



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

Lucas Bittencourt Miranda

**QUEBRA DA COISA JULGADA EM TRIBUTOS DE TRATO SUCESSIVO, À LUZ
DOS TEMAS 881 E 885 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Análise crítica da
decisão de Repercussão Geral e da discussão acerca da modulação de efeitos**

**BRASÍLIA
2025**

Lucas Bittencourt Miranda

**QUEBRA DA COISA JULGADA EM TRIBUTOS DE TRATO SUCESSIVO, À LUZ
DOS TEMAS 881 E 885 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Análise crítica da
decisão de Repercussão Geral e da discussão acerca da modulação de efeitos**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor Bruno Cristian Santos de Abreu

**BRASÍLIA
2025**

LUCAS BITTENCOURT MIRANDA

**QUEBRA DA COISA JULGADA EM TRIBUTOS DE TRATO SUCESSIVO, À LUZ
DOS TEMAS 881 E 885 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Análise crítica da
decisão de Repercussão Geral e da discussão acerca da modulação de efeitos**

Artigo científico apresentado como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel em
Direito - FAJS do Centro Universitário de
Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor Bruno Cristian Santos
de Abreu

BRASÍLIA, DIA MÊS ANO

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

QUEBRA DA COISA JULGADA EM TRIBUTOS DE TRATO SUCESSIVO, À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Lucas Bittencourt Miranda

Resumo

O trabalho de conclusão de curso analisa criticamente o julgamento dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal, que trata dos efeitos das decisões em ações de controle concentrado de constitucionalidade sobre coisas julgadas nas relações tributárias. Os contribuintes argumentam que a reversibilidade do entendimento jurisprudencial não afeta a coisa julgada, garantindo a segurança jurídica e evitando surpresas tributárias. Em contrapartida, a Fazenda Nacional defende que tal reversibilidade pode romper a coisa julgada e o direito adquirido, criando desequilíbrios econômicos e violando o princípio da isonomia. O artigo explora a controvérsia sobre a inovação jurídica, uma vez que o STF nunca havia se posicionado diretamente sobre a constitucionalidade desse tema. O objetivo é compreender as implicações futuras da decisão vinculante do STF, abordando conceitos jurídicos relevantes e confrontando diferentes posicionamentos.

Palavras-chave: coisa julgada; trato sucessivo; tributário; efeito vinculante; Supremo Tribunal Federal; repercussão geral; direito tributário; controle de constitucionalidade.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO. 2. COISA JULGADA E DIREITO TRIBUTÁRIO. 2.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 2.2 EFEITOS DA COISA JULGADA 2.3. COISA JULGADA E A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TRATO CONTINUADO. 3. DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM EFEITO VINCULANTE. 3.1. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE CONCENTRADO E SEUS EFEITOS PERANTES À COISA JULGADA. 3.1.1. FUNDAMENTOS PARA A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM RAZÃO DE DECISÕES PROFERIDAS EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE, À LUZ DO TEMA 885 3.2. O INSTITUTO DA REPERCUSSÃO GERAL E SEUS EFEITOS PERANTE À COISA JULGADA. 3.2.1. FUNDAMENTOS PARA A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM RAZÃO DE DECISÕES PROFERIDAS EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL, À LUZ DO TEMA 885. 4. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO JULGAMENTO. 5. CONCLUSÃO. 6. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

A coisa julgada é um instituto do Direito elementar para a garantia da segurança jurídica e a previsibilidade das relações jurídicas, em que estabelece, em regra, uma intangibilidade às decisões finais do processo, posto que, após a fomentação da coisa julgada, não há mais o cabimento para interposição de quaisquer recursos. Nesse sentido, é certo afirmar que o instituto da coisa julgada tem a finalidade nodal de tornar as decisões imutáveis e inquestionáveis, de modo a assegurar a efetividade do sistema jurídico e adotar um entendimento definitivo para a controvérsia estabelecida no processo.

Em contrapartida, insta ressaltar que a imutabilidade da coisa julgada não é sempre absoluta, visto que o diploma processual civil brasileiro dispõe sobre hipóteses de exceção à aplicabilidade do instituto. Sendo assim, quando houver modificação do estado de fato ou de direito acerca do que foi decidido, a matéria transitada em julgada poderá ser revisitada, a fim de sanar as inconsistências jurídicas e promover o adequamento da decisão às novas conjunturas supervenientes.

Nessa ótica jurídica aludida, observa-se que o instituto da coisa julgada assume um papel ainda mais relevante e essencial no âmbito do direito tributário, pois a judicialização dos conflitos tributários enseja dirimir pretensões divergentes, uma vez que as partes buscam oferecer interpretações favoráveis aos seus interesses, corroborando indubitavelmente para a imperiosa relevância da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias. Isso porque, tendo em vista a dinamicidade inerente do direito tributário, o instituto da coisa julgada propicia uma garantia para o exercício do direito constituído à parte vencedora, a qual deseja o cumprimento e a efetivação de seu direito no plano real, a fim de não ser surpreendida por uma mutabilidade jurídica futura e indigesta às suas finanças, bem como de seus interesses.

Sob esse prisma, depreende-se que é fundamental estabelecer os limites dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, principalmente no tocante às relações tributárias de trato continuado, dado que a discussão acerca das balizas deste instituto colocam em contraposição alguns princípios constitucionais fundamentais. Em virtude de que, por um lado, tem-se a primazia da segurança jurídica e da efetividade do sistema judicial mediante a higidez dos

efeitos das decisões transitadas em julgado. Por outro lado, tem-se que a intangibilidade da coisa julgada em matéria tributária fomenta por vezes um ambiente de desequilíbrio econômico e concorrencial, em razão de que a decisão protegida pelo manto da coisa julgada em favor de certo contribuinte lhe pode beneficiar perpetuamente no tempo, provocando, portanto, uma vantagem competitiva do contribuinte que detém a coisa julgada consigo em detrimento de outro, o que acaba por comprometer o princípio da isonomia.

Uma vez estabelecidas as premissas que tangem a discussão, a relativização da coisa julgada em matéria tributária é um tema polêmico e bastante relevante para o direito tributário como um todo, em que os contribuintes defendem assiduamente a tese da intangibilidade da coisa julgada, ao passo que o Fazenda Pública sustenta a necessidade da quebra da coisa julgada em casos de tributos de trato sucessivos, com a finalidade do contribuinte, anteriormente protegido por decisão transitada em julgado, ter o dever de se submeter ao recolhimento de tributo após uma mutação de entendimento.

Nessa ótica aludida, a controvérsia ganha ainda mais magnitude com a inserção da Emenda Constitucional n. 45/2004 em nosso texto constituinte, no sentido de que o Supremo Tribunal Federal assumiu o papel determinante no controle de constitucionalidade, em razão do incremento da sistemática da Repercussão Geral propiciar ao controle difuso de constitucionalidade a fixação de uma tese com efeitos *“erga omnes”*, isto é, a produção de efeitos a partir de uma tese que vincula todo o Poder Judiciário e a Administração Pública, de modo a extrapolar os efeitos *“inter partes”*, com o objetivo essencial de dirimir um conflito repetitivo, de relevância social, econômica ou política, e ainda não pacificado.

À luz dessa perspectiva, observa-se que as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal no exercício do controle de constitucionalidade, seja concentrado ou difuso com Repercussão Geral reconhecida, impactam substancialmente as matérias tributárias já transitadas em julgado em favor dos contribuintes, o que culmina para uma modificação superveniente na interpretação jurídica do tema protegido pela coisa julgada material e formal. Portanto, depreende-se que a controvérsia posta reside, essencialmente, em definir se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade, concentrado ou difuso com Repercussão Geral reconhecida, fazem cessar os efeitos prospectivos da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença transitada em julgado tiver se fundado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

Por estas razões, o artigo em tela buscará, sob a perspectiva jurídica, social e econômica, compreender a discussão acerca da relativização da coisa julgada em matéria tributária, no que diz respeito aos efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade, à luz do julgamento conjunto dos Temas de Repercussão Geral nº 881 (RE 949297) e nº 885 (RE 955227), do STF.

Nesta lógica, o artigo terá a prerrogativa de submeter ao conflito os principais fundamentos suscitados pelas partes envolvidas, bem como expor a contraposição de princípios constitucionais intrínsecos à controvérsia, principalmente no tocante ao princípio da isonomia em face do princípio da segurança jurídica. Insta assentar que, ao final, o presente trabalho de conclusão de curso abordará também o impacto dos efeitos relativos à decisão consignada no julgamento do Supremo, a fim de discernir a possibilidade da fixação de efeitos prospectivos do decisum, sob o argumento de lesão grave à estabilidade do sistema ou à inalterabilidade das relações antes garantidas.

2 COISA JULGADA E DIREITO TRIBUTÁRIO

É certo que a coisa julgada no âmbito do Direito funciona como um mantra para todos que operam-o, dado que é um instituto rígido que protege as partes vencedoras com uma garantia constitucional de que o direito lhe é assegurado (DIDIER Jr, 2014, v.5), bem como deve ser cumprido.

Nesta ótica jurídica, a coisa julgada é um instituto fundamental para o sistema jurídico brasileiro, permeando todas as áreas do direito. Entretanto, essencialmente no âmbito tributário, há diversas discussões acerca da higidez deste instituto, bem como da produção de efeitos no tempo em detrimento de uma reversibilidade de entendimento, seja favorável ou desfavorável aquele que detenha a coisa julgada consigo. (Pontes, 2006)

Isso porque, o direito tributário é demasiadamente mutável, tendo em vista que as relações jurídico-tributárias se realizam constantemente e sucessivamente, o que coaduna para uma reversibilidade maior de posicionamentos, seja na doutrina, na jurisprudência ou, ainda, na legislação tributária. (Thamay, 2023)

Com efeito, as teses tributárias exercem um papel primordial no direito tributário, haja vista que os conflitos que circundam as obrigações tributárias são solucionados mediante a judicialização por meio de teses tributárias divergentes que visam propiciar interpretações benéficas ao interesse da parte, seja do Contribuinte ou do Fisco.

Nesse sentido, é indubitável que o direito tributário é responsável por levar ao Judiciário uma infinidade de casos e teses, o que corrobora para um grande número de processos repetitivos, isto é, que possuem similitude fática e jurídica.

2. 1 Princípios constitucionais e a coisa julgada em matéria tributária

É cristalino que o instituto da coisa julgada é um dos principais alicerces para assegurar a efetividade do princípio constitucional da segurança jurídica, dado que o próprio texto constitucional, em seu art. 5º, XXVI, garante que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (Brasil, 1988, cap. I, art 5, inc. XXVI).

Nesse teor, verifica-se que a coisa julgada está abrangida no âmbito das garantias constitucionais, uma vez elencadas no art. 5º da Carta Magna, o que coaduna para o zelo constitucional da proteção à coisa julgada e a segurança jurídica à ela atinente.

Sob esse prisma, a segurança jurídica é efetivada pelo próprio instituto da coisa julgada, tendo em vista que é uma garantia fundamental das relações sociais, que ao direito cumpre efetivar, de modo a exercer sua principal finalidade nodal, qual seja fazer cessar o conflito, conforme ensinamentos do saudoso doutor Hugo Brito Machado. (Machado, 2006)|

Sendo assim, é correto afirmar que a coisa julgada estabelece preceitos importantes, a fim de assegurar a segurança jurídica e a imutabilidade das decisões finais. Isso porque, senão, os litígios levados ao Poder Judiciário nunca teriam uma resolução e, portanto, o Estado não cumpriria seu dever elementar de promover uma decisão de modo a cessar o conflito instaurado.

Nessa ótica aludida, caso a coisa julgada e a segurança não existissem, certamente não haveria ordem social, previsibilidade jurídica das ações e credibilidade do Poder Judiciário. Assim, observa-se que a coisa julgada é um elemento crucial para o funcionamento da

sistemática do ordenamento jurídico e do processo jurisdicional como um todo, em que, por estes fundamentos, bem emana as palavras de Paulo Roberto de Oliveira Lima (Lima, 2006, p.187): “O Instituto da coisa julgada é um bem, praticamente ineliminável, de qualquer sistema, daí por que deve ser corretamente manejado, a fim de não trazer, juntamente com os benefícios que produz, malefícios facilmente evitáveis.”

Por igual dizer é que a coisa julgada produz efeitos importantes quanto à segurança jurídica ao não permitir a rediscussão da matéria decidida, o que promove uma certeza de concretude do fim do litígio, bem como protege as partes de surpresas materiais e formais indesejáveis, como se denota das lições de um dos maiores processuais brasileiros, professor Fredie Didier, “a coisa julgada, atributo das decisões judiciais, mesmo homologatórias, mesmo em jurisdição voluntária, impede a rediscussão do que foi decidido (no caso, decisão das partes interessadas homologada pelo juiz)” (Didier Jr, 2014, p.56, v. 5).

Isto posto, depreende-se que o princípio constitucional da segurança jurídica é ainda mais essencial no que tange ao direito tributário, em razão de que é necessário o contribuinte ter a certeza da credibilidade de uma decisão judicial terminativa e transitada em julgado, a fim de que se deve ou não se abster do recolhimento de determinado tributo. De igual modo, decorrem as mesmas razões quanto ao Estado, haja vista que é por meio de uma coisa julgada que o Fisco entende se deve ou não executar a cobrança de determinado tributo futuramente.

Nesse diapasão, verifica-se que a impossibilidade de rediscussão da matéria tributária decidida, ante a irrecorribilidade de decisão transitada em julgado, salvo a rescisória, implica em uma certeza de cumprimento das obrigações, sejam elas para declarar a inexistência de uma relação jurídica tributária, ou para condenar o contribuinte ao pagamento do crédito tributário discutido. O que indubitavelmente coaduna para o planejamento tributário dos contribuintes que sejam parte da matéria tributária protegida pela coisa, ou, ainda, corrobora para o planejamento orçamentário do Estado, posto que a previsibilidade do direito adquirido enseja uma possibilidade do Estado propiciar um planejamento daquilo que ingressa ou não nos cofres públicos à título de tributação reconhecida juridicamente.

Em contrapartida, no tocante à discussão aqui estabelecida, reverbera-se a necessidade de suscitar o princípio constitucional da isonomia, estabelecido no art. 5º, *caput*, da Lei Maior, para fins de contrapor a intangibilidade da higidez do instituto da coisa julgada. Isso porque,

quando se trata de coisa julgada, é certo que a coisa julgada em matéria tributária pode gerar sérias antinomias na ótica mercadológica concorrencial entre os contribuintes, haja vista que uma decisão judicial que determina o não submetimento de determinado contribuinte ao recolhimento de certo tributo, e ainda, tal decisão protegida pela coisa julgada, fomenta um cenário vantagens de alguns contribuintes sob os demais.

Com efeito, insta salientar que a violação à isonomia tributária em relação a higidez perpétua da matéria protegida pela coisa julgada reside, essencialmente, no cenário de descompasso concorrencial fomentado pelo sistema jurídico ao estabelecer que certo contribuinte deva recolher determinado tributo, ao passo que outro, sob a mesma matéria, tem consigo a coisa julgada em seu favor para não recolher determinado tributo, uma vez apontada alguma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Isto posto, é coerente deduzir que é prejudicial ao mercado ter tratamento tributário desigual e duradouro em relação a contribuintes do mesmo setor. Isso em virtude da vantagem competitiva proporcionada por matéria amparada pela coisa julgada para certo contribuinte, quando houve uma mudança no substrato fático e jurídico superveniente, ao passo que, para outro, este deve se submeter ao recolhimento do tributo em decorrência dessa reversibilidade do cenário fático e jurídico atinente a mesma controvérsia. (Valverde, 2004)

Nesse diapasão, a antinomia tributária é criada e afeta o princípio constitucional da livre iniciativa, quando se trata de uma relação jurídica-tributária continuada. Tal concepção é verossímil, pois é mediante os tributos de trato continuado que a coisa julgada viola diretamente a isonomia tributária ao estabelecer direitos protegidos pela imutabilidade do instituto em matérias que se prolongam ao longo do tempo. A problemática, portanto, quanto à violação da isonomia tributária circunda fundamentalmente as relações jurídicas não se exaurem em um único momento, o que configura o cerne da discussão e será demonstrada adiante. (Machado, 2006)

Nesse deslinde, questiona-se que a intangibilidade da coisa julgada pode provocar um prejuízo significativo à livre concorrência e a livre-iniciativa, preceitos previstos também na Constituição Federal, como se vê:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV - livre concorrência; (Brasil, 1988, art.170)

Tal discussão é ainda mais relevante quando refletimos que o princípio da isonomia constitucional está intimamente ligado ao direito justo, isto é, a função nodal do direito que é fazer justiça. Nesse sentido, para alguns doutrinadores, uma vez que a isonomia está intrinsecamente correlacionada à justiça, é perfeitamente cabível o raciocínio de que a coisa julgada muita vezes fere o direito justo, o que implica na possibilidade de relativização da coisa julgada, conforme se depreende das lições honrosas de Paulo Otero: “a segurança como valor inerente à coisa julgada e, por conseguinte, o princípio de sua intangibilidade são dotados de relatividade, mesmo porque absoluto é apenas o direito justo” (Silva, 2004).

Nessa toada, é factível juridicamente que doutrinadores e aplicadores do direito possam cada vez mais opinar sobre a revisitação da matéria protegida pela coisa julgada, sob fundamento elementar de prejuízo à isonomia constitucional, no sentido da coisa julgada violar o direito justo e igualitário, a exemplo dos ensinamentos do ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça, José Augusto Delgado, de modo a asseverar:

A sentença e a coisa julgada somente operam efeitos no mundo jurídico quando suas posturas são desenvolvidas dentro do círculo da legalidade e da moralidade, além desses limites, elas inexistem porque recebem configurações que ultrapassam as perspectivas democráticas perseguidas pela Constituição Federal (Delgado, 2001, p.30)

Portanto, tendo em vista as considerações dos princípios constitucionais supracitados, é indubitável que o questionamento acerca da relativização ou não da coisa julgada perpassa inevitavelmente sobre o conflito aparente do princípio da segurança jurídica e do princípio da isonomia, ambos expressamente insculpidos no texto constitucional de 1988. Isto posto, se tratando de preceitos constitucionais tão imperiosos, observa-se que é necessário ponderar qual princípio deve prevalecer sobre o outro na análise de cada caso concreto que circunde a coisa julgada material.

Isso porque é imprescindível ter em mente que o Supremo Tribunal Federal já apreciou diversas situações de contraposição notória de princípios constitucionais, em que

sempre se consignou o entendimento de que, a depender do caso em tela, um princípio prevalece sobre o outro no juízo de ponderação, de maneira que o princípio sobressalente não implica na invalidade do outro princípio sobressaído, dado que ambos continuam subsistindo. (Machado, 2006)

Desta feita, transcendendo tais exposições para o tema sobre a coisa julgada e o direito tributário, a problemática está na seguinte indagação: no juízo de ponderação quanto ao conflito principiológico constitucional existente entre a segurança jurídica e a isonomia, qual princípio deve prevalecer para fins de relativização ou não da coisa julgada?

A resposta é bastante complexa e propicia infinitos debates, o que torna a matéria tão polêmica na jurisprudência e na doutrina. No entanto, à ótica do direito puro e sua essencialidade, na dicotomia instaurada, a isonomia parece prevalecer sobre a segurança jurídica (Filho Aires, 2006), em razão do direito primordialmente aspirar sempre o justo, isto é, a busca inerente pela justiça em *estrito senso*, já que não existe qualquer injustiça que possa obter fundamento em justificativas plausíveis.

Há de se esclarecer que, não obstante a prevalência inequívoca da isonomia em detrimento da segurança jurídica, tal sobressaliência não acarreta a invalidade da coisa julgada, mas sim na justificável relativização desta de maneira excepcional, quando sua relativização implicar na promoção da realização da justiça. E verdade é que, no âmbito tributário, isonomia significa adotar um contexto favorável para o proveito da livre concorrência, o que, na maioria das vezes, simboliza a real justiça no plano concreto fiscal e econômico.

2.2 Efeitos da coisa julgada

Com a prerrogativa elementar de entender os efeitos da coisa julgada e seus preceitos que contribuem para a discussão acerca da possibilidade de sua relativização ou não em matéria tributária, é fundamental compreender as finalidades intrínsecas ao instituto, bem como seus efeitos decorrentes do trânsito em julgado de uma decisão judicial final.

Posto isso, como já evidenciado, a coisa julgada está estritamente relacionada ao princípio da segurança, em que é bastante comum ao longo da história que os países

civilizados disponham em seu ordenamento jurídico a coisa julgada com o intuito precípuo de assegurar a higidez da ordem social, mediante um sistema jurisdicional credibilizado e confiável em suas decisões.

Nesse sentido, observa-se que o efeito primordial da coisa julgada, quanto à finalidade de propiciar a efetividade e a segurança jurídica do Poder Judiciário, é o de fazer cessar a controvérsia e o conflito, de modo a solucionar o litígio instigado pelas partes. (Machado, 2006).

Ademais, a fim de melhor elucidar a questão, cita-se as eloquentes lições doutrinárias do memorável Pontes de Miranda que diz: “a atribuição da coisa julgada põe acima da ordem jurídica, das regras jurídicas, o interesse social da paz, de fim à discussão, mesmo se foi injusta a decisão”. (Miranda, 1974)

Sob essa lógica, o efeito principal da coisa julgada é a imutabilidade da matéria decidida, a fim de tornar efetiva a resolução do conflito levado ao judiciário, de modo a impedir qualquer rediscussão da matéria por meio de recursos. Tal concepção está alinhada aos ensinamentos do ilustre Grecco Filho, de modo que este aduz: “A coisa julgada material, que é a imutabilidade do dispositivo da sentença e seus efeitos, torna impossível a rediscussão da lide, reputando-se repelidas todas as alegações e defesas que as partes poderiam opor” (Filho Vicente, 1993, p.57).

Com efeito, embora seja indubitável que os efeitos da coisa julgada propiciam a intangibilidade do direito adquirido por meio de decisão transitada em julgado, é certo que os efeitos da coisa julgada possuem limites quanto ao futuro, de modo que tais efeitos podem ser modificados ao longo do tempo.

Isso pode ocorrer, quando decorrente de uma lei editada posteriormente capaz de alterar o substrato fático e jurídico daquilo que foi assentado na coisa julgada, ou, ainda, quando houver uma declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, o que também pode ter o condão de alterar o substrato fático e jurídico da matéria, ante a reversibilidade de entendimento, para fins de limitação dos efeitos da coisa julgada até a declaração. (Mendes, 2021)

Por conseguinte, verifica-se que os efeitos precípuos da coisa julgada é fomentar a indiscutibilidade daquilo que foi decidido, com o intuito nodal de garantir a efetivação e a segurança jurídica do direito consignado.

Todavia, os limites aos efeitos futuros do instituto são objeto de problematização e numerosos debates, principalmente, no que tange à alteração do substrato fático e jurídico, bem como o que poderia ter a legitimidade para propiciar tal modificação, o que será demonstrado daqui em diante.

2.3 Coisa julgada e a relação tributária de trato continuado

No primeiro plano, cumpre distinguir rapidamente, para fins de compreensão, as relações tributárias instantâneas e continuadas. Enquanto a primeira tem um aspecto simplório de recolhimento do tributo em único momento, haja vista que o fato gerador decorrente somente acontece incide uma vez, a segunda exige maior complexidade, pois os fatos geradores se irradiam ao longo do tempo. (Junior, 2021).

Nessa ótica aludida, depreende-se que a relativização da coisa julgada e seus efeitos não importam muito quanto às relações tributárias instâncias, posto que o direito adquirido por decisão transitada em julgado teve o condão resolver aquela controvérsia tributária, a qual, uma vez exaurida, não ocorrerá novamente (Machado, 2003, v.5), o que perfeitamente cumpre os preceitos funcionais do instituto da coisa julgada quanto à vedação ao revolvimento de discutibilidade da matéria decidida.

Noutro prisma, quanto à relação tributária de trato continuado, também chamado de sucessivo, tem-se a incidência de repetidos fatos geradores que subsistem de criar novas relações tributárias indefinidamente no tempo, embora a maioria tenha um período de determinação disposto em lei. (Zavascki, 2005).

Ademais, há de se esclarecer que as relações continuadas permeiam tributos peculiares e dotados em sua essência dessa natureza sucessiva, de modo que o nosso ordenamento tributário dispõe sobre os seguintes tributos caracterizadores da relação continuada: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto

sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda (IR), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (Machado, 2006)

Sendo assim, infere-se que os tributos supracitados têm uma natureza jurídica específica, capaz de propiciar a incidência de fatos geradores para que ocorram repetidas vezes ao longo do tempo. Por sua vez, é imperioso elucidar que os fatos geradores repetitivos decorrem de uma mesma lei qualificadora e de um mesmo fato juridicamente incidente, o que resulta em uma obrigação tributária também igual.

Sob essa ótica, revela-se que a decisão atinente à controvérsia jurídica-tributária, decorrente de uma relação continuada, tem o poder de produzir igual efeitos a todas obrigações tributárias futuras resultantes de um fato gerador que se perpetua ao longo do tempo, sob a égide de lei e fato idênticos. Isto, inclusive, é cristalino na doutrina e na jurisprudência, pois, caso contrário, o contribuinte deveria ajuizar uma ação para cada fato gerador que ocorrer no tempo, para fins de adquirir coisa julgada em seu favor correspondente a cada obrigação tributária que surgir no futuro, o que notadamente é inviável, impossível e inseguro, no âmbito jurídico. (Machado, 2006).

Por assim dizer, verifica-se que a declaração de inexistência de relação jurídica-tributária por decisão transitada em julgado (Machado, 2019, v.11), obtida por meio de ação declaratória, bem como a concessão de mandado de segurança que impede a cobrança de tributária, se tornam indiscutíveis e imutáveis no âmbito das relações continuada, pois os efeitos da coisa julgada invalidam todos os fatos geradores futuros e correspondentes àquela obrigação.

A fim de vislumbrar melhor esse contexto, emana-se a seguinte lição de Hugo de Brito Machado, a qual discorre que “a decisão judicial transitada em julgado, que torna nula a exigência ou cobrança de tributo, tem efeito absoluto, no que diz respeito aos fatos consumados e aos fatos que vão se consumado sem mudança no elemento jurídico, ou no elemento jurídico da relação.” (Machado, 2006).

Logo, observa-se, quanto ao cerne da lição do ilustre doutrinador, que a indiscutibilidade absolutória, promovida pela coisa julgada em matéria tributária de relação continuada, está intrinsecamente relacionada ao requisito nodal da imutabilidade quanto ao

elemento jurídico e fático que fundamentou a decisão. Nesse teor, é factível dizer que os efeitos da coisa julgada em decisão declaratória ou desconstitutiva perdura enquanto estiver em vigência a lei e o fato que a baseiam, sob pena de revisão. (Negrão; Ferreira, 2003)

Conclui-se, em contraposição, que a mutabilidade no estado jurídico e/ou fático que fundamentou a decisão anteriormente protegida pela coisa julgada, no que tange à obrigação tributária de trato continuado, no primeiro momento invalidada pelo Poder Judiciário, pode ensejar a relativização da respectiva coisa julgada. (Zavascki, 2005). Isso decorre notadamente de uma mudança no quesito normativo formador da relação sucessiva, ou alterações no substrato fático que fomenta a hipótese de incidência, ou, por último e o cenário mais polêmico/controverso, quando houver uma reversibilidade de entendimento jurisprudencial, mediante decisões vinculantes proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (que será objeto de análise posteriormente).

Nessa perspectiva, insta demonstrar que o diploma processual civil brasileiro de 2015 se preocupou com essa questão supracitada e, portanto, disciplinou a tese em seu art. 505, inciso I, que estabeleceu: “Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença”. (Brasil, 2015, art.505, inc. I)

Ora, conforme exposto, é indubitável que a discussão fomentada quanto à relativização da coisa julgada concerne especialmente às relações jurídico-tributárias de trato continuado, que são indispensáveis para a compreensão da problemática. Nesse sentido, o questionamento central atinente à coisa julgada e os seus efeitos perante a relação tributária sucessiva é: os efeitos do instituto da coisa julgada permanecem hígidos e imutáveis perante uma mudança no substrato fático e jurídico? Em outras palavras, a coisa julgada permanece imutável diante de uma alteração nos seus elementos constitutivos, qual seja a lei e o fato?

A resposta é, embora complexa de se construir, parece estar dotada de razão e lógica. Isso porque o efeito da coisa julgada nas relações continuadas deve atingir a todas as obrigações tributárias que dela surgirem no tempo futuro, de modo que permanecerão intangíveis se os seus elementos fundamentantes estão presentes e inalterados. (Machado, 2006).

Ocorre que a mutabilidade, em hipótese de alguma reversibilidade da norma, da decisão vinculante ou, ainda, do contexto fático, quanto à modificação do estado de direito ou estado de fato, terá o condão de relativizar os efeitos da coisa julgada, posto que houve impreterivelmente uma modificação no substrato fático-jurídico. Assim, à luz desta hipótese, é certo que incumbe-se ao contribuinte promover o adequado tratamento tributário quanto aos fatos geradores supervenientes à modificação, sob prejuízo de ser constituído e exigido crédito tributário pelo Fisco.

Por último, outro ponto fundamental que circunda a problemática quanto à relativização da coisa julgada em matéria tributária, diz respeito a definir quais são as modificações do estado do direito e do estado fático legitimadas a fazer cessar os efeitos da coisa julgada, especialmente, no tocante às decisões vinculantes proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, o que será objeto de análise a seguir.

3 DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM EFEITO VINCULANTE

Sendo assim, em virtude desse grande número de casos, a fim de proporcionar decisões eficientes que não saturem o Judiciário, o Supremo Tribunal Federal (STF) por meio de ações de controle concentrado de constitucionalidade com o escopo intrínseco de promover uma resolução, a partir de um caso concreto, que atingem todos os processos que envolvam determinada controvérsia, mecanismo processual chamado de efeito *erga omnes*, isto é, que produz efeitos perante todo o mundo jurídico que versa sobre a matéria resolvida. (Grinover, 2002).

Outrossim, outro meio utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para solucionar uma controvérsia que possui uma relevância e uma repetição no âmbito jurídico, é o sistema da Repercussão Geral, a qual propicia uma fixação de uma tese com efeito *erga omnes* em casos de ação de controle difuso de constitucionalidade (que por natureza não possuem o condão de produzir efeitos “*erga omnes*”, mas apenas efeitos individuais perante ao caso concreto em questão).

Tal instituto desenvolvido pelo Supremo é de extrema importância para o direito, posto que é um meio eficiente de promover um posicionamento sobre determinada matéria, a qual, a partir da decisão com efeito vinculante, os demais processos que possuem similitude

fática e jurídica automaticamente estão adstritos à decisão proferida com Repercussão Geral. (Barroso, 2016)

Nessa ótica jurídica, insta aduzir que o instituto da Repercussão Geral foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, cujo principal objetivo é a chamada “abstrativização” do controle de constitucionalidade, capitaneada pelo ilustre Ministro Gilmar Mendes. Assim, o intuito precípua da sistemática da Repercussão Geral é promover para o âmbito jurídico uma estrutura de precedentes, tendo como escopo o modelo *common law*. (Mendes, 2007).

Isso porque a Repercussão Geral permite que o Supremo Tribunal Federal aprecie, por meio do controle difuso de constitucionalidade, determinada matéria constitucional, a qual será utilizada como precedente para os demais casos que detenham similaridade fática e jurídica com a esta matéria, a fim de tenha natureza vinculante em relação à Administração Pública, bem como em relação a todo o Poder Judiciário.

Vale ressaltar, no entanto, que, embora os resultados de tais ações afetadas pela Repercussão Geral, em regra, produzem efeitos *inter partes*, o Supremo fixará uma tese sobre a matéria constitucional atinente ao caso concreto, de modo a produzir efeitos *erga omnes*.

Deste modo, a seguir será demonstrado a relação da coisa julgada e seus efeitos quanto (i) às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de ações de controle concentrado de constitucionalidade ou, ainda, (ii) em sede de ações com controle difuso de constitucionalidade, mas afetadas pelo instituto da Repercussão Geral.

3.1 Controle de constitucionalidade concentrado e o seus efeitos perante à coisa julgada.

Nesse diapasão, aludindo ao objeto da coisa julgada, verifica-se que há uma notória dicotomia entre os efeitos propiciados por este instituto jurídico quando observado os efeitos intrínsecos das decisões proferidas em caráter vinculante, isto é, com efeitos “*erga omnes*”, especialmente no tocante das ações diretas de controle concentrado de constitucionalidade.

Tal dicotomia supracitada ocorre porque a coisa julgada protege a parte vencedora do direito compreendido a seu favor e sua materialização no mundo prático, ao passo que os

posicionamentos proferidos em sede de vinculação geral, produz efeitos a todos os casos que versem sobre a matéria resolvida, de modo que poderia, portanto, impactar a coisa julgada, o que é objeto de impetuosos debates no âmbito jurídico doutrinário e jurisprudencial.

O debate, inclusive, é mais assíduo quanto às matérias que envolvem trato sucessivo ou também chamadas de trato continuado em relações jurídicas. Isto, pois, as relações jurídicas tributárias de trato continuado perduram no tempo, de modo que não somente se restringem às obrigações tributárias adstritas ao caso *sub judice*, o que coaduna para a discussão sobre os limites temporais dos efeitos da coisa julgada.

A título de exemplo, o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) é um típico imposto do regime tributário de trato continuado, dado que o contribuinte é submetido todo ano a recolher o imposto sobre a sua renda obtida.

Outrossim, é fundamental aduzir que o art. 505, I, do Código Processual Civil, disciplina que, se tratando de relações jurídicas de trato continuado, os efeitos da coisa julgada cessarão nas hipóteses de modificação no estado de direito ou de fato em relação à matéria decidida, conforme se denota:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; (Brasil, 2015, art. 505, inc. I)

Portanto, depreende-se que a discussão quanto aos efeitos da coisa julgada perante às ações de controle concentrado de constitucionalidade residem, essencialmente, se as decisões proferidas pelo Supremo neste modelo têm o condão de alterar o estado normativo da matéria decidida, a fim de produzir efeitos *erga omnes* e, assim, fazer cessar a coisa julgada anteriormente concedida à determinada parte da lide.

3.1.1 Fundamentos para a relativização da coisa julgada em razão de decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, à luz do tema 885.

No primeiro plano, cumpre destacar que a discussão em apreço chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio do Tema de repercussão geral número 881, relacionado ao RE nº 949.247, sob o seguinte *leading case*:

É constitucional a relativização da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal. (Brasil 2023a, p.1)

Destarte, é imprescindível para a melhor compreensão da discussão delimitar os pontos centrais que circundam o debate, bem como impactam na *ratio decidendi* do julgamento. Assim, são eles: **(i)** a natureza vinculante de tais decisões têm o condão de fazer cessar a coisa julgada em favor do contribuinte ?; **(ii)** Se sim, a respectiva relativização da coisa julgada seria automática ou por meio da ação revisional, conforme preceitua o Código de Processo Civil de 2015?

Quanto ao primeiro aspecto, por um lado, é cediço que as ações de controle concentrado de constitucionalidade produzem, em regra, efeitos *erga omnes*, retroativos, repristinatórios e vinculantes. O que confere à decisão, especialmente no que diz respeito à sua natureza, efeitos vinculantes a todos da Administração Pública e do Poder Judiciário. (Moraes, 2002).

Por outro lado, é cristalino também que as declarações de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de uma norma proferidas pelo Supremo em sede controle abstrato possuem imperatividade quanto à validade e eficácia da norma no plano jurídico. (Barroso, 2016).

Portanto, haja vista a natureza das ações de controle concentrado de constitucionalidade supracitadas, verifica-se que tais ações possuem o condão de alterar a validade, a eficácia e a existência de determinada norma perante à todos os vinculados à decisão.

Sob esse prisma, observa-se que, mediante uma decisão do Supremo sob à égide do controle abstrato, é possível que haja uma mutação quanto à esfera do direito da coisa julgada,

à luz do art. 505, I, do diploma processual civil brasileiro de 2015, dado o poder de retirar a validade da norma do mundo jurídico, bem como tendo em vista o alcance *erga omnes* da decisão, sendo, logo, razão para fazer cessar os efeitos da coisa julgada.

Transcendendo o exposto para o Direito Tributário, a mesma concepção é extraída quanto observado o entendimento propiciado no Tema 881 de Repercussão Geral, ocasião a qual os Ministros do Supremo Tribunal Federal consignaram que a coisa julgada se submete à cláusula *rebus sic stantibus*, isto é, permanece íntegra enquanto perenemente resguardados os fundamentos fáticos e jurídicos que a alicerçaram no instante da decisão. (Brasil, 2023a)

No entanto, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciarem sobre o controle concentrado de constitucionalidade relativo ao tributo, concluíram que a declaração de sua constitucionalidade culminaria na modificação dos fundamentos jurídicos preexistentes acerca da matéria, corroborando, assim, para a perda da eficácia da coisa julgada. Destarte, a base normativa que amparava a coisa julgada pretérita, a qual havia favorecido o contribuinte, deixaria de subsistir, ensejando, portanto, a possibilidade de a Fazenda Pública proceder com a exação do tributo a partir de então. (Brasil, 2023a)

Nesse ínterim, mediante a consignação dos Ministros, conclui-se que, se uma decisão de controle concentrado produz efeitos também para a Administração Pública, por consequência, ela conferiria a prerrogativa para a Fazenda Pública iniciar a cobrança dos tributos de fatos geradores futuros, sem a necessidade de manejar ação judicial para efetivar seu direito no âmbito jurídico. (Gonzales, 2023)

Insta salientar que tal sistemática somente pode subsistir em relação à coisa julgada estabelecida em matéria que envolva tributos de trato sucessivo, isto é, àqueles tributos que propiciam uma relação jurídica tributária que se perpetua no tempo, de modo a perdurar no futuro. É o que se vê em relação às obrigações tributárias de CSLL, IRPJ, IRPF, ICMS e ISS, por exemplo. (Machado, 2006)

Ademais, a fim de exemplificar melhor o entendimento, ora objeto deste subtópico, supõe-se que determinado contribuinte obteve em seu favor uma decisão protegida pelo manto da coisa julgada em 2006, oportunidade em que foi declarada a inconstitucionalidade da cobrança de um tributo relativo a um fato gerador instantâneo (isto é, aquele que ocorre

uma vez no tempo), cuja incidência aconteceu em 2004. Ato posterior, em 2008, o Supremo sobreveio a decidir que aquele tributo é constitucional.

Depreende-se, portanto, que tal decisão do STF não tem o escopo de retroagir e tornar exigível este tributo, uma vez que o fato gerador ocorreu antes do julgamento, de modo que a Fazenda Pública não pode prosseguir com a cobrança do tributo, sem que haja uma ação rescisória com o intuito nodal de desconstituir a decisão transitada em julgado em 2006.

Por sua vez, suponha que determinado contribuinte conseguiu em seu favor uma decisão transitada em julgado em 2007, ocasião a qual foi declarada a inconstitucionalidade da exação de um tributo de natureza tributária continuada (ou seja, que se perpetua no tempo), e seus fatos geradores ocorrem desde 2005 sucessivamente (2005, 2006, 2007, 2008, etc). Posteriormente, sobreveio decisão do Supremo em 2011, a qual consignou que aquele tributo agora passa a ser constitucional.

Desta feita, nota-se que a respectiva decisão não tem o condão de retroagir no tempo, no sentido de alcançar e tornar válida a cobrança dos fatos geradores que ocorreram anteriormente à publicação do julgamento. Entretanto, em razão destes tributos possuírem natureza jurídica-tributária de trato sucessivo, depreende-se que os fatos geradores relativos ao mesmo tributo em apreço, que ocorrerem da data da publicação em diante (ou seja a partir de 2011), por incidirem em instante no qual já existirá a validação e eficácia da norma jurídica pelo STF, poderiam ser objeto de exação por parte dos órgãos fazendários.

Isto porque é certo afirmar que os efeitos da coisa julgada cessaram a partir de 2011, justamente em virtude da mutabilidade do estado de direito, bem como do alcance *erga omnes* da decisão, provocando, assim, à imperiosidade do recolhimento a partir deste marco temporal em relação ao tributo anteriormente protegido pela coisa julgada.

Por conseguinte, mediante o exposto, é indubitável asseverar que os efeitos da coisa julgada cessam perante às decisões proferidas pelo STF em sede de controle principal de constitucionalidade, haja vista a implicação normativa quanto à validade e eficácia das normas, bem como levando em consideração a natureza vinculante e *erga omnes* das respectivas decisões.

Todavia, salienta-se que tal cessação somente se dá diante da coisa julgada relativa aos tributos de trato sucessivo, uma vez que as decisões de controle concentrado não possuem o condão de desfazer a coisa julgada para os tributos de fatos geradores retroativos, mas sim daqueles de fatos geradores que ocorrem após a publicação da decisão, ora responsável por ensejar a mutabilidade do estado de direito da matéria anteriormente protegida pela coisa julgada a favor do contribuinte.

Agora, quanto ao segundo ponto que circunda o Tema 881, no tocante à definição se a relativização da coisa julgada se dá por efeitos automáticos ou decorrentes de uma ação revisional, é imperioso destacar que os contribuintes defendem veementemente a aplicação do art. 505, I, do Código de Processo Civil, tendo em vista que, na hipótese das ações de controle concentrado alterarem o substrato jurídico da matéria, a dissolução da coisa julgada somente poderia se aperfeiçoar mediante o ajuizamento de uma ação rescisória ou revisional.

Isso porque, o artigo em apreço disciplina expressamente que a imprescindibilidade da ação revisional para a concretização da cessação dos efeitos da coisa julgada. Isso também atrelado ao fato de que, embora as ações de controle concentrado de constitucionalidade vinculam imperativamente sobre a Administração Pública e, portanto, sobre a Fazenda Pública, é argumentado que tais efeitos não podem ser automáticos com a mera publicação da decisão, mas sim é necessário um instrumento processual específico já estabelecido pelo diploma processual civil, qual seja a ação revisional.

Em consonância ao supracitado, os contribuintes alegam que a imediatidade da aplicação dos efeitos *erga omnes* das decisões proferidas em sede de controle abstrato de constitucionalidade, violam substancialmente os princípios constitucionais da segurança jurídica e da não surpresa em âmbito tributário. (Machado, 2006)

Outrossim, o fundamento suscitado pelos contribuintes ainda é sustentado pela questão do ônus processual quanto ao ajuizamento recair sempre em desfavor dos contribuintes, pois é indubitável que, na hipótese inversa da declaração de inconstitucionalidade, isto é, aquela decisão favorável aos contribuintes no bojo das ações concentradas que promovem uma mutação superveniente no substrato jurídico da coisa julgada em favor da Fazenda, verifica-se que provavelmente será necessário que os contribuintes ajuizem uma ação declaratória de inexistência da relação jurídico-tributária ou

um mandado de segurança, vez que a Fazenda Pública permanecerá realizando lançamentos tributários, não se submetendo de imediato à decisão do Supremo. (Machado, 2006)

Por sua vez, os ministros do Supremo Tribunal Federal consignaram entendimento em sentido contrário, de modo que restou decidido que a natureza vinculante das decisões abstrata, bem como a produção de efeitos erga omnes, concomitante com a imperatividade da cláusula *rebus sic stantibus*, culminam na aplicação dos efeitos imediatos da decisão de controle concentrado de constitucionalidade. (Brasil, 2023a). Nesse diapasão, é ver o posicionamento do ilustre Ministro Teori Zavascki:

A força vinculativa das sentenças sobre relações jurídicas de trato continuado atua *rebus sic stantibus*: sua eficácia permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial. A superveniente alteração de qualquer desses pressupostos determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional. (Brasil, 2015, p.17)

Inclusive, a matéria em apreço foi objeto de Tema na sistemática da repercussão geral, ora Tema 494 do STF, ocasião em que foi fixada a seguinte tese capitaneada pelo Excelentíssimo Ministro Teori Zavascki: “ *eventual modificação do panorama fático ou jurídico determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional*”. (Brasil, 2014)

Neste mesmo sentir, é fundamental esclarecer que tal concepção não se restringe apenas à Suprema Corte, tendo em vista que certos doutrinadores em direito tributário também adotam a mesma corrente. Portanto, para fins de exemplificação, rememora-se os pensamentos do professor Hugo de Brito Machado , o qual aduz em sua obra:

“Apreciando uma questão de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal pode decidir que é constitucional uma lei havida como inconstitucional em sentença que transitou em julgado [...] A manifestação do Supremo Tribunal Federal que decide definitivamente uma questão constitucional, em sentido oposto ao entendimento albergado na decisão que se fizera coisa julgada, configura direito novo.” (Machado, 2006, p. 166)

Desta feita, depreende-se que a controvérsia reside no confronto entre teses, de maneira que os contribuintes sustentam a aplicação da literalidade do regramento disposto no

Código de Processo Civil, bem como nos princípios constitucionais da não surpresa e da segurança jurídica. Em contrapartida, o Supremo alega superação de entendimento albergado pela imperatividade dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, o que culmina na cessação dos efeitos da coisa julgada mediante a declaração de (in)constitucionalidade da norma.

Parece, portanto, justa a tese formulada pelos contribuintes, haja vista a característica elementar da legalidade em matéria tributária amparada pela interpretação literal do art. 505, I, do CPC/15, enquanto, por sua vez, o Supremo permanece firme em seu posicionamento em demonstrar para o mundo jurídico a força do sistema de precedentes, baseada na vinculação erga omnes de suas decisões de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade.

3.2. O instituto da repercussão geral e os seus efeitos perante à coisa julgada.

Conforme explicitado em momento anterior, rememora-se que o instituto da Repercussão Geral foi inserto no sistema jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, conhecida como reforma do sistema judiciário brasileiro.

O instituto da Repercussão Geral tem como escopo a aproximação do sistema jurídico da *Civil Law*, isto é, o direito romano positivo baseado em um emaranhado de normas insertas no ordenamento jurídico que sustentam o direito da legalidade e da Justiça, com o *Common Law*, direito inglês fundado no direito consuetudinário, tendo como o grande alicerce a estrutura rígida de precedentes, responsável por ditar o significado da aplicação do direito. (BARROSO, Luís Roberto, v.7, 2016).

Nessa ótica constitucional, é cediço dizer que, mediante a introdução da Repercussão Geral trazida pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, o sistema de controle de constitucionalidade sofreu grandes alterações, especialmente no que tange à aproximação do controle abstrato de constitucionalidade no bojo das ações de controle difuso.

Isso porque a Emenda em referência se preocupou em enriquecer o sistema de precedentes brasileiro, a fim de possibilitar novos meios de dirimir controvérsias relevantes e repetitivas de uma maneira muito mais assertiva e eficaz. Com efeito, o novo meio encontrado

pelo poder legiferante foi justamente a utilização da Repercussão Geral para propiciar um sistema de controle de constitucionalidade misto, fundado no sistema de precedentes. (Barroso, 2016, v.7).

Tal caminho constitucional tem o intuito nodal de, a partir de um litígio incidental, elaborar uma tese com efeito vinculante, a fim de que as controvérsias que versem sobre a mesma matéria sejam decididas à luz da tese fixada, chamada Tema de Repercussão Geral.

Sob esse prisma, depreende-se que a Repercussão Geral é uma exceção à regra geral de que as ações de controle difuso de constitucionalidade produzem efeitos inter partes, na medida em que a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, produz os mesmos efeitos das decisões de controle concentrado, quais sejam os efeitos gerais e vinculantes a todos do Poder Judiciário e da Administração Pública. (Bastos, 2020)

Em contrapartida, é fundamental salientar que para a afetação de um recurso para ser apreciado à ótica da sistemática da Repercussão Geral, é impreterível, antes, que a controvérsia em apreço preencha os requisitos da relevância econômica, política, social ou jurídica da matéria, a fim de que as questões constitucionais intrínsecas do recurso ultrapassem os direitos subjetivos da causa. (Bastos, 2020)

É o que se denota diante da simples leitura do art. 1.035, § 1º, do Diploma Processual Civil Brasileiro de 2015, inserto pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (Brasil, 2015, art.1035)

Observa-se, ainda, que para o Recurso Extraordinário ser conhecido para fins de apreciação pelo Supremo, é imprescindível que a questão constitucional seja imputada apta para ser reconhecida a sua Repercussão Geral.

Portanto, uma vez estabelecida os conceitos e finalidades básicos atinentes ao instituto da Repercussão Geral, se faz necessário transcender tal instituto para o estudo da sua

aplicação no direito tributário brasileiro, tendo em vista que as questões constitucionais tributárias por si sós, em sua grande maioria, já estão aptas para terem reconhecidas as suas Repercussões Gerais. (Bastos, 2020)

Isso em razão da matéria tributária na maioria das vezes preencher os requisitos estabelecidos no art. 1.035, §1º, do Código de Processo Civil de 2015, especialmente quanto à sua relevância econômica e política, dado que estes elementos estão presentes na maioria das controvérsias tributárias em virtude do impacto econômico intrínseco nas causas, bem como na esfera política por envolver entes federativos como partes do litígio.

Assim, estima-se que cerca de trinta por cento dos processos no STF estão relacionados à matéria tributária, além de que cerca de setenta por cento dos Temas de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal dizem respeito à matéria tributária. (Bastos, 2020)

Portanto, verifica-se a importância da Repercussão Geral no direito tributário, como instrumento primordial para a solução de controvérsias tributárias que resulte na produção de efeitos gerais e vinculantes por meio do sistemática de precedentes propiciada pelo controle abstrato de constitucionalidade a partir de uma discussão tributária incidental.

3.2.1 Fundamentos para a relativização da coisa julgada em razão de decisões proferidas em sede de repercussão geral, à luz do tema 885.

Diante disso, chegou ao Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário 955227 (Tema 885), a seguinte controvérsia: É constitucional a relativização da coisa julgada em matéria tributária, quando houver uma decisão superveniente do Supremo em controle difuso de constitucionalidade na sistemática da repercussão geral? (Brasil, 2023b, p.1)

Nesse contexto, é imperioso delimitar a discussão supracitada quanto aos seguintes pontos: **(i)** As ações de controle difuso de constitucionalidade com Repercussão Geral reconhecida possuem o condão de fazer cessar os efeitos da coisa julgada em matéria tributária, assim como acontece nas ações de controle concentrado?; **(ii)** os efeitos de tais ações atingem também as matérias transitadas em julgado anteriores à Emenda Constitucional

nº 45/2004, que introduziu o sistema da Repercussão Geral, para fins de fazer cessar a coisa julgada?

Quanto ao primeiro ponto, destaca-se que o STF, no bojo do julgamento do Tema 885, entendeu que há uma notada aproximação do controle concentrado de constitucionalidade e do controle difuso de constitucionalidade, na medida que o instituto da repercussão geral permitiu que tais decisões adquiram os mesmos efeitos, seja pela singular atuação do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo. (Brasil, 2023b)

Sob esse prisma, o relator do Tema 885, ora o Excelentíssimo Luís Roberto Barroso, fundamenta que foi inserto o fenômeno da objetivação do controle difuso na estrutura do controle de constitucionalidade brasileiro. Tal fenômeno, inclusive, pode ser esclarecido mediante a seguinte definição da Professora Ana Paula de Barcellos:

Na realidade, e como já referido, há em curso no país um processo de aproximação dos mecanismos de controle difuso e incidental relativamente àqueles típicos do controle concentrado e abstrato, e essa aproximação se dá, principalmente, por meio do que se denomina ‘objetivação’ do controle difuso e incidental, isto é, a atribuição de efeitos gerais e em alguns casos vinculantes às decisões proferidas em sede de controle difuso e incidental (Barcellos, 2019, p.622)

No mesmo sentido, o Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, se posiciona no voto do julgamento do Tema 885. É o que se transcreve:

Apesar de o controle difuso não possuir igual previsão, destaco que com o art. 52, X, da CF/1988 e, após, com a sistemática da repercussão geral, é possível que sejam atribuídos efeitos vinculantes erga omnes às decisões incidentais. [...]. Já me manifestei sobre o tema na minha obra sobre o controle de constitucionalidade, no sentido de que “uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, seja em controle incidental ou em ação direta, deve ter o mesmo alcance e produzir os mesmos efeitos” 9 . 13. A questão também foi abordada pelo Plenário desta Corte, quando do julgamento da Reclamação nº 4.33510, da relatoria do Min. Gilmar Mendes, iniciado em 2007 e finalizado em 2014, em que se deparou com a questão da mutação do art. 52, X, da CF/1988, proposta pelo relator e acompanhada pelo Min. Eros Grau. Esse entendimento, porém, à época, não foi acatado pela maioria por concluir que esbarrava na literalidade do dispositivo. Sobre o assunto, afirmei o seguinte: “Ao longo dos debates, reconheceu-se, contudo, que as decisões proferidas em sede de controle incidental de constitucionalidade, ainda que não produzam efeitos idênticos àquelas decididas em sede concentrada, produzem efeitos expansivos ultra partes mais brandos para além dos casos que foram julgadas. [...] Tais votos ressaltam, ainda, o processo de ‘objetivação’ por que está passando o controle incidental de constitucionalidade, expresso a título exemplificativo, pela modulação dos efeitos temporais produzida nesta sede, com o propósito de regular a aplicação da tese firmada pelo STF a casos semelhantes, bem como pela própria sistemática da repercussão geral. (Brasil, 2023b, p. 11)

Portanto, depreende-se que, mediante a aproximação dos meios de controle de constitucionalidade, especialmente no tocante ao fenômeno da objetivação do controle difuso, o Supremo consignou o entendimento de que a declaração de (in)constitucionalidade de um tributo, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, possui os mesmos efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes* atinentes às ações de controle abstrato de constitucionalidade.

Por sua vez, um dos fundamentos suscitados pelos contribuintes, no que diz respeito ao Tema 885, é o fato de que não há no lastro no ordenamento jurídico brasileiro norma que permita a cessão dos efeitos da coisa julgada mediante decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de ação de controle difuso de constitucionalidade com Repercussão Geral reconhecida.

Pois, diferentemente das ações de controle abstrato que têm por sua natureza jurídica o poder de vinculação e de mutação do estado de direito da matéria em razão da verificação do plano da validade e eficácia da norma constitucional, as decisões quanto à constitucionalidade de norma proferidas no bojo dos recursos extraordinários com repercussão geral necessitam impreterivelmente da suspensão de sua execução pelo Senado Federal, conforme preceitua o art. 52, X, do texto constitucional. (Mallmann; Rafael; Gastal, 2023) Assim, é ver:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; (Brasil, 1988, art. 52, inc. X)

Com efeito, denota-se que o argumento elementar dos contribuintes quanto à possibilidade das decisões proferidas pelo Supremo em sede de controle difuso com repercussão geral reside, essencialmente, no tocante à lacuna legislativa que permita o efeito vinculante imediato capaz de relativizar a coisa julgada anterior, bem como na hipótese de obrigatoriedade do Senado Federal aperfeiçoar as decisões de inconstitucionalidade do Supremo, à luz do art. 52, X, da Carta Magna, a fim de propiciar o efeito vinculante e a aplicabilidade no plano jurídico referentes às tais decisões .

Outrossim, o fundamento dos contribuintes explicitado acima ganha ainda mais notoriedade quando o próprio Supremo Tribunal Federal reconhece o posicionamento de que

as decisões proferidas no bojo dos recursos extraordinários com repercussão geral não tem o condão de vincular a Administração Pública, o que coaduna para a tese que a Fazenda Pública, ora sujeito da Administração, de que não pode realizar automaticamente lançamentos tributários em virtude de uma decisão do Supremo em sede de repercussão geral, tendo em vista que os órgãos fazendários não se vinculam às decisões. (Brasil, 2023b)

Em contrapartida, o Supremo entende que há uma mutação constitucional quanto à interpretação do art. 52, X, da Constituição Federal de 1988, visto que, mediante o fenômeno da objetivação do controle difuso de constitucionalidade, o Supremo sempre adotou o caráter *erga omnes* e vinculante das decisões abstratas, o que deve ser também adotado no que se refere às decisões de controle difuso com repercussão geral, justamente pela vontade do legislador e do Supremo em aproximar as duas sistemáticas de controle de constitucionalidade, com o intuito nodal de promover soluções de um controvérsia repetitiva e relevante de uma maneira mais eficaz, enriquecendo, portanto, a teoria de precedentes.

Tal mutação, inclusive, é defendida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, ora relator do Tema 885, no seguinte trecho de seu voto:

Desse modo, entendo ser imprescindível que se reconheça a mutação do art. 52, X, da CF/1988, para as decisões proferidas em recurso extraordinário com repercussão geral. Apesar de a matéria de fundo, no presente caso, tratar da constitucionalidade de lei, e não de sua inconstitucionalidade, a nova interpretação do referido dispositivo constitucional é relevantíssima, sobretudo em matéria tributária. Isso porque, atualmente, a Administração Pública não se vincula automaticamente às decisões proferidas em repercussão geral e, em sendo ela que constitui os créditos tributários, é bastante comum que autuações sejam feitas mesmo após esta Corte ter se manifestado pela inconstitucionalidade do tributo em sede de repercussão geral. Além disso, caso o Tribunal não entenda dessa forma, a própria decisão proferida neste recurso vinculará o Judiciário. Trata-se, portanto, de passo rumo à consolidação do processo de abstratização do controle difuso, resultando em uma maior integridade à teoria de precedentes, bem como no aprimoramento do controle de constitucionalidade brasileiro. (Brasil, 2023b, p.13)

Sob essa ótica, depreende-se que o Supremo Tribunal Federal defende assiduamente a imperiosidade da mutação constitucional quanto ao dispositivo em referência para alcançar a consolidação e o sentido do sistema de precedentes, o qual foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 por meio do instituto da repercussão geral no bojo do controle difuso de constitucionalidade.

Desta feita, é indubitável que há uma notada divergência entre os contribuintes e o plenário do Supremo quanto à definição se as ações de controle difuso de constitucionalidade com Repercussão Geral reconhecida possuem o condão de fazer cessar os efeitos da coisa julgada em matéria tributária, assim como acontece nas ações de controle concentrado. Sendo assim, conforme observado, é cediço que o primeiro se sustenta na interpretação literal do art. 52, X, do texto constitucional, considerando a impossibilidade da vinculação automática das decisões proferidas pela Suprema Corte no âmbito da repercussão geral.

Por sua vez, os ministros amparam seus fundamentos à luz da mutação da interpretação constitucional do dispositivo, a fim de assegurar a primazia do sistema de precedentes, bem como para consolidar e enriquecer o fenômeno da objetivação do controle difuso, culminando, assim, na aproximação dos mecanismos de controle concentrado e incidental. (Mallmann; Gastal, 2023)

Portanto, nesse confronto de teses, parece razoável assistir razão os contribuintes nesse ponto, dado que o Supremo jamais se posicionou anteriormente sobre a superação da necessidade de resolução do Senado Federal para a atribuição de efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes* às decisões de controle de constitucionalidade. Consoante ao fato de que os contribuintes apenas se ampararam na literalidade do art. 52, X, da Constituição Federal, bem como na imprescindibilidade da existência de quórum qualificado do STF para que uma decisão em sede de repercussão geral efetivamente produza efeitos de nova norma jurídica.

Nesse deslinde, denota-se que é indubitável que os contribuintes protegidos pela coisa julgada, e que não se submeteram às decisões supervenientes do Supremo em sede de repercussão geral, não assumiram um risco jurídico, haja vista que o direito estava a favor deles no que tange à Constituição, de modo que não há o que se falar em um entendimento inadequado quanto ao direito de não recolher tributos de trato sucessivo. Isso porque não havia expressamente no texto constitucional ou em lei norma que permitia a vinculação automática das decisões proferidas no bojo da repercussão, no tocante à possibilitar a Fazenda Pública passar a realizar lançamentos tributários em face de contribuintes protegidos pela coisa julgada.

Agora, quanto ao segundo ponto da delimitação da discussão, no que se refere à definição se os efeitos dos recursos extraordinários com repercussão geral atingem também as

matérias transitadas em julgado anteriores à Emenda Constitucional nº 45/2004, que introduziu o sistema da Repercussão Geral, para fins de fazer cessar a coisa julgada, é dizer que as decisões proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores à inserção do regime da repercussão geral, produziam indubitavelmente efeitos inter partes, ou seja, não possuíam o condão de alterar o substrato fático e jurídico da relação tributária para fins de impactar na coisa julgada. (Barroso, 2016, v.7)

Nesse diapasão, o debate reside incontestavelmente nas decisões de controle incidental proferidas sob à égide do regime de repercussão geral, ora introduzida em nosso ordenamento constitucional pela Emenda nº 45/2004. Desta feita, os contribuintes alegam que a coisa julgada anterior à Emenda não pode ser atingida pelo instituto em razão da segurança jurídica, posto que a discussão relativa aos efeitos posteriores à inserção da sistemática em questão nunca foi apreciada, muito menos discutida pelo Supremo Tribunal Federal. (Mallmann; Gastal, 2023)

Do contrário, a discussão acerca dessa possibilidade foi ventilada apenas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ocasião a qual o Tribunal da Cidadania consignou o entendimento que as decisões proferidas em sede de recursos repetitivos ou de repercussão geral não possuem o condão de impactar na coisa julgada obtida antes da Emenda, sob prejuízo de violação à segurança jurídica e a primazia da inviolabilidade da coisa julgada. (Derzi; Lobato; Teixeira, 2022)

Com efeito, insta ressaltar que o respectivo posicionamento foi adotado no bojo da sistemática dos recursos repetitivos, o que se pode concluir que este serviu de orientação para todos os contribuintes que detinham consigo a coisa julgada em seu favor, de modo que lhes assegurava o direito de não recolher o tributo, bem como não se submeter a qualquer decisão superveniente proferida no âmbito dos recursos repetitivos ou com repercussão geral reconhecida.

Nessa ótica jurisprudencial, é ver a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 340, extraído do REsp 1.118.893/ MG:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei

7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade. (Brasil, 2011, p.1)

Outrossim, o precedente ainda definiu que a coisa julgada somente poderia ser relativizada, de maneira a consubstanciar a cobrança do tributo, caso sobreviesse legislação a estabelecer uma nova relação jurídico-tributária, para fins de mutação do substrato fático e jurídico da coisa julgada. (Brasil, 2011)

Sendo assim, mediante o conteúdo do precedente, é cediço que as decisões, no âmbito do instituto da repercussão, proferidas supervenientes pelo STF em sentido contrário à decisão judicial transitada em julgado não tem o condão de cessar os efeitos da coisa julgada, os quais somente seriam relativizados caso houvesse uma legislação posterior que alteraria o estado de direito da relação tributária. Portanto, como nunca foi instituída lei sobre a matéria tratada nos Tema 881/STF, a coisa julgada em favor dos contribuintes deveria permanecer.

Por sua vez, o Supremo adotou o posicionamento, no âmbito do Tema 885/STF, de que as decisões proferidas em sede de recurso extraordinário com repercussão geral tem status de norma jurídica, o que permite a alteração do substrato fático e jurídico, bem como adequa esta interpretação à tese do Superior Tribunal de Justiça quanto à imprescindibilidade de lei para que se estabeleça uma nova relação jurídico-tributária, para fins de aplicação imediata da cessação dos efeitos da coisa julgada.

Tal posicionamento foi consignado pelo Ilustre Ministro Alexandre de Moraes em seu voto para o julgamento do Tema 885/STF. É imperioso assentar que o ministro sustenta o entendimento em apreço quanto o status de norma jurídicas das decisões proferidas no bojo do regime da repercussão geral, ao suscitar o fundamento quanto ao reconhecimento do fenômeno da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade, em decorrência da vontade do legislador em relação à aproximação das duas sistemáticas de controle de constitucionalidade. (Brasil, 2023b)

Sob essa perspectiva, transcreve-se trecho do voto proferido pelo Ministro, a fim de elucidar a questão:

Penso que essa solução é a que mais se compatibiliza com o postulado da segurança jurídica, uma vez que a Constituição Federal e a legislação processual estabelecem que, para o reconhecimento da repercussão geral, a controvérsia, além de ser dotada de relevância econômico, político, social ou jurídico, deve ultrapassar os interesses subjetivos da causa. Em especial, o art. 988, § 5º, II, do CPC/2015 admite reclamação para a garantia da observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, quando não esgotadas as instâncias ordinárias. Assim, vê-se que, de fato, houve a objetivação do controle difuso quando proferido em sede de repercussão geral. (...) Não obstante contrário à ideia de relativização da coisa julgada em face de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, ainda que por meio de ação rescisória, esclarece que, quando envolvidos os efeitos prospectivos de decisões transitadas em julgado “a declaração de inconstitucionalidade pode ser vista como circunstância superveniente, tal como uma nova norma. (Brasil, 2023b, p. 72-76)

Neste mesmo sentir, é fundamental esclarecer que tal concepção não se restringe apenas à Suprema Corte, tendo em vista que certos doutrinadores em direito tributário também adotam a mesma corrente. Portanto, para fins de exemplificação, rememora-se os pensamentos do professor Luiz Guilherme Marinoni, o qual aduz em sua obra:

Não se trata de fazer a declaração de inconstitucionalidade retroagir sobre a coisa julgada, mas de obter um efeito jurídico posterior à formação da coisa julgada fundada na declaração de inconstitucionalidade. A coisa julgada anteriormente formada, espelhando a realidade fática e jurídica legitimamente interpretada pelo juiz ou tribunal, permanece válida e intacta. A coisa julgada é limitada em virtude de circunstância posterior, expressa na declaração de inconstitucionalidade (Marinoni, 2010, p.73)

Portanto, denota-se que, segundo este entendimento em apreço, a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei, é suficiente para que tais decisões tenham a mesma conotação de uma norma, tendo em vista que essas têm o poder de alterar o plano da validade e da eficácia da norma, conforme já elucidado em oportunidade anterior. (Marinoni, 2010)

Sob esse prisma, veja que o ponto nodal da fundamentação reside na aplicação da analogia quanto ao entendimento das decisões proferidas em sede de controle concentrado, em razão destas possuírem status de norma jurídica, conforme jurisprudência firme e cristalina da Suprema Corte.

Conclui-se, assim, que a divergência entre as teses novamente se esbarra no conflito entre superação de precedentes, quais sejam a da possibilidade dos efeitos dos recursos

extraordinários com repercussão geral atingirem também as matérias transitadas em julgado anteriores à Emenda Constitucional nº 45/2004, que introduziu o sistema da Repercussão Geral, para fins de fazer cessar a coisa julgada. Por conseguinte, nesse cenário de incertezas e mudanças, o Supremo fixou a seguinte tese:

As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo; Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (Brasil, 2023b, p. 1).

Uma coisa é certa diante da profunda incerteza e conflitos de décadas, o que se perde, à luz do julgamento do tema 885/STF, é a segurança jurídica, a confiança e a credibilidade das relações jurídico-tributárias, pois caminham para viver no cenário incerto de escuridão quanto ao futuro.

4 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO JULGAMENTO. SEGURANÇA JURÍDICA X RISCO ASSUMIDO QUANTO À PROSPECÇÃO OU RETROATIVIDADE DOS EFEITOS DA DECISÃO.

Uma vez posto os argumentos e fundamentos que envolveram os julgamentos dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, em abril de 2023 restou consignado que é constitucional a relativização da coisa julgada em razão das decisões proferidas em sede de controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, bem como em virtude das decisões proferidas no bojo dos recursos extraordinários afetados pelo regime da repercussão geral, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

Nesse diapasão, é imperioso transcrever as teses fixadas, a fim de elucidar melhor a questão:

As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (Brasil, 2023a, p.1)

Com efeito, diante do resultado, os contribuintes logo realizaram a oposição de Embargos de Declaração com prerrogativa principal de modularem a tese fixada, tendo em vista que a regra é que as decisões do Supremo Tribunal Federal possuem efeitos *ex-tunc*, isto é, efeitos retroativos para alcançar matérias anteriores ao julgado.

Nesse sentido, o objetivo nodal dos contribuintes era suscitar ao Supremo que a tese deveria produzir efeitos *ex-nunc*, ou seja, efeitos prospectivos a contar da data de publicação do julgamento dos Temas de repercussão geral, no sentido de que o resultado do julgamento não afetasse as relações jurídico-tributária anteriores à decisão, tão pouco as coisa julgadas obtidas pelos contribuintes há décadas antes.

É cediço que a modulação dos efeitos, fenômeno das decisões que permite que o Supremo altere os efeitos temporais de suas decisões, está insculpido no art. 27, da Lei 9.868/1999. No entanto, é certo afirmar também que o instituto da modulação dos efeitos temporais das decisões dependem impreterivelmente de alguns requisitos para que ocorra, quais sejam as razões **(i)** de segurança jurídica ou **(i)** de excepcional interesse social.

Mediante o exposto, é ver o teor do dispositivo insculpido em lei especial:

Lei. 9.868/99

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (Brasil, 1999, art.27)

Nessa ótica jurídica, observa-se que a proposta de modulação dos efeitos temporais de uma decisão deve se atentar ao âmbito do interesse social, bem como da primazia da segurança jurídica.

Isto posto, denota-se que, quanto à segurança jurídica, especialmente em se tratando de matéria tributária, a modulação dos efeitos deve ocorrer quando há uma mutabilidade relevante no tocante à uma matéria tributária, com vistas do sistema jurídico prestigiar a confiança que a sociedade e o Estado depositam na validade e vigência da norma, bem como sua interpretação. (Barreni, 2024)

Portanto, transcendendo a questão da segurança jurídica e da confiabilidade do sistema jurídico, os contribuintes afirmam que é indubitável que a matéria, ora objeto do julgamento dos Temas 881 e 885, configura uma notória e relevante alteração de jurisprudência outrora estabelecida em precedente vinculante, o que padece de uma mutabilidade significativa quanto ao posicionamento acerca da constitucionalidade da relativização dos efeitos da coisa julgada.

Assim, na perspectiva dos contribuintes, uma vez prejudicados pelo resultado do julgamento, a matéria deveria ser modulada, a fim de que a decisão produzisse efeitos prospectivos em relação ao seu trânsito em julgado.

Consoante ao exposto, é cediço dizer que, caso a decisão do julgamento prejudicasse o Estado, a decisão provavelmente seria modulada, haja vista que o Supremo, como boa parte da doutrina, entendem que uma mutabilidade no âmbito das expectativas de normas que prejudica o Estado, a modulação deve ocorrer, em razão deste ser o principal destinatário do princípio da segurança jurídica, dado a natureza presuntiva e legítima dos atos administrativos do Estado. (Barreni, 2024)

Inclusive, à título exemplificativo, o mesmo ocorreu na decisão quanto à chamada teses do século, ocasião a qual o Supremo decidiu pela inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Naquele cenário, diante do Tema número 69 de repercussão geral, o Supremo não hesitou em modular os efeitos de sua decisão, tendo em vista a segurança jurídica, a reversibilidade de entendimento sobre matéria relevante, bem como a considerável prejudicialidade aos cofres públicos. (Brasil, 2017)

À vista disso, é questionado se há uma diferença exorbitante entre ao tratamento das decisões em favor do Estado em relação ao favorecimento dos contribuintes, no que se refere aos riscos do chamado “consequencialismo” para a diferenciação social do sistema jurídico. (Barreni, 2024)

Nessa ótica jurídica aludida, se faz necessário destacar o art. 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, o qual preceitua que “não se decidirá com base em

valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. (Brasil, 1942, art.20)

Tal dispositivo é reiteradamente utilizado pela Fazenda Pública, com a prerrogativa de sustentar a aplicação da modulação dos efeitos temporais em casos que prejudiquem o Estado, no sentido de expor os riscos ao equilíbrio econômico-financeiro dos cofres públicos, bem como arguindo o princípio da segurança jurídica.

Em consonância ao disposto, o Ministro Ayres Britto expõe que a modulação de efeitos deve ser aplicada em uma perspectiva na qual a ausência de tal instituto propicia uma violação ainda maior à Constituição do que a aplicação da regra geral quanto aos efeitos retroativos. Nessa concepção, insta deduzir que a estrutura constitucional passa a experimentar um desequilíbrio entre o que se perde e o que se ganha mediante a declaração de (in)constitucionalidade da norma. (Britto, 2012).

Diante desse contexto, transcendendo os conceitos e fundamentos acerca do instituto em apreço, há de se esclarecer que o Supremo Tribunal não modulou os efeitos do julgamento dos Temas 881 e 885, de repercussão geral. De todo modo, o resultado ficou apertado, contudo, não atingiu o quórum qualificado que estabelece o art. 27, da lei 9.868/1999. (Brasil, 2024)

Embora, seja imperioso destacar o posicionamento exarado pelo Ministro Dias Toffoli em seu voto magnífico, ocasião em que capitaneou a divergência quanto à modulação de efeitos. Nessa ótica, o excelentíssimo ministro entende que nunca houve manifestação do STF acerca de tal pauta, de modo que estamos diante de uma inovação jurídica, algo que impede os contribuintes anteverem a decisão do STF quanto à modulação, culminando, portanto, em uma insegurança jurídica ante o futuro incerto. (Brasil, 2024)

Sob esse prisma, extrai-se que os contribuintes não poderiam prever a decisão do STF que quebra a coisa julgada material e formal em hipóteses de tributos de trato sucessivo (continuado), portanto, admitir efeitos retroativos para demandas protegidas pela coisa julgada iria contra ao princípio da previsibilidade da situação jurídica, bem como da segurança jurídica em sentido amplo (para todo o sistema jurídico). Portanto, o Ministro

entende pela impossibilidade de efeitos *ex-tunc*, de modo a aplicar somente efeitos *ex-nunc* a partir do acórdão publicado em 13 de fevereiro de 2023.

Em que pese a divergência suscitada, prevaleceu a tese que os contribuintes assumiram um risco ao não se submeter à superação dos precedentes em sede das ações vinculantes do STF, de modo que não houve prejuízo à segurança jurídica quanto à matéria tratada no julgamento.

Ocorre que, no caso em apreço, é primordial observar que os contribuintes obtinham coisa julgada material em seu favor desde 1998, haja vista o reconhecimento da inconstitucionalidade da CSLL naquela oportunidade. Assim, depreende-se que o impacto deficitário para as empresas, no que se refere à não modulação de efeitos sobre as controvérsias que residem nos Temas 881 e 885, é imensurável, alcançando valores bilionários de tributos não recolhidos, o que coaduna para a cobrança retroativa da Fazenda Pública em face dos contribuintes. (Brasil, 2024)

Por conseguinte, parece bem discricionária tal decisão, dado que é indubitável que, do contrário, jamais o Supremo Tribunal Federal deixaria de aplicar a modulação de efeitos, sob fundamentação de violação à segurança jurídica e excepcional interesse social, haja vista que atingiria o Estado.

Assim, denota-se que não há um juízo de ponderação no que tange ao consequencialismo social das modulações dos efeitos protagonizadas pelo Supremo, tendo em vista que é indiscutível que não há uma aplicabilidade de pesos e medidas equivalentes em relação ao cabo de guerra entre os contribuintes e a Fazenda Pública.

Por fim, para reflexão, insta asseverar que o resultado dos Temas 881 e 885, quanto à relativização retroativa da coisa julgada em matéria tributária, é, sem dúvidas, um precedente preocupante e obscuro para o direito processual tributário brasileiro.

5 CONCLUSÃO.

Mediante as exposições acerca da relação da coisa julgada e o direito tributário, cinge-se que realmente era fundamental que o Supremo Tribunal Federal pacifica-se a controvérsia, sob a primazia da segurança jurídica nas relações tributárias de trato sucessivo. Isso porque, o contribuinte e a Fazenda Pública eram bastante prejudicados pelo cenário de incertezas e dúvidas quanto ao efeito da coisa julgada perante os tributos de trato continuado, especialmente no tocante às decisões supervenientes do STF que promoviam a mutabilidade na constitucionalidade da matéria tributária.

Desse modo, o maior desafio do STF na apreciação dos temas 881 e 885 foi, sem dúvidas, realizar o juízo de ponderação dos princípios constitucionais atinentes à matéria em virtude do inequívoco conflito principiológico quanto à inviolabilidade da coisa julgada, bem como quanto ao pressuposto da segurança jurídica, frente à isonomia tributária e a livre concorrência econômica.

Com efeito, nesse conflito intrínseco à matéria tratada no julgamento, parece certo afirmar que a isonomia tributária entre os contribuintes, bem como a questão da livre concorrência, deve se sobressair em relação à inviolabilidade da coisa julgada, haja vista a questão de equidade econômica sustentada por uma mutação referente ao entendimento constitucional da matéria tributária. Assim, o Supremo Tribunal Federal ao adotar tal posicionamento fez valer a primazia do bem jurídico tutelado das decisões de constitucionalidade proferidas pelo STF, no que se refere à igualdade dos efeitos das decisões.

Quanto aos efeitos da coisa julgada perante às decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, matéria ora apreciada no bojo do julgamento do tema 881, cabe assentar que o STF apenas reafirmou algo que já era sabido há muito tempo, isto é, a aplicação *erga omnes* dos efeitos de tais decisões, de modo a vincular a todos, inclusive, a Administração Pública.

Contudo, é certo dizer também que era imprescindível o STF se posicionar de vez por todas quanto à relação do instituto da coisa julgada e das decisões abstratas de constitucionalidade, o que nunca havia acontecido até então. Isto, pois, a imutabilidade do manto da coisa julgada ainda era uma “cláusula pétrea” no entendimento jurídico brasileiro, o

que motiva a maioria dos contribuintes a se amparar *ad eternum* em suas matérias favoráveis e transitadas em julgado, mesmo que as decisões concentradas têm o condão de alterar o substrato jurídico ao determinar a existência, a eficácia e a validade da norma no plano jurídico.

Por sua vez, no tocante aos efeitos da coisa julgada perante às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, questão esta apreciada no tema 885, insta dizer que era ainda mais relevante que o STF se posicionasse, uma vez que o instituto da repercussão geral foi criado em 2004 e seus efeitos eram completamente incertos em relação à coisa julgada anterior.

O entendimento do STF foi consignar, à luz dos mesmos fundamentos aplicados ao tema 881, que as decisões proferidas pelo Supremo no bojo da repercussão geral também possuem eficácia *erga omnes* e vinculante, pois alteram o substrato jurídico da matéria ao terem status de norma jurídica aplicável. Tal entendimento é ao menos precipitado, posto que permitir a relativização da coisa julgada nesses moldes significa dizer que, a partir de um litígio próprio entre dois contribuintes, é cabível relativizar a coisa julgada de contribuintes alheios ao processo e que não obtiverem a legitimidade de participar de um processo que lhes afetam diretamente, o que indubitavelmente é uma via inadequada de relativizar a coisa julgada.

Por fim, a não modulação dos efeitos do que foi assentado nos temas 881 e 885 é a maior problemática do debate, vez que a aplicação retroativa quanto à relativização da coisa julgada afeta substancialmente inúmeros contribuintes, de modo a lhes propiciar prejuízos bilionários, em razão de um julgamento que optou por afastar o princípio da segurança jurídica, proporcionando, assim, mais insegurança jurídica.

Desta feita, mesmo a questão se tratando de uma novidade jurisprudencial necessária, o Supremo preferiu aplicar retroativamente os efeitos do julgamento dos temas 881 e 885, o que é, sem dúvidas, um precedente preocupante e obscuro para o direito processual tributário brasileiro, uma vez que não foi observada a previsibilidade do direito e o consequentialismo jurídico, além de notadamente violar a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Ana Paula. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Ed. Forense, 2019.
 BARRENI, Smith. *Modulação de efeitos em matéria tributária*. Curitiba: Ed. Almeida, 2024.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 7. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

BASTOS, Ricardo Victor. *Repercussão geral no direito tributário: estudo de casos relacionados às contribuições*. São Paulo: Ed. Almedina, 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Seção 1, p. 1. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/113105.htm. Acesso em: 8 abr. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF; Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942: Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 11 set. 1942. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/sua-protecao/lavagem-de-dinheiro/drci/legislacao/lei-de-introducao-as-normas-do-direito-brasileiro>. Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 11 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Seção). Recurso Especial. *REsp 1.118.893/MG*. 1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento [...]. Recorrente: Ale Distribuidora de Combustíveis LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Maria Isabel Gallotti. Brasília, 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900111359&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 11 abr. 2025.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade *ADI nº 2.797*. O Tribunal, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Menezes Direito (Relator) e Marco Aurélio, conheceu dos embargos de declaração e os acolheu para que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade tenham eficácia a partir de 15 de setembro de 2005. Requerente: Associação Nacional dos Membros do MP. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em 16 maio. 2012. *Diário da Justiça eletrônico*, 16 mai. 2012. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2082833>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário) Recurso Extraordinário. *RE nº 574.706/PR*. O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 15 mar. 2017. *Diário da Justiça eletrônico*, Brasília, DF, 2 out. 2017. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=574.706&b=ACOR&p=true&t=&l=10>. Acesso em: 12 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). Recurso Extraordinário *RE nº 949247*. 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Recorrente: União. Recorrido: Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento: 08 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). Recurso Extraordinário. *RE nº 955.227*. 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Recorrente: União. Recorrido: Braskem S/A. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento: 08 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). Recurso Extraordinário. *RE nº 596.663*. Eventual modificação do panorama fático ou jurídico determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional [...]. Recorrente: Espólio de Aprígio Belarmino de Camargo. Recorrido: Banco do Brasil S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio. Plenário, 28 out. 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2659105>. Acesso em: 12 abr. 2025.

CABRAL, Antônio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. 4. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 4. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

DELGADO, José Augusto. Efeitos da Coisa julgada e os Princípios Constitucionais. *Revista Justiça e Cidadania*, São Paulo, abr. 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. *Coisa julgada tributária com eficácia prospectiva e as questões constitucionais discutidas nos Temas 881 e 885 do STF*. São Paulo, Rev. IBET, 2022.

DIDIER JUNIOR, Fredie. Execução . In: DIDIER, Fredie. *Curso de direito processual civil*. Salvador: Rev. ampl. e atual, 2014, p. 805.

GONZALES, Anselmo. A eficácia da coisa julgada e os efeitos da repercussão geral do RE para a Administração Pública. *Rev. Migalhas*, v.1, 2023.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Da ação direta de representação de inconstitucionalidade: o processo em sua unidade*. Rio de Janeiro: Ed. Fórum, 1984, v.2

AIRES FILHO, Durval. O trinquete da coisa julgada relativa e alguns questionamentos em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo. *Coisa julgada e controle de constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Fortaleza: Ed. ICET, 2006.

GRECCO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. v.2.

JUNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de direito processual civil*. Rio de Janeiro, Forense, 2021. v.1.

LIMA, Paulo Roberto. *Contribuição à teoria da coisa julgada*. São Paulo: Ed. RT, 1997.

MACHADO, Hugo. *Coisa julgada e controle de constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Fortaleza: ICET, 2006.

MACHADO, Hugo. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo. *Coisa julgada e controle de constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Fortaleza: ICET, 2006.

MALLMANN, Rafael; GASTAL, Alessandra Moraes. *Tema 885 do STF: da equivocada aplicação aos julgamentos do STJ*. *Consultor Jurídico*, 15 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-15/mallman-gastal-tema-885-stf-da-equivocada-aplicacao/>. Acesso em: 9 abr. 2025.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada*. São Paulo: 2. ed. Ver. E atual. Revista dos Tribunais, 2010.

MIRANDA, Pontes. *Comentários ao código de processo civil*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1974, v.4.

MORAES, Alexandre. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Ed. Forense, 2002, v.1.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Mecanismos de celeridade e simplificação da prestação jurisdicional: breve análise da repercussão geral e da súmula vinculante*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2007.

NEGRÃO, Theotonio; FERREIRA, José. *Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor*. 35.ed. São Paulo, Saraiva, 2003.

PONTES, Helenilson. *Coisa Julgada e Inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, Ovídio A. Baptista. *Coisa Julgada Relativa?*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

THAMAY, Rennan. *A relativização da coisa julgada pelo Supremo Tribunal Federal*. Porto Alegre: Livro do Advogado, 2013.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada Em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*. edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 129.