

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

VICTOR MACEDO VIEIRA GOUVEA

**AS MUDANÇAS DE ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM
DECISÕES ENVOLVENDO RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS DE TRATO
SUCESSIVO FRENTE A COISA JULGADA E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E LIVRE INICIATIVA: UMA ANÁLISE DOS
EFEITOS PROSPECTIVOS.**

SÃO PAULO

2021

VICTOR MACEDO VIEIRA GOUVEA

**AS MUDANÇAS DE ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM
DECISÕES ENVOLVENDO RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS DE TRATO
SUCESSIVO FRENTE A COISA JULGADA E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E LIVRE INICIATIVA: UMA ANÁLISE DOS
EFEITOS PROSPECTIVOS.**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getulio Vargas em São Paulo, como
requisito para obtenção do título de Mestre
Profissional em Direito Tributário. Campo de
conhecimento: Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientadora: Prof. Dr^a. Juliana Furtado Costa
Araújo.

SÃO PAULO

2021

Gouvea, Victor Macedo Vieira.

As mudanças de entendimento dos tribunais superiores em decisões envolvendo relações jurídico-tributárias de trato sucessivo frente a coisa julgada e os princípios constitucionais da isonomia e livre iniciativa : uma análise dos efeitos prospectivos / Victor Macedo Vieira Gouvea. - 2021.

88 f.

Orientador: Juliana Furtado Costa Araujo.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Tribunais - Brasil. 3. Coisa julgada. 4. Precedentes judiciais. 5. Livre iniciativa. I. Araujo, Juliana Furtado Costa. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP
010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

VICTOR MACEDO VIEIRA GOUVEA

**AS MUDANÇAS DE ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM
DECISÕES ENVOLVENDO RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS DE TRATO
SUCESSIVO FRENTE A COISA JULGADA E OS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E LIVRE INICIATIVA: UMA ANÁLISE DOS
EFEITOS PROSPECTIVOS.**

Dissertação apresentada à Escola de Direito da
Fundação Getulio Vargas em São Paulo, como
requisito para obtenção do título de Mestre
Profissional em Direito Tributário. Campo de
conhecimento: Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário

Data da aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Prof. Dr^a. Juliana Furtado Costa Araújo
(Orientadora)
FGV-EDESP

Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado
FGV-EDESP

Prof. Dr. Rodrigo Dalla Pria
IBET

Prof. Msc. Diego Diniz Ribeiro
IBET

AGRADECIMENTOS

Rendo sinceros agradecimentos à minha família, que dispensou apoio incondicional nos diversos momentos em que tive que me ausentar por dias sem dar o apoio a eles merecido. Minha esposa, Patrícia; meu filho, Antônio; minha mãe, Elizabeth; e toda família que contribuiu nos momentos necessários.

Agradeço também à equipe Macedo & Winter Advogados Associados, que manteve o funcionamento do escritório em plena produtividade, apesar da minha ausência esporádica.

Também dispenso calorosos agradecimentos a todos os professores, mestres de todas as horas, que dispenderam seu precioso tempo nessa tarefa honrosa e engrandecedora que é a de transmitir conhecimento de qualidade, altamente técnico e refinado. Aprendi muito com todos, sem exceção.

Por fim, agradeço à minha orientadora, Professora Juliana Furtado Costa Araújo, pelas lucidas e pertinentes lições, apontamentos e críticas construtivas, me conduzindo de forma adequada e no momento certo à verdadeira essência deste trabalho, quando em alguns momentos dela me afastei.

RESUMO

As relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, inseridas no contexto da coisa julgada e analisadas sob a perspectiva de seus efeitos prospectivos, quando da mudança de entendimento sobre determinada matéria pelos tribunais superiores, vem exigindo importante debate tanto na doutrina como no Judiciário (Temas 881 e 885 do STF), inclusive porque os efeitos no mundo concreto resvalam na isonomia e na livre iniciativa. Essa problemática, portanto, exige uma análise apurada dos efeitos temporais da coisa julgada, notadamente, para este estudo, no que diz respeito às relações jurídico tributárias de trato-sucessivo, com vistas a identificar se, como e a partir de quando as decisões proferidas tanto em controle de legalidade pelo STJ quanto de constitucionalidade pelo STF (concentrado e difuso) teriam o condão de cessar, de forma prospectiva, a eficácia e os efeitos daquele conteúdo protegido pela formação da coisa julgada, submetendo-o ao novo comando decisório. E é justamente isto que se pretende investigar, ressalvando-se, todavia, que não é objeto deste estudo a flexibilização ou relativização da coisa julgada, cujo objetivo seria a própria rescisão da decisão. Inicialmente, abordar-se-á os tipos de relações jurídico-tributárias, priorizando-se a análise das relações de trato sucessivo. Será analisado a coisa julgada e suas principais características, como seu conteúdo, eficácia e efeitos decorrentes dos atos decisórios, além, também, de seus limites objetivos e temporais, do que se buscará maior compreensão. Após esta parte conceitual, serão identificados os tipos de precedentes que teriam aptidão para fazer cessar a eficácia e os efeitos prospectivos da coisa julgada, investigando-se, também, a partir de quando (termo *a quo*) as decisões dos tribunais superiores em matéria tributária de trato sucessivo fazem cessar a eficácia e os efeitos da coisa julgada para o futuro. Na sequência, será abordado o problema da mudança de entendimento dos tribunais superiores (STJ e STF) em matéria tributária de trato sucessivo, especialmente analisando os efeitos temporais que tais decisões exercem sobre a coisa julgada, do que se verificará se de alguma forma violam a isonomia e a livre iniciativa. Por fim, na conclusão será apresentada a posição deste autor, com as respectivas sugestões de solução para o problema.

Palavras-chave: Matéria tributária. Trato sucessivo. Coisa julgada. Eficácia no tempo. Precedente. Isonomia. Livre iniciativa.

ABSTRACT

The legal-tax relations of successive treatment, inserted in the context of *res judicata* and analyzed from the perspective of their prospective effects, when the superior courts change their understanding of a certain matter, has been demanding an important debate both in doctrine and in the Judiciary (Theme 881 and 885 of the STF), including because the effects in the concrete world slip into isonomy and free enterprise. This problem, therefore, requires an accurate analysis of the temporal effects of *res judicata*, notably, for this study, with regard to the tax legal relations of successive treatment, in order to identify if, how and from when the decisions rendered both in legality control by the STJ and constitutionality by the STF (concentrated and diffuse) would have the power to prospectively cease the effectiveness and effects of that content protected by the formation of *res judicata*, submitting it to the new decision-making command. And this is precisely what we intend to investigate, noting, however, that the flexibilization or relativization of *res judicata*, whose objective would be the termination of the decision itself, is not the object of this study. Initially, the types of legal-tax relations will be approached, prioritizing the analysis of successive treatment relations. The *res judicata* and its main characteristics will be analyzed, such as its content, effectiveness and effects arising from the decision-making acts, in addition to its objective and temporal limits, which will seek greater understanding. After this conceptual part, the types of precedents that would have the ability to stop the effectiveness and prospective effects of *res judicata* will be identified, also investigating from when (term *a quo*) the decisions of the higher courts in tax matters of successive treatment cease the effectiveness and effects of *res judicata* for the future. Subsequently, the problem of changing the understanding of the higher courts (STJ and STF) in successive tax matters will be addressed, especially analyzing the temporal effects that such decisions have on *res judicata*, from which it will be verified if they somehow violate the equality and free enterprise. Finally, in the conclusion, the position of this author will be presented, with the respective suggestions for a solution to the problem.

Keywords: Tax matter. Successive treatment. *Res judicata*. Time effectiveness. Court precedent. Isonomy. Free Initiative.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Direta de Constitucionalidade
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CPC – Código de Processo Civil
CTN – Código Tributário Nacional
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGR – Procuradoria Geral da República
RE – Recurso Extraordinário
RESP – Recurso Especial
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. AS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS E A COISA JULGADA.....	15
2.1. As relações jurídico-tributárias de trato sucessivo.....	18
2.2. A coisa julgada e sua natureza jurídica.....	21
2.2.1. Conteúdo, eficácia e efeitos.....	26
2.2.2. Limites objetivos da coisa julgada.....	29
2.3. O limite temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo e a modificação do estado de fato e de direito decorrentes do novo entendimento dos tribunais superiores.....	33
3. DOS PRECEDENTES COM APTIDÃO PARA FORMAÇÃO DE DIREITO NOVO.....	41
3.1. O sistema de precedentes no novo CPC/15.....	42
3.2. As decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade.....	47
3.3. Os acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.....	50
3.4. O termo <i>a quo</i> para a cessação dos efeitos futuros da coisa julgada.....	54
4. A MUDANÇA SUPERVENIENTE DE ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO EM PERSPECTIVA.....	58
4.1. Violação à Isonomia e à Livre Iniciativa.....	58
4.2. Os Temas 881 e 885 do STF.....	69
4.3. O parecer PGFN nº 492/2011.....	74
4.4. As ações rescisória e revisional e a súmula nº 343 do STF.....	79
5. CONCLUSÕES.....	85
REFERÊNCIAS.....	87

1. INTRODUÇÃO

A tributação como fonte de receita estatal é imperativa e necessária frente as demandas mais básicas oriundas de qualquer sociedade. Como regra, a tributação ótima deveria ser o equilíbrio entre o que se arrecada e o que se precisa efetivamente para custear tais demandas. Logo, pode-se afirmar que a essência da tributação está entrelaçada a suportar os custos gerados com a atividade estatal, não se revelando, por tais razões, um mecanismo concorrencial.

O que se quer dizer é que, a par de que a arrecadação tributária tem por finalidade suportar o orçamento público, seria uma distorção que este fenômeno fosse utilizado ou instrumentalizado como mecanismo capaz de gerar, num mesmo mercado, diferenças concorrenciais.

A afirmação que se faz é a de que, sendo a exação tributária uma exigência cuja natureza é eminentemente de ordem pública, devendo se dar de forma isonômica e linear, uma vez verificado a existência de contribuintes que se encontrem na mesma condição mercadológica, praticando o mesmo fato gerador, mas com tratamentos tributários distintos, certamente se pode dizer que haveria, nesta situação, uma franca e evidente violação aos princípios constitucionais da isonomia e da livre iniciativa.

Esse cenário se agrava se inserido num contexto de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, em que a ocorrência daquele determinado fato gerador se repete ao longo de anos e anos a fio, gerando, na prática, um cenário de notável injustiça.

Agrava-se ainda mais se no caso concreto um determinado contribuinte se beneficia de uma decisão transitada em julgado o desonerando da exigência de um determinado tributo cuja relação jurídico-tributária é sucessiva, e, ao mesmo tempo, um segundo contribuinte, concorrente daquele primeiro, praticando o mesmo fato gerador, amarga sob a mesma tese jurídica uma decisão transitada em julgado que, por uma mudança posterior de entendimento do respectivo tribunal superior, passa a entender que aquela exigência outrora afastada, em verdade, deve ser mantida.

Na prática, nestes casos, o que se tem é a existência concomitante de duas decisões diametralmente opostas e vigentes para um mesmo fato jurídico.

Para melhor delimitação da controvérsia, e com isso uma maior compreensão do problema objeto da presente pesquisa, cita-se a mudança de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça -

STJ sobre a existência ou inexistência de relação jurídico-tributária quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI exigido pela União, quando da revenda de um determinado produto importado, não submetido pelo importador a qualquer processo de industrialização. Até um determinado momento, o referido órgão julgador se posicionou pela não incidência do tributo, sob o argumento de que no desembaraço aduaneiro já havia tal cobrança, sendo então inviável repeti-la quando da saída para revenda. Entretanto, posteriormente, o Tribunal modificou seu posicionamento e determinou a incidência do IPI, sob o argumento de que se tratavam de fatos geradores e momentos distintos, deixando muitos contribuintes em situação de franca desvantagem concorrencial, o que pode ser evidenciado, por exemplo, na Ação Rescisória nº 5.971-DF (2017/0022987-1)¹.

Parece que, sem margem de dúvida, esta condição vem a violar os princípios constitucionais da isonomia² e da livre iniciativa³ (da qual deriva a livre concorrência). Viola, ainda, os próprios objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil⁴.

Por certo que a uniformização da jurisprudência (em especial, no presente caso, em matéria tributária), cujos mecanismos se mostram presentes no atual sistema processual (CPC/2015), tem por objetivo a formação de um ambiente mais estável e previsível. Na prática, todavia, o alcance deste

¹ Abaixo, trechos da decisão liminar proferida no STJ pelo Relator Ministro Francisco Falcão, em 25/05/2017, nos autos AÇÃO RESCISÓRIA Nº 5.971 - DF (2017/0022987-1), que bem demonstra o problema e o tema do presente trabalho: “No caso ora sub judice, a autora deduz a pretensão de rescisão de decisão monocrática que reconheceu o direito da ré a não incidência do Imposto de Produtos Industrializados na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, comerciante equiparado a industrial. **É evidente que o reconhecimento desse direito coloca a ré em vantagem para a comercialização de produtos industrializados importados**, situação que evidencia a relevância da matéria objeto da demanda para os setores representados pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos - ABIMAQ - e Federação das Indústrias de São Paulo - FIESP.

(...)

A autora pretende a rescisão de decisão monocrática exarada em 25 de novembro de 2014 e publicada em 9 de dezembro de 2014, que reconheceu, em favor da ré, a não incidência do Imposto de Produtos Industrializados na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, comerciante equiparado a industrial. **Na época, final do ano de 2014, esse era o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.** Veja-se.

(...)

Posteriormente, todavia, houve modificação do entendimento a respeito do respectivo aspecto material da regra matriz de incidência tributária, por meio do recurso especial repetitivo 1.403.532/SC, objeto do tema 912. Firmou-se, então, a orientação pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, tanto no momento do desembaraço aduaneiro quanto na saída de produtos importados do estabelecimento importador, em operação de revenda, ainda que não submetidos a um processo nacional de industrialização. Veja-se.

(...)

Como se pode notar, a princípio, a manutenção da coisa julgada formal e material decorrente da decisão rescindenda **viola postulados fundamentais da Constituição Federal, especialmente o da livre concorrência**, previsto nos arts. 170, IV, e 173, §4º, **na medida em outras empresas, desde que não abrangidos por decisões judiciais da mesma natureza da obtida pela ré, são submetidas a tributação de acordo com a orientação firmada no recurso especial repetitivo.**

(...)

Em sede de cognição sumária, então, extraem-se as seguintes conclusões: [...] b) o preenchimento do perigo da demora em face do contínuo déficit que a situação causa na arrecadação tributária e, **principalmente, no desequilíbrio da concorrência derivado de tratamento fiscal diferenciado dispensado à ré.**”

² Artigo 5º da Constituição Federal.

³ Artigo 170, IV, da Constituição Federal.

⁴ Artigo 3º da Constituição Federal.

ideal nem sempre se dá no tempo adequado, o que ocorre por razões outras que não por culpa exclusiva do contribuinte (volume muito grande de ações, pouca mão de obra nas varas, amadurecimento das teses, dentre outros fatores).

Transportando o problema pratico acima relatado para sua dimensão técnico-jurídica, em verdade o que se busca é verificar o limite temporal da eficácia das decisões judiciais transitadas em julgado, cujo mérito trate de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, especificamente no tocante aos seus efeitos futuros, quando confrontadas com decisões proferidas posteriormente pelos tribunais superiores em sentido diverso (casos de mudança de posicionamento).

Em melhores palavras, o que se busca verificar é se, à mão dos mecanismos processuais vigentes, e diante das regras legais e constitucionais atualmente postas, se pode afirmar que, uma vez evidenciado a mudança *a posteriori* de entendimento das cortes superiores (seja pela exigência, seja pela exoneração tributária), todos os contribuintes, dali para a frente, a este novo entendimento estariam submetidos, inclusive aqueles detentores de decisões protegidas pela formação da coisa julgada, circunstância esta que, se afirmativa, solucionaria a noticiada violação à isonomia e à livre iniciativa, vez que todos estariam sob a mesma regra jurídico-tributária.

Além disso, é relevante identificar que tipos de decisões proferidas pelos tribunais superiores teriam o condão de modificar os efeitos futuros das decisões judiciais transitadas em julgado. Estar-se-á, portanto, a verificar se determinadas decisões, proferidas em determinadas circunstâncias pelo STJ e STF, teriam a aptidão de fazer cessar os efeitos prospectivos daquelas decisões judiciais revestidas da coisa julgada.

Demarque-se, por relevante, que a análise objeto deste trabalho será centrada na limitação temporal dos efeitos da coisa julgada especificamente para o futuro, ou seja, a cessação da eficácia prospectiva em decorrência de novo pronunciamento decisório das cortes superiores em sentido diverso, e não seus efeitos pretéritos, cuja relativização da coisa julgada caberia ao manejo da ação rescisória. Apesar de não ser objeto primeiro deste estudo, mas em razão de sua relevância e conexão, dedicar-se-á um capítulo para tratamento da ação rescisória, com vistas a entender a diferença entre relativização da coisa julgada e cessação da eficácia prospectiva.

Para tanto, buscar-se-á responder aos seguintes questionamentos: i) a desoneração tributária de um contribuinte em detrimento de outro que se vê compelido ao respectivo pagamento, por força de decisões judiciais em sentido diverso, pode ser tratada como um problema de concorrência?; ii)

essa condição viola os basilares princípios da isonomia e da livre iniciativa?; iii) tratando-se de garantias constitucionais de mesma ordem, pode-se afirmar que determinadas decisões proferidas pelas cortes superiores teriam aptidão para modificar os efeitos da coisa julgada diversa de forma prospectiva, igualando todos os contribuinte, em homenagem à isonomia e à livre iniciativa?; v) que decisões teriam o condão de cessar a eficácia da coisa julgada para o futuro?; vi) qual seria o termo *a quo* para que o contribuinte detentor da coisa julgada diversa, cuja eficácia fora cessada, passe a se submeter à nova regra (seja para pagar, seja para deixar de fazê-lo)?

Este problema não é novo. Há muito se discute uma solução que permita um tratamento tributário isonômico entre todos aqueles contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica.

Nessa busca, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN elaborou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, em que defende a cessação automática da eficácia das decisões transitadas em julgado, cujo suporte fático-jurídico seja modificado por decisões posteriores proferidas em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade pelo STF.

Na mesma toada, pendem de análise pelo STF os Recursos Extraordinários nº 949.297/CE (Tema 881) e 955.227/BA (Tema 885), afetados ao rito da repercussão geral, que tratam justamente dos limites da coisa julgada frente a mudança superveniente de posição do STF em controle concentrado e difuso de constitucionalidade.

Estas questões, portanto, serão tratadas no presente trabalho, inicialmente pela análise teórica e conceitual das relações jurídico-tributárias, bem como da coisa julgada e suas principais nuances. Após, debruçar-se-á sobre os impactos causados pela mudança de entendimento das cortes superiores em matéria tributária de trato sucessivo, sob o viés da isonomia e livre iniciativa. Ainda, serão identificados aqueles tipos decisórios que, no sentir deste autor, teriam aptidão para modificar os efeitos das decisões albergadas pela coisa julgada. E por fim, buscar-se-á identificar o termo inicial para que o contribuinte até então sujeito à coisa julgada, passe a atender ao comando da nova decisão.

Portanto, o objetivo do presente trabalho é verificar se, como e a partir de quando determinadas decisões proferidas *a posteriori* pelos tribunais posteriores cessariam de forma prospectiva aquelas decisões transitadas em julgado em sentido diverso.

2. AS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS E A COISA JULGADA

A estabilidade social, como alicerce de uma adequada política macroeconômica, é objetivo comum de qualquer nação, mas nem sempre simples e factível de se alcançar.

A complexidade da relação humana, em suas várias vertentes (fisiológica, comportamental, política, etc.), impõe a todos que convivem em sociedade o desafio de ter que se adequar a regras e comportamentos nem sempre uniformes e convergentes em si. Dessa complexidade, então, surgem os problemas individuais que, replicados em massa, se tornam problemas coletivos dos mais complexos e nefastos possíveis.

Nesse breve contexto de caos em que muitas sociedades vivem, entra em cena o Estado-Juiz que, exercendo seu papel, busca estabilizar os litígios a ele submetidos, como forma incontestada de se mitigar este grave problema social, e atingir o ponto ótimo de segurança jurídica.

Nestes litígios, as partes envolvidas (autor e réu) submetem ao julgador a controvérsia sobre determinado direito material, e, exercendo seu papel judicante, o Estado-Juiz sobre ele se manifesta, decidindo a controvérsia em determinada direção.

O resultado do julgamento, portanto, põe fim à divergência travada, transformando uma relação até então conturbada e litigiosa em uma relação definitiva e estabilizada, seja qual for o resultado e a favor de quem tiver se consumado.

Registre-se que não se busca aqui discutir critérios como justiça e adequação do resultado material a que se chegam as decisões, mas tão somente entender os efeitos de segurança e estabilidade que tais conteúdos decisórios criam.

O alcance da estabilidade e da segurança jurídica nas relações sociais, almejado por quem submete um litígio ao Estado-Juiz, está intimamente interligado ao instituto da coisa julgada, vez que ele, *latu sensu*, é que assegura a imutabilidade daquilo que fora decidido no caso concreto. Admitindo-se que tal instituto emana efeitos inclusive para relações jurídicas futuras, como nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, sua importância ganha ainda mais relevância.

Juliana Furtado Costa Araujo, abordando o tema, assim se posicionou acerca da importância da coisa julgada na estabilização das relações jurídicas:

Uma das formas encontradas pelo direito para garantir a estabilidade das relações jurídicas reflete-se na definição da coisa julgada. As relações jurídicas postas em estado de controvérsia são levadas à apreciação do poder Judiciário e é papel das partes que, no curso do processo judicial, busquem um resultado que conforme seus interesses. Ao final dele, porém, é a ideia de definitividade que caracteriza o resultado alcançado, sendo a coisa julgada uma qualidade que se adere ao pronunciamento judicial e reflete o posicionamento definitivo acerca da questão até então controvertida.⁵

Nota-se, portanto, que a coisa julgada pode ser entendida como uma qualidade que se integra à decisão judicial em si, mas que com ela não se confunde.

Na mesma toada, Anderson Ricardo Gomes assim contextualizou a coisa julgada como fonte de estabilidade social:

A coisa julgada centra-se na estabilidade que deve dispor a resposta conferida pelo Estado-juiz à demanda do autor que expõe ao Poder Judiciário determinada lide (conflito de interesses resistido), quando, após a utilização dos recursos legalmente previstos no ordenamento processual ou pelo exaurimento *in albis* dos prazos para utilização desses recursos, a decisão judicial se torna definitiva, imutável e indiscutível.⁶

Por fim, em arremate, Paulo Mendes de Oliveira bem organizou a íntima relação entre estabilidade social e coisa julgada:

Com essas observações, é possível concluir que a coisa julgada constitui um dos mais relevantes instrumentos de estabilização social que, em última análise, é um dos principais objetivos do Direito. Como tal, sua observância é imperativa no Estado Constitucional, constituindo verdadeiro elemento que o compõe. Assim, em regra, deve ser vedada sua superação, traduzindo-se em limite objetivo à rediscussão dos julgados, ainda que argumentos de justiça sejam perfilhados. Contudo, apenas em situações excepcionais será possível a sua revisão, desde que operada dentro dos parâmetros constitucionais e, sobretudo, à luz da relevância jurídica e social que a garantia representa na estrutura do sistema jurídico.⁷

Nesse diapasão, portanto, mais que evidente a necessidade em se compreender referido instituto para que se verifique sua influência sobre as relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, vez que estas, como será visto a seguir, se repetem de forma prospectiva, e a depender de eventuais mudanças de entendimento dos tribunais superiores, pode colocar, num mesmo plano jurídico,

⁵ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Os efeitos da coisa julgada em matéria tributária sobre as relações jurídicas de trato sucessivo sob a ótica do CPC/15 em face de novo posicionamento fixado pelo Supremo Tribunal Federal. *In* Processo Tributário Analítico. Vol 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019, p. 12.

⁶ GOMES, Anderson Ricardo. Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência. Curitiba: Juruá, 2014, p. 113.

⁷ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 32.

contribuintes sujeitos a conteúdos decisórios distintos em si, como por exemplo, um pagando e o outro não determinado tributo.

Vale dizer, a compreensão atenta deste instituto permitirá ao leitor identificar de maneira mais clara se a mudança *a posteriori* de entendimento de determinado Tribunal Superior, sobre direito material tributário que afete relações jurídicas sucessivas, pode atingir de forma prospectiva a coisa julgada, e nessa medida, se estaria: i) violando a coisa julgada; ii) apenas a relativizando; ou iii) se não estaria nem violando e nem tampouco a relativizando, mas ao contrário, apenas inserindo no ordenamento uma nova conformação para determinado direito material capaz de produzir efeitos futuros, sem que, por isso mesmo, a esteja afetando.

Observa-se, de forma inuvidosa, que a imutabilidade da coisa julgada esta diretamente relacionada a estabilidade das relações jurídicas e sociais de qualquer Estado Democrático de Direito, como aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal⁸.

Todavia, pode-se afirmar, sem receio, que a coisa julgada não é e não pode ser absoluta. Sua relativização já tem previsão no ordenamento pátrio⁹, muito embora, no tocante ao tema aqui estudado, em se tratando da cessação da eficácia para o futuro, ainda não pacificado¹⁰.

⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO - COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA *RES JUDICATA* - *TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEBAT* - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA DOUTRINA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade . - A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia *ex tunc* - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, *in abstracto*, da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes . - O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito. (STF - RE: 592912 RS, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 03/04/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 21-11-2012 PUBLIC 22-11-2012).

⁹ Art. 966 do CPC/2015;

¹⁰ Vide temas de repercussão geral 881 e 885 do STF:

Melhor dizendo, no tocante a mudança de entendimento dos Tribunais Superiores, em determinadas decisões, especificamente sobre conteúdos materiais decorrentes de relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, não se tem bem definido se *i)* tal mudança de entendimento pode afetar automaticamente a coisa julgada, cessando sua eficácia de forma prospectiva; *ii)* se puder, a partir de quando e sob que procedimento; e *iii)* se não puder, se seria cabível então por meio da ação revisional prevista no art. 505, I, do CPC.

Portanto, novamente, o que se busca é identificar se nestes casos a eficácia das decisões protegidas pela coisa julgada cessaria frente a um novo entendimento proferido pelas cortes superiores em sentido contrário, e se sim, se este efeito se daria de forma automática. Ainda, não sendo viável a cessação automática, que meio então se prestaria a este fim, como no caso, por exemplo, da mencionada ação revisional.

2.1. As relações jurídico-tributárias de trato sucessivo

Como visto, o problema objeto deste estudo está atrelado, sem sombra de dúvida, à natureza das relações jurídico-tributárias em si.

Isto porque, a mudança superveniente do entendimento dos Tribunais Superiores, em relação a determinadas teses jurídico-tributárias, não afeta da mesma maneira todo e qualquer fato gerador praticado pelos contribuintes, em especial se os analisarmos ao longo do tempo.

A depender do tipo da relação jurídico-tributária, a consequência pode trazer maior ou menor prejuízo, pode afetar ou não o ato praticado, e pode ou não influenciar na continuidade da atividade empresarial do contribuinte, em se tratando de uma empresa.

Esse efeito, que nem sempre será homogêneo, terá consequências distintas a depender da relação jurídico-tributária na espécie, o que torna imprescindível, portanto, entender cada uma delas.

Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

As relações jurídico-tributárias, portanto, se dividem em instantâneas, continuativas ou sucessivas.

Para o presente estudo, contudo, caberá maior atenção à relação jurídico-tributária de trato sucessivo, em que, como será analisado, os impactos prospectivos são evidenciados, e sob os quais pairam as maiores controvérsias. Mas se faz necessário, também, entender as demais relações, para perfeita análise do problema.

Dito isto, tem-se que as relações jurídico-tributárias instantâneas são aquelas em que o fato gerador é praticado sob a perspectiva de fatos jurídicos imponíveis específicos e pontuais, cujo ato se inicia e termina em si mesmo.

É o caso, por exemplo, de uma compra e venda de imóvel, em que o ITBI é pago uma única vez, não se prolongando ao longo do tempo.

Nas palavras de Teori Albino Zavascki,

[...] instantânea é a relação jurídica decorrente de fato gerador que se esgota imediatamente, num momento determinado, sem continuidade no tempo, ou que, embora resulte de fato temporalmente desdobrado, só atrairá a incidência da norma quando estiver inteiramente formado.¹¹

Tais relações jurídico-tributárias, por nascerem e se encerrarem num ato específico, não se prolongando no tempo, ficam a margem da problemática atinente ao presente estudo, uma vez que, ressalvadas aquelas hipóteses previstas em lei, como por exemplo a ação rescisória, a mudança de entendimento dos Tribunais Superiores não teria a prerrogativa de modifica-las.

Por tal raciocínio é que, como dito, este tipo de relação jurídico-tributária não se afeta com o problema ora em debate, na medida em que, consumado aquele fato jurídico (compra e venda), e eventualmente beneficiado por uma coisa julgada, pautada pelo entendimento das cortes superiores à época do trânsito em julgado, não há como a mudança superveniente de entendimento retroagir e desconstituir aquela premissa outrora estabelecida, sob pena, ai sim, de se anular princípios mínimos de estabilidade social e jurídica.

¹¹ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 99.

Reitere-se, como já advertido, que não é objeto central para o presente trabalho a análise das circunstâncias em que se admite a relativização da coisa julgada (efeitos pretéritos). Admite-se, por corte metodológico, que para se relativizar a coisa julgada e alterar sua condição de forma pretérita, o mecanismo adequado seria, de fato, a ação rescisória.

Quanto a denominada relação continuativa, há que se registrar que a mesma não se mostra relevante ao presente estudo, de modo que a ela não serão dispensadas maiores considerações.

Cabe, todavia, ao menos trazer a baila seu conceito que, nas palavras de Juliana Furtado Costa Araújo:

“[...] são relações jurídicas duradouras, cujo fato gerador prolonga-se no tempo. Ainda que definida sua extensão pela decisão judicial que cumpre os requisitos para se qualificar como coisa julgada, os efeitos desta decisão postergam-se para o futuro, afinal a mesma relação continua produzindo efeitos. É o que ocorre em situações em que se define a prestação de alimentos, por exemplo, em que o mesmo fato se prolonga no tempo.¹²”

Em que pese este tipo de relação jurídica também se prolongar no tempo, assim o faz em relação a uma única relação, e não pela repetição futura do mesmo ato jurídico, como ocorre nas relações sucessivas, onde, afinal, estão centradas as relações tributárias.

Nesse gizado, como as relações tributárias não se enquadram nessa espécie de relação jurídica, entendeu-se dispensável seu aprofundamento.

No que diz respeito as relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, em verdade se tratam de relações jurídico-tributárias instantâneas que, mantendo-se algumas características (como a hipótese de incidência, sujeito passivo e ativo, alíquota e base de cálculo, por exemplo), se renovam ao longo do tempo, alterando, por isso mesmo, apenas o critério temporal da incidência tributária, mas certo de que, em verdade, se tratam de novos fatos geradores.

Em outras palavras, são fatos geradores praticados repetidamente pelos contribuintes, mas que os critérios essenciais da incidência tributária se mantem e se renovam ao longo do tempo, o que permite que uma mesma decisão judicial os alcancem e os regulem com efeitos futuros.

¹² ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Os efeitos da coisa julgada em matéria tributária sobre as relações jurídicas de trato sucessivo sob a ótica do CPC/15 em face de novo posicionamento fixado pelo Supremo Tribunal Federal. *In* Processo Tributário Analítico. Vol 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019, p. 18.

Novamente, Teori Albino Zavascki afirma que “há uma terceira espécie de relação jurídica, a sucessiva, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.”¹³

Em verdade, portanto, as relações sucessivas têm como ponto central de análise seu critério temporal, mantendo-se inalteradas as demais características da incidência tributária. Não há, portanto, mudança quanto a critérios como a hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, os quais permanecem inalterados.

O direito material de uma relação jurídico-tributária sucessiva, porventura estabelecido e estabilizado numa demanda judicial com o trânsito em julgado, se aplicará a cada novo fato gerador praticado pelo contribuinte, gozando ele da segurança jurídica tão cara a Constituição Federal.¹⁴

Todavia, a questão que se coloca é: se aquele direito material outrora definido, transitado em julgado, for posteriormente modificado em razão de novo entendimento dos Tribunais Superiores, nesse tipo de relação jurídico-tributária, de trato sucessivo, o novel entendimento se sobrepõe ao anterior de forma prospectiva? Se sim, esta sobreposição se dá de forma automática? A partir de quando?

Esses, como outros, são pontos a serem enfrentados nos tópicos seguintes.

2.2. A coisa julgada e sua natureza jurídica

Até o momento, no presente trabalho, a expressão “coisa julgada” foi empregada de maneira não científica, num contexto de significância abstrata e *latu sensu* para algo que se deseja ver imutável e seguro. Em verdade, seu emprego está sedimentado na ideia e na necessidade de segurança jurídica para aquilo que fora outrora decidido e finalizado. Ao por fim a um litígio, espera-se que as partes ao seu resultado se submetam e o respeitem, dando cumprimento ao propósito máximo de solução de

¹³ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 99.

¹⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

conflitos, que é a previsibilidade de que aquele resultado material alcançado seja seguido ao longo do tempo.

Entretanto, como já dito, há que se reconhecer que esta estabilidade (e via de consequência a própria segurança jurídica) nem sempre está direta e exclusivamente relacionada a ausência de flexibilidade daquilo que já fora definido. Ao contrário, em determinados casos, a imutabilidade absoluta é que pode invariavelmente trazer esta insegurança social e jurídica, justamente pelo fato de que, numa sociedade complexa e em constante mudança, poder mudar de direção é justamente o caminho para a manutenção da harmonia e da estabilidade pretendidas.

O que se quer dizer é que, poder efetuar mudanças nas relações jurídicas, inclusive em casos que gozem da coisa julgada, não raras vezes, é o que permitirá a sociedade evoluir e se aprimorar enquanto organismo mutante e vivo.

Nesse caminho, então, para se evitar incorreções e imprecisões técnicas em relação a tão elevada questão constitucional (a segurança jurídica por meio da coisa julgada), se faz necessário aprofundar seu estudo, em especial para análise de seu conteúdo, sua eficácia e efeitos, além, também, de seus limites objetivos¹⁵.

Antes, contudo, dedicar-se-á a sua parte mais introdutória e conceitual, com a finalidade de bem delimitar o objeto do estudo em questão.

Nas palavras afiadas de Teresa Arruda Alvim Wambier, coisa julgada foi assim definida:

A expressão coisa julgada deriva da expressão latina *res iudicata*, que significa bem julgado. O resultado final do processo de conhecimento normalmente atribui um bem jurídico a alguém. Define-se, assim, uma situação jurídica, estabelecendo-se a sua titularidade, passando esta definição, por causa da coisa julgada material, a ser imutável, razoavelmente estável ou marcadamente duradoura. Este bem jurídico é abrangido pela categoria dos direitos subjetivos.¹⁶

¹⁵ “Aprofundar o estudo da coisa julgada constitui tarefa que tem como pressuposto uma noção bem consolidada de três elementos da decisão judicial: seu conteúdo, sua eficácia e seus efeitos. Tornar precisos tais conceitos é fundamental para que se possa desenvolver uma adequada teorização a respeito da coisa julgada, identificando sobre o que incidirá a sua autoridade. Com isso, será possível manifestar eventuais insurgências contra as tentativas de flexibilização de garantia, bem como lidar com tranquilidade com as alterações que podem sofrer aqueles elementos que por ela não são atingidos.” (OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 59).

¹⁶ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. O dogma da coisa julgada - hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 20.

Ainda no campo e nos limites científicos, tem-se que a coisa julgada, nas palavras de Rodrigo Chinini Mojica:

[...] nada mais é do que uma situação jurídica que se forma com o trânsito em julgado de decisão judicial de cognição exauriente de mérito (*res iudicata*), situação a partir da qual o conteúdo do comando sentencial adquire a qualidade da imutabilidade (*autoritas rei iudicatae*).¹⁷

De se ressaltar que os conceitos acima descritos se referem à coisa julgada material, e não a coisa julgada formal, cuja análise não se aproveita ao presente trabalho.

Noutro giro de ideias, há que se entender que a coisa julgada, como instituto de direito, em verdade, se trata de um instituto cuja natureza jurídica é processual, ou seja, sua conformidade visa proteger o direito material debatido nas diversas lides, sem, contudo, defini-lo em si mesmo. Esta, a definição, e por consequência o resultado do julgamento, dependerão de outros elementos como regras, princípios e normas, fatos concretos, cuja natureza, aí sim, será de direito material.

Nesse gizado, a ideia ora lançada é a de que, com a efetivação da coisa julgada, não se estaria criando um novo direito, mas tão somente conformando o direito já existente ao caso concreto, que, dito de outra forma, seria a mais pura e concreta efetivação da segurança jurídica.

É o que defende Paulo Mendes de Oliveira:

Trata-se de instituto de natureza processual (teoria processual da coisa julgada, capitaneada por Stein e Hellwig e, posteriormente, Goldschmidt e Lent), que impede a rediscussão em processo posterior daquilo que foi decidido, vinculando os juízes ao comando sentencial. Não se trata de um instrumento que faz nascerem novos direitos reitores da relação jurídica substancial conduzida a juízo (afasta-se, assim, a teoria material da coisa julgada, perfilhada por Kohler e Pagenstecher). Apesar de candente discussão em solo tedesco, o amadurecimento doutrinário propiciou a percepção de que a imunização da decisão proferida não se justifica pelo nascimento de um novo direito, mas apenas por questões políticas de utilidade social, diante da necessidade de se conferir estabilidade jurídica.¹⁸

Do que se depreende das lições acima, a coisa julgada não se mostra como elemento que faz nascer novos direitos, mas tão somente que traz conformidade e estabilidade a casos concretos diante de divergência na interpretação e implementação de direitos materiais diversos já existentes.

¹⁷ MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 21.

¹⁸ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 59.

Por exemplo, numa batida de automóveis, em que as partes envolvidas divergem sobre quem deu causa, é certo que o direito a indenização já existe em abstrato¹⁹, cabendo ao Estado-Juiz conformá-lo ao caso concreto, e definir, segundo os elementos de prova e de convicção, qual das partes deverá indenizar a outra. Com o término do processo, quando não couber mais qualquer recurso, ter-se-á por transitado em julgado e, via de consequência, formada a coisa julgada material sobre aquele caso específico. A partir daí, portanto, aquela parte vencedora gozará da estabilidade conferida pela coisa julgada, não podendo, por certo, ver relativizado seu direito, ressaltando-se, por certo, os casos previstos em lei, como por exemplo a possibilidade de ação rescisória, que, certamente, se encontra em campo rigidamente limitado.

O caso acima narrado seria classificado como uma relação jurídica de natureza instantânea. Nestes casos, por óbvio, a compreensão de que a coisa julgada é imutável não traz maiores obstáculos. É fácil perceber, numa situação como esta, que ao se permitir alterar o resultado do julgamento, anos depois, ter-se-ia evidente amargura e insegurança àquela parte vencedora. Tal raciocínio, entretanto, não se aplica com a mesma naturalidade e obviedade quando se trata de uma relação jurídica de trato sucessivo, o que será melhor abordado a frente.

Continuando o caminho na busca pela inserção científica do instituto da coisa julgada, como mecanismo imprescindível e necessário a identificar com precisão se, de que forma e a partir de quando seus efeitos estariam modificados (pela cessação da eficácia da decisão por ela protegida), verifica-se na doutrina, para ela, ao menos três acepções, sendo i) coisa julgada como um efeito da decisão; ii) coisa julgada como uma qualidade dos efeitos da decisão; e iii) coisa julgada como uma situação jurídica do conteúdo da decisão.²⁰

Discorrendo sobre as referidas acepções, Anderson Ricardo Gomes ensina:

A primeira corrente, de forte influência alemã, entende a coisa julgada material como um efeito da decisão. Segundo tal acepção, a coisa julgada material restringe-se ao elemento (efeito ou eficácia) declaratório da decisão, sendo que a carga declaratória da decisão seria imutável, indiscutível, pois nada apaga aquilo que o juiz declarou.

[...]

A segunda corrente adota a concepção formulada por Enrico Túlio Liebman segundo o qual a coisa julgada seria uma qualidade dos efeitos da decisão, consubstanciando-se na imutabilidade que acoberta os efeitos da decisão judicial.

[...]

Por derradeiro, a terceira corrente, que é seguida por José Carlos Barbosa Moreira, entende a coisa julgada material como uma situação jurídica do conteúdo da decisão. Consistiria ela

¹⁹ Art. 927 do Código Civil (Lei 10.406/2002).

²⁰ GOMES, Anderson Ricardo. Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência. Curitiba: Juruá, 2014, p. 113.

na imutabilidade do conteúdo da decisão, do seu comando (dispositivo), que é composto pela norma jurídica concreta.²¹

As duas últimas concepções, como i) qualidade dos efeitos da decisão e como ii) situação jurídica da decisão, em verdade, se entrelaçam. A coisa julgada, portanto, seria a situação jurídica por meio da qual se agrega determinada qualidade ao julgado: seu elevado grau de estabilidade.²²

Tomando-se por base que a coisa julgada seria a situação jurídica que, agregando determinada qualidade à decisão (elevada estabilidade), a tornaria imutável no que diz respeito a seu conteúdo, ao seu comando (dispositivo), composto pela norma jurídica concreta, tem-se que, em verdade, com ela não se confunde.

Em outras palavras, o que se busca dizer é que a coisa julgada, como situação jurídica aderida à decisão (nova qualidade de estabilidade), tem seu alcance projetado para aquilo que ali se decidiu. Enquanto válidos aqueles elementos, a permanência de seus efeitos ao longo do tempo não será afetada.

Alerta-se, de antemão, que não é objetivo do presente estudo o aprofundamento sobre as diversas discussões conceituais e filosóficas acerca da coisa julgada, mas tão somente buscar entender seus elementos principais para verificar, de forma científica, se há plausibilidade ou não em se modificar determinadas relações tributárias já estabilizadas em razão de mudanças supervenientes de entendimento que atinjam toda uma coletividade.

Como se observa, a coisa julgada está intimamente relacionada a imutabilidade e à impossibilidade de se rediscutir aquelas decisões que julgam total ou parcialmente o mérito²³, bem como às questões que a ele (mérito) são prejudiciais²⁴, não mais sujeitas a recurso. Ou seja, uma vez esgotados os recursos cabíveis, opera-se o trânsito em julgado e o conteúdo meritório (ou suas prejudiciais) se torna imutável, passível de rediscussão apenas e tão somente, ao menos num primeiro momento, naqueles casos previstos no art. 966 (ação rescisória) e 505, I (ação revisional), ambos do CPC/2015.

²¹ GOMES, Anderson Ricardo. Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência. Curitiba: Juruá, 2014, p. 114.

²² “Com essas considerações, conclui-se que a coisa julgada é a situação jurídica que qualifica com elevado grau de estabilidade a decisão judicial, impedindo novos questionamentos e devendo ser tomada como premissa para solução de futuros litígios.” OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 78.

²³ Art. 503 do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015).

²⁴ Art. 503, § 1º do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015).

Para o presente estudo, entretanto, não se analisa a possibilidade de rescisão ou revisão do julgado (este, talvez, como alternativa), mas sim a interrupção de seus efeitos prospectivos, pela cessação de sua eficácia, sem que isso, porém, signifique uma violação à coisa julgada.

2.2.1. Conteúdo, eficácia e efeitos

Como visto no item anterior, a coisa julgada se mostra como a situação jurídica que agrega uma nova qualidade à decisão: o seu alto grau de estabilidade (mas não de imutabilidade²⁵ propriamente dita).

O que se quer dizer, com a ressalva acima, é que apesar da ideia disseminada na doutrina de que a coisa julgada seria imutável (numa acepção de algo “rígido”, “inquebrável”, “inflexível”), em verdade, para alguns dos componentes da decisão, isto ela não é. E este apontamento, já no início, se mostra relevante para a compreensão do que de fato pode ser denominado “imutável”, e o que não pode.

Esta análise, a ser desenvolvida neste tópico, ajudará a compreender, em especial, que a cessação da eficácia de uma decisão e os efeitos dela decorrentes não implicam, de forma automática, em violação à coisa julgada.

Ajudará na compreensão de que a cessação da eficácia de uma decisão, em virtude de um novo pronunciamento judicial em sentido diverso, que altere aquela situação jurídica material outrora decidida, advindo de determinadas espécies de comandos processuais, por não estar submetida à qualidade inarredável da coisa julgada, contra ela não atenta.

Pois bem, para esta compreensão, há que se identificar os elementos centrais da decisão judicial, elegendo-se aqueles que estariam sujeitos a imutabilidade propriamente dita, e aqueles que, por diversas razões, não o estariam.

²⁵ Conforme ensina Paulo Mendes de Oliveira, há uma ressalva conceitual quanto a expressão “imutabilidade”, com a qual concordamos: “Por fim, importante consignar que, apesar da larga aceitação doutrinária, não se deve utilizar o termo “imutabilidade” para se referir ao efeito proporcionado pela coisa julgada, porquanto os efeitos, a eficácia e a própria norma jurídica concreta que emerge da decisão são passíveis de alterações posteriores. Com isso, se tais alterações podem ocorrer, e frequentemente ocorrem, não se está tratando de algo imutável, mas apenas de uma decisão que não pode ser mais seriamente questionada. Chama-se este fenômeno de inquestionabilidade, indecidibilidade, incontestabilidade, incontrovertibilidade, mas de imutabilidade não se trata.” (OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 89).

Inicialmente, tem-se o conteúdo da decisão como o elemento que integra e dá existência ao que de fato fora decidido²⁶. É ele, em verdade, que materializa *in abstracto* o que foi discutido e definido no transcurso do processo (cognição exauriente). O conteúdo da decisão, então, pode assumir três características: declaratório, constitutivo ou condenatório²⁷.

Estas características, por certo, darão à decisão a forma e os contornos essenciais, necessários à sua implementação no mundo concreto (produção de efeitos), de acordo com aquilo que fora enfrentado e decidido no âmbito do julgado (conteúdo). O conteúdo declaratório, portanto, seria a definição do direito material discutido na lide; o constitutivo seria a parte da decisão que efetivaria (constituiria) aquilo que foi declarado; e a condenatória seria o mandamento imperativo decorrente daquilo que foi assentado na decisão.

Nessa esteira, uma vez definido o conteúdo da decisão, espera-se que o mesmo seja efetivamente percebido pelas partes integrantes do processo, de modo que os comandos emanados do *decisum* se revelem na prática, e afetem a vida dos envolvidos (nos limites do que foi decidido).

Para que a decisão seja posta em prática (o conteúdo se converter em efeito), a mesma deve estar revestida de eficácia, que nada mais é que a aptidão (ou validação) para que aquilo que fora decidido *in abstracto*, agora se implemente *in concreto*.

Essa implementação concreta da decisão (cujas eficácia esteja presente) na vida daqueles que integraram a lide, nada mais é do que a manifesta produção de seus efeitos. Em outras palavras, o efeito da decisão nada mais é do que a efetiva percepção do que fora decidido na lide, afetando verdadeiramente a vida das partes que a ela integraram, nos limites do que ali se decidiu.

Portanto, reorganizando as ideias: i) define-se o conteúdo da decisão judicial (declaratório, constitutivo ou condenatório); ii) a decisão, em determinado momento (por exemplo, no trânsito em julgado), torna-se eficaz; e iii) uma vez apta a ser implementada, produz aqueles efeitos definidos na lide.

²⁶ “Pois bem, inaugura-se a investigação pelo conteúdo da sentença. Trata-se do elemento interno, integrativo, que faz do ato judicial um ato decisório. Sem o conteúdo, comprometida estaria a própria existência do ato jurídico.” (OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 62).

²⁷ “Seguindo a clássica teoria trinária da tutela jurisdicional, há sentenças de conteúdo declaratório, constitutivo e condenatório.” (OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 62).

Feitas tais considerações, relevante então identificar o que estaria albergado pela imutabilidade da coisa julgada, e o que com ela não se confunde. Afirma-se, de largada, que o conteúdo da decisão seria o elemento central protegido pela imutabilidade, de maneira que, noutro sentido, tanto a eficácia quanto os efeitos dela decorrentes, também por serem elementos externos à própria decisão, em alguma medida poderiam sim ser alterados, sem, contudo, implicar em violação a coisa julgada em si.

Com efeito, existem situações em que se pode verificar, sem dificuldade, que a eficácia e os efeitos de uma decisão transitada em julgado deixam de existir, o que remete à conclusão de que tais elementos, ainda que decorrentes de uma decisão transitada em julgado, não estariam formalmente alcançados pela máxima de imutabilidade.

Imagine-se, por exemplo, uma decisão judicial transitada em julgado em que a parte (um menor) obteve o direito de receber pensão alimentícia (do pai ou da mãe). Ao completar 18 (dezoito) anos, com a alteração do cenário fático, a decisão até então vigente deixa de ter eficácia, uma vez que uma das condições assentadas no conteúdo do julgado deixa de existir. Logo, não havendo eficácia, deixa de produzir efeitos e aquela parte (a criança) que até então detinha direito ao recebimento de pensão alimentícia, a partir de então deixa de ter.

Outro exemplo, já enfrentado pelo STF²⁸, diz respeito a sentença transitada em julgado que reconhece ao trabalhador o direito ao recebimento de diferenças remuneratórias. Posteriormente, ao serem incorporadas tais diferenças no vencimento normal do trabalhador, por força de dissídio coletivo, a eficácia daquela sentença se esvai e seus efeitos deixar de ser produzidos.

²⁸ EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. SENTENÇA AFIRMANDO DIREITO À DIFERENÇA DE PERCENTUAL REMUNERATÓRIO, INCLUSIVE PARA O FUTURO. RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO. EFICÁCIA TEMPORAL. CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*. SUPERVENIENTE INCORPORAÇÃO DEFINITIVA NOS VENCIMENTOS POR FORÇA DE DISSÍDIO COLETIVO. EXAURIMENTO DA EFICÁCIA DA SENTENÇA.

1. 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 (a) determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional, razão pela qual (b) a matéria pode ser alegada como matéria de defesa em impugnação ou em embargos do executado. 2. Afirma-se, nessa linha de entendimento, que a sentença que reconhece ao trabalhador ou servidor o direito a determinado percentual de acréscimo remuneratório deixa de ter eficácia a partir da superveniente incorporação definitiva do referido percentual nos seus ganhos. 3. Recurso extraordinário improvido. (STF - RE: 596663 RJ, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 24/09/2014, Sessão Plenária, Data de Publicação: 26/11/2014).

Nessa direção, percebe-se então que embora se mantenha imutável o conteúdo da decisão (este sim alcançável apenas pela ação rescisória), o mesmo não ocorre quanto a eficácia e efeitos, os quais, como visto, podem sim ter sua vigência cessada.

A questão aqui em debate, entretanto, diz respeito a verificar se a eficácia e os efeitos de uma decisão judicial transitada em julgado, numa relação jurídico-tributária de trato sucessivo, seriam cessados em razão de superveniente decisão contrária dos tribunais superiores, sem que isso, por certo, fosse considerado como violação à coisa julgada.

E mais: admitindo-se que o precedente superveniente em sentido contrário teria o condão de cessar a eficácia e os efeitos da decisão, a partir de quando esta condição se implementaria?

2.2.2. Limites objetivos da coisa julgada

Como visto no tópico anterior, a decisão judicial é composta por três elementos: conteúdo, eficácia e efeito.

Para se chegar à decisão, entretanto, há todo enfrentamento do caso submetido a apreciação do Poder Judiciário. A lide, então, é formada e submetida ao Juiz, que a par dos elementos dela constantes, após exauriente cognição, profere sua decisão.

Nesse ponto, portanto, se mostra relevante conhecer os elementos que integram a relação jurídica levada ao crivo do Judiciário (e não os elementos da decisão em si), para então, na discussão aqui estabelecida, identificar quais deles seriam diretamente afetados quando da mudança *a posteriori* do entendimento dos tribunais superiores acerca de determinada matéria.

Melhor dizendo, há que se identificar, na relação jurídica levada a julgamento, aqueles elementos que, uma vez modificados, validariam a cessação da eficácia da decisão, e, via de consequência, a interrupção de seus efeitos.

Nesse gizado, verifica-se que no direito brasileiro, assim como no italiano e francês, adota-se a teoria da *tria eadem* (tríplice identidade)²⁹, materializada no atual Código de Processo Civil em seu

²⁹ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 93.

art. 337, § 2º, por meio do qual se verifica que uma ação é idêntica à outra quando possuem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

Estes elementos, da relação jurídica posta em juízo, se mostram importantes para a análise de questões processuais similares ao que aqui se vê discutido, como por exemplo a litispendência, continência e conexão.

De igual modo, também se mostra relevante quando da análise da coisa julgada, pois embora esta seja uma característica da decisão judicial transitada em julgado (agora, portanto, revestida de um alto grau de estabilidade), se revelando um elemento externo, para se chegar a este resultado (de alto grau de estabilidade), antes, contudo, os elementos da relação jurídica foram detidamente analisados, permitindo-se a formação da convicção pelo Juiz.

O que se busca argumentar é que o conteúdo material conformado na lide, posteriormente submetido a um alto grau de estabilidade (pela coisa julgada), está diretamente relacionado e dependente justamente dos referidos elementos (partes, causa de pedir e pedido), pois que, ao final, são eles que se pretende ver protegidos.

Pode-se afirmar, portanto, que a estabilidade alcançada com o trânsito em julgado está intimamente relacionada com os elementos formadores da lide, de modo que, havendo a desconstituição de um deles, poder-se-ia cogitar de uma “quebra” do escudo até então vigente em razão da coisa julgada, justamente porque o nexos de causalidade entre o que foi discutido na lide e a proteção daí decorrente (necessidade de se estabilizar o que foi decidido), já não mais subsistiria.

Ora, a segurança jurídica não pode ser assim entendida e defendida simplesmente por um sentimento subjetivo e abstrato de se dar segurança a algo. É preciso compreender que só se justifica dar segurança jurídica a algo que está alicerçado em direito pleno e vigente, condizente com as normas legais e constitucionais seguidas por toda coletividade. Só se deve proteger aquilo que se justifica no direito, não se mostrando razoável defender a segurança jurídica de algo que não mais faz se sustenta neste mesmo direito.

Nessa ordem de ideias, com vistas a identificar que elemento da relação jurídica levada a juízo influenciaria (ou não) a imutabilidade, há que se entender o que cada um deles representa: as partes, por certo, são os sujeitos ativo e passivo que compõem o processo. São eles que litigam por um resultado útil, e a quem será pronunciado o direito. A causa de pedir, por sua vez, revela os

fundamentos de fato e de direito sob os quais o autor busca ver reconhecido seu direito. E por fim, o pedido, que é justamente o objeto da ação, dividindo-se em mediato (o bem da vida que se busca tutelar) e imediato (que é o provimento jurisdicional pretendido).

Sobre tais elementos, tratando da tríplice identidade a ser verificada para fins de impossibilidade de se rediscutir uma lide protegida pela coisa julgada, Luiz Guilherme Marinoni, Sergio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero assim discorreram:

“A identidade das partes que se exige é a identidade jurídica e não necessariamente a identidade física. Interessa para identificação e semelhança entre as ações a qualidade jurídica com que a pessoa se apresenta no processo. A causa de pedir deve ser idêntica à outra em seu aspecto próximo (fundamentos jurídicos) e em seu aspecto remoto (fatos jurídicos). O pedido, tanto em seu aspecto imediato (providência jurisdicional) como no mediato (bem da vida).³⁰

Nota-se, portanto, que a identidade que fundamenta a impossibilidade de rediscussão de uma lide alcançada pela coisa julgada está atrelada a todos os elementos, o que remete a conclusão de que, havendo alteração em algum deles, ter-se-ia possível e justificável a cessação de sua eficácia e efeitos.

Isto, aliás, já está previsto no CPC/2015, que delimita de forma didática: i) o que faz coisa julgada e o que a ela não se sujeita (art. 504, I e II)³¹; e ii) que em relações de trato continuativo, poderia um juiz decidir novamente de forma diversa daquela outrora decidida, desde que sobreviesse modificação no estado de fato ou de direito em relação ao que foi submetido à lide (art. 505, I)³².

Aqui, por ora, não será enfrentada a questão posta em dúvida em razão da parte final do art. 505, I, sobre obrigatoriedade ou faculdade de se ajuizar a ação revisional para ver rediscutida a lide outrora protegida pela coisa julgada. Isto será a frente enfrentado.

Basta dizer, por enquanto, que não há dúvidas quanto a possibilidade de uma das partes integrantes da mesma lide, já transitada em julgado, uma vez constatada modificação no estado de fato ou de direito, ajuizar a ação revisional com vistas a obter uma nova jurisdição, agora atrelada e em conformidade com os novos fatos e o novo direito posteriormente surgidos.

³⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 338.

³¹ Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

³² 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;

A questão a decifrar é: essa previsão legal, de ação revisional como meio de alteração da decisão transitada em julgado, impede, exclui ou invalida o entendimento de que, havendo modificação de fato e de direito pautado em nova decisão das cortes superiores, haveria cessação automática da eficácia e efeitos? Este é o ponto a se discutir.

Por outro lado, verifica-se que o que faz coisa julgada é o dispositivo da sentença³³, que está diretamente relacionado ao pedido imediato (providência jurisdicional). Por óbvio, o pedido imediato se mostra dependente da essência da causa de pedir próxima (fundamento jurídico) e remota (fatos jurídicos), assim como também do pedido mediato (bem jurídico).

Isso, mais uma vez, leva ao entendimento de que, embora não se possa cogitar de alteração do dispositivo da sentença transitada em julgado, quanto a sua eficácia e efeitos, ai sim, poderiam ser obstados pela nova decisão do tribunal superior, uma vez que ao atingirem a causa de pedir mediata e imediata, estariam retirando daquele dispositivo transitado em julgado seu alicerce basilar, ou seja, o fundamento de fato e de direito que levaram à sua conformação.

Nesse cenário, inexistindo os substratos centrais que justificavam a proteção àquele direito, justamente porque um novo surgiu, lógica não haveria em se manter vigente a eficácia e os efeitos dali decorrentes, pois que, como visto, não se pode cogitar de segurança jurídica apenas pela segurança jurídica, como um mantra a ser cegamente reproduzido.

Em matéria tributária de trato sucessivo há que se questionar a quem se destina a segurança jurídica a ser protegida: àquele que teve sua decisão firmada com base em estado de fato e de direito superados, ou àquele que está submetido ao novel entendimento (adotado para toda coletividade)? Aqui, ressalta-se, não se está a discutir a hipótese de rescisão da coisa julgada (ação rescisória), mas tão somente a cessação de sua eficácia de maneira prospectiva.

Portanto, para o fim aqui pretendido, há que se jogar luzes sobre estes elementos, com vistas a validar a ideia de que, havendo a alteração futura de algum deles, em especial a causa de pedir, a

³³ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO DE SENTENÇA. JUROS DE MORA. PARÂMETROS FIXADOS NO TÍTULO EXECUTIVO. ACÓRDÃO. APELAÇÃO. LIMITE. COISA JULGADA. Somente o dispositivo faz coisa julgada. A fundamentação, composta pelos motivos de fato e de direito, bem como pela verdade dos fatos estabelecida como premissa para o julgamento, não é atingida pela coisa julgada material, ainda que determinante e imprescindível para demonstrar-se o conteúdo da parte dispositiva da sentença. (TRF-4 - AC: 50006116420164047110 RS 5000611-64.2016.4.04.7110, Relator: VÂNIA HACK DE ALMEIDA, Data de Julgamento: 27/11/2018, TERCEIRA TURMA)

decisão então superada estaria sujeita a ver cessada sua eficácia e seus efeitos, sem que isso, como visto, implicasse em violação a coisa julgada, pois que não se estaria, diretamente, rescindindo o dispositivo da sentença, que produziu efeitos válidos até ali.

2.3. O limite temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo e a modificação do estado de fato e de direito decorrentes do novo entendimento dos tribunais superiores

Como visto até então, a coisa julgada é instituto processual que busca, em última análise, dar estabilidade as relações jurídicas, e, via de consequência, às relações sociais.

Verifica-se, também, que como regra geral, a coisa julgada é imutável (na acepção de estabilidade), devendo ser respeitada ao longo do tempo, trazendo às partes que ali litigaram a segurança necessária a dar harmonia a uma relação que, antes, se mostrava conturbada.

Entretanto, como visto nos tópicos anteriores, apesar do caráter de estabilidade a ela atribuída (ou aderida), sua eficácia e efeitos podem (como devem) sofrer modificações em razão de decisões que alterem o fundamento jurídico outrora assentado, tudo a revelar um tratamento isonômico, dali para a frente, à toda coletividade.

Busca-se entender, portanto, se a manutenção dessa eficácia, mesmo após os Tribunais Superiores mudarem o entendimento daquele direito material, afetando assim toda uma coletividade não alcançada por aquele entendimento anterior (por exemplo, uma empresa que se inicia já na vigência do entendimento posterior, pelo pagamento de determinado tributo), estaria em conformidade com princípios elevados da isonomia e livre iniciativa.

E para tanto, se faz necessário revisitar os elementos da sentença, para então, a par deles, identificar o que exatamente se modifica com o novo entendimento sobre aquela matéria tributária em discussão.

Pois bem. Como cediço, a sentença é composta de i) relatório; ii) fundamentação; e iii) dispositivo³⁴.

³⁴ CPC/2015: Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

Parece razoável afirmar que a essência da discussão aqui travada esta relacionada principalmente aos dois últimos elementos, quais sejam, a fundamentação e o dispositivo. Em verdade, até mais em relação a fundamentação do que propriamente o dispositivo. Este, por certo, permanece inalterado com a decisão posterior de forma diversa, vez que é ele quem faz coisa julgada, e, como visto, não se está aqui sustentando sua rescisão. Já na fundamentação é que se encontra o núcleo material levado a análise na lide, e sob a qual se assentará o dispositivo, que, certamente, se dá como consequência daquilo que fora adotado como fundamento de decidir.

Ao decidir posteriormente de forma diversa, em verdade está o respectivo tribunal modificando o “estado de direito” outrora verificado, o que enseja, dali em diante, novo tratamento à coletividade, sob pena, como visto, de se tratar desigualmente partes iguais.

Debruçando-se sobre a questão, perceber-se-á que a mudança de entendimento sobre determinada matéria tributária de trato sucessivo, embora indesejada, não afetaria diretamente a coisa julgada em si, mas se revelaria como fator modificativo do estado de fato e de direito, o que possibilita afirmar, com elevada segurança, que a exigência ou a exoneração *a posteriori* de determinado tributo (independentemente de quem seja beneficiário direto desta mudança, se fisco ou contribuinte), nesse tipo de relação jurídica, não estaria violando ou flexibilizando a coisa julgada em si, mas tão somente adequando os novos fatos geradores que, dali em diante, venham a ser praticados sob esta nova tutela.

Este raciocínio foi muito bem sintetizado por Rodrigo Dalla Pria:

Importa destacar, ainda, que em todos os exemplos dados acima não há que se falar em flexibilização ou relativização da coisa julgada, mas tão somente em cessação dos efeitos da decisão judicial (e não da coisa julgada propriamente dita), o que induz a conclusão de que a cessação dos efeitos de uma decisão judicial passada em julgado não precisa ser, necessariamente, resultado da modificação do conteúdo da referida decisão e, portanto, da relativização ou da desconstituição (rescisão) da coisa julgada.³⁵

Como se vê, portanto, a exigência (ou a exoneração) de determinado tributo cuja incidência se dê em relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, de forma prospectiva, decorrente do novo entendimento dos Tribunais Superiores em determinadas decisões, não estaria violando ou flexibilizando a coisa julgada, mas tão somente cessando sua eficácia até então vigente, cujo

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

³⁵ PRIA, Rodrigo Dalla. Coisa julgada tributária e mudança de orientação na jurisprudência do STF: A (in)constitucionalidade da CSLL e a controvérsia a ser dirimida nos recursos extraordinários representativos de controvérsia - temas 881 e 885. *In* Processo Tributário Analítico. Vol 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019, p. 35.

mecanismo se justifica, como exceção, exatamente para trazer à coletividade a tão almejada estabilidade social e jurídica.

No presente caso, de relações de trato sucessivo, deve-se ter em mente que o fator temporal (projeção das relações jurídicas ao longo do tempo) assume relevância *sine qua non* para o deslinde do problema.

Isso porque, ao analisarmos o núcleo da coisa julgada em matéria tributária dessa natureza (relações sucessivas), e admitindo-se a possibilidade, como exceção, de mudança do direito material (mudança de fato e de direito) *a posteriori*, há de se reconhecer que a manutenção da eficácia daquela decisão, alicerçada em fundamento jurídico já superado (pelos meios adequados, é claro), quando toda uma coletividade estaria submetida a este novo entendimento, certamente criaria distorção evidente e indevida, não admitida no ordenamento pátrio.

O tempo, então, entendido como o momento social, político e jurídico em que determinada decisão foi proferida, ganha relevância estrutural na concepção de que, havendo modificação neste cenário, as novas relações jurídico-tributárias que a partir dali se implementarem (ocorrência de novos fatos geradores), devem obedecer a uma incidência isonômica e harmônica, sujeitando-se ao novo contexto social e jurídico.

Por óbvio, e apenas por segurança metodológica, há que se registrar que em momento algum no presente trabalho se admite ou se sugere que o novo entendimento atinja as relações jurídico-tributárias de maneira retroativa (*ex tunc*). Busca-se, de outro lado, apenas compreender se as mudanças posteriores de entendimento dos Tribunais Superiores em matéria tributária de trato sucessivo atingem também aquelas partes detentoras da coisa julgada (com a cessação de sua eficácia), em que medida e a partir de quando as atingiria, mas sempre de forma prospectiva. Destaque-se, contudo, que a interferência nesse caso não se confunde com a desconstituição ou flexibilização da coisa julgada, mas tão somente o esgotamento de sua aptidão para produção de efeitos.

Estar-se-ia, por ousadia normativa, elevando o critério temporal (momento político, social e jurídico), sob o qual determinada decisão fora definida, a um dos elementos capazes de cessar a eficácia de determinados conteúdos materiais prescritivos, justamente como mecanismo de estabilização social, em privilégio especialmente a isonomia.

Evidentemente, não se busca exaurir com este estudo os diversos problemas decorrentes da presente discussão, e nem tampouco enfrentar os motivos pelos quais decisões outrora definidas por um Tribunal Superior (seja o STJ, seja o STF) são posteriormente modificadas, quando o que se busca, em verdade, é exatamente sua estabilidade. Encontrar o equilíbrio entre o que se justifica ou não ser modificado, em matéria tributária de trato sucessivo, é desafio outro que não cabe no presente estudo, embora se reconheça sua relevância.

O que se busca, de outro lado, é encontrar uma justificativa juridicamente válida capaz de solucionar o problema da concomitância de decisões jurídico-tributárias de trato sucessivo, vigentes e conflitantes entre si, especificamente quando uma delas alcançou o trânsito em julgado material em desencontro com a outra, produzindo, ao mesmo tempo, efeitos diversos para partes iguais.

Não se busca, ainda, analisar e enfrentar a pertinência das mudanças ocorridas em relação aos fundamentos jurídicos adotados pelos Tribunais Superiores, mas apenas admitir que, esta mudança, na prática, independentemente da direção, acaba por revelar situações de violação a isonomia e a livre iniciativa, causando distorções mercadológicas que acabam justamente desestabilizando toda uma coletividade, muitas vezes em detrimento daqueles poucos que, pelo critério temporal, se beneficiaram de entendimento à época que lhes foi mais vantajoso.

Logo, na busca pela aceitabilidade de que o conteúdo material outrora estabilizado pela coisa julgada está sujeito a uma perda superveniente de sua eficácia, encontrou-se na posição de Luiz Guilherme Marinoni a seguinte lição:

1. Limites temporais. A coisa julgada vincula em dado espaço de tempo. Enquanto persistir o conteúdo fático-jurídico que deu lugar à sua formação, persiste sua autoridade. Modificando-se, contudo, os fatos jurídicos sobre os quais se pronunciou o órgão jurisdicional, a coisa julgada não mais se verifica. É nesse sentido que se afirma que a coisa julgada nasce gravada com a cláusula *rebus sic stantibus* (STJ, 6ª Turma, REsp 30.216/SP, rel. Min. José Cândido de Carvalho Filho, j. 30.03.1993, DJ 24.05.1993, p. 10.023).³⁶

Há que se registrar, contudo, que três seriam as possibilidades com a mudança superveniente de entendimento dos tribunais superiores: *i*) afetar a coisa julgada de forma retrospectiva; *ii*) afetar a coisa julgada de maneira prospectiva (pela cessação da eficácia e efeitos); e *iii*) não afetar de nenhuma forma.

³⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 518.

Por tudo que aqui já se defendeu, resta claro para este autor que a mudança superveniente do entendimento sobre determinada matéria tributária de trato sucessivo, de forma diversa da anteriormente decidida, tem o condão de afetar prospectivamente a coisa julgada, fazendo cessar sua eficácia e efeitos. Será visto a frente apenas a partir de quando essa mudança deve ser percebida pelo contribuinte, e quais os mecanismos processuais capazes de fazê-lo.

O alcance da coisa julgada de forma retrospectiva, a nosso sentir, se daria apenas com o ajuizamento da ação rescisória, vez que apenas neste caso ter-se-ia a efetiva desconstituição da coisa julgada (diferentemente de sua mera perda de eficácia e efeito). Admitir que a coisa julgada seria desconstituída pela decisão superveniente, de forma automática, permitindo afetá-la em relação a fatos geradores pretéritos (já consumados e estabilizados perante o contribuinte), se traduziria numa dose exagerada de insegurança jurídica, o que não seria aceitável.

De qualquer forma, deve-se advertir, como já o foi anteriormente, que não é objeto deste estudo o enfrentamento dos meios e fundamentos jurídicos que permeiam a rescisão da coisa julgada, destacando-se que esta matéria não se confunde com a defendida cessação de eficácia e efeitos decorrentes desta mesma coisa julgada.

Dito isto, cabe registrar que há posição contrária ao que ora se defende, no sentido de que a cessação da eficácia e dos efeitos de uma decisão judicial transitada em julgado não ocorreria de

forma automática, apenas com a mudança superveniente de entendimento sobre aquela matéria^{37 38}

39 40.

As posições contrárias ao que defendido neste trabalho, no sentido de ser inviável a cessação da eficácia e dos efeitos da coisa julgada apenas em razão da prolação de decisões posteriores do STJ e STF (com efeito vinculativo), com a devida vênia, não nos parecem alinhadas ao desejo do legislador e à verdadeira implementação de um sistema tributário isonômico e uniformizado.

³⁷ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. 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. 2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8o, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9o, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07). 3. 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. 4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência. 5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado no 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10). 6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45). 7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07). 8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. (REsp 1.118.893-MG, Tema 340/STJ "representativo da controvérsia", r. Ministro Arnaldo Esteves Lima, 1ª Seção do STJ, DJe 06/04/2011).

³⁸ No Recurso Extraordinário nº 590.880/CE, votaram pela impossibilidade de relativização da coisa julgada os Ministros Eros Grau, Carlos Britto, Cezar Peluso e Marco Aurelio. Defenderam que a coisa julgada e a segurança jurídica seriam valores a serem preservados acima de quaisquer outros.

³⁹ Em voto-vista no RE nº 594.477 Agr/DF, tratando da cobrança de COFINS em relação a sociedades uniprofissionais, o então Ministro Eros Grau defendeu que apenas com a ação rescisória poder-se-ia retornar à cobrança do tributo, e jamais com maneira retroativa.

⁴⁰ Fernanda Donnabella Camano de Souza defende que a cessação dos efeitos da decisão transitada em julgado somente seria aplicável mediante ação revisional. (SOUZA, Fernanda Donnabella Carmano. Os limites temporais da coisa julgada incidente sobre as tutelas preventivas e as mutações na orientação jurisprudencial firmada no âmbito dos tribunais superiores: os temas 881 e 885 do STF. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA, XVI. 2019, São Paulo, p. 423).

É certo que a coisa julgada deve ser respeitada, mas inadmitir que determinadas decisões judiciais, as quais devem direcionar todo Poder Judiciário (e via de consequência, todas as partes ali litigantes), não alcancem terceiros apenas em razão de terem obtido decisões diversas em períodos pretéritos, não nos parece a melhor interpretação na busca por segurança jurídica.

Novamente se questiona: segurança jurídica para quem? Para aquelas partes individuais detentoras de certas decisões, ou para toda coletividade de forma isonômica?

De se notar, ainda, que não se está aqui relativizando o tema. A ideia defendida é restrita a poucas decisões, com efeito exclusivamente prospectivo e apenas e tão somente em relações jurídico-tributárias de trato sucessivo.

Os argumentos contrários, a par de defender a coisa julgada como signo de segurança jurídica (o que, como regra geral, de fato o é), para o problema aqui em debate, em verdade parecem mais preocupados com a formalidade por meio da qual aquele contribuinte detentor da coisa julgada passaria, dali para a frente, a se submeter a um novo comando impositivo.

Nesse sentido, se admitirmos que tanto por meio da ação rescisória quanto por meio da revisional (para aqueles que defendem estes caminhos), o que se tem, em última análise, é uma decisão judicial alterando aquele conteúdo material outrora definido, não parece razoável a defesa de que as decisões proferidas em controle concentrado e difuso, apenas por não compreenderem formalmente aquela parte detentora da coisa julgada, a ela não poderiam ser submetidas, se o que se julga (seja na rescisória, revisional ou nos controles concentrado e difuso) é o mesmo direito material.

Melhor dizendo, se as decisões definitivas do STJ e STF se prestam a uniformizar o comportamento do Poder Judiciário e da própria Administração Pública, e dão a última palavra sobre aquele direito material decidido, até mesmo por uma questão de economia processual e eficiência jurisdicional, seria mais coerente que seus efeitos já incidissem prospectivamente inclusive sobre aqueles detentores de coisa julgada em sentido contrário, pois que se evitaria, a toda evidência, que as partes fossem obrigadas a se mobilizar, e a mobilizar novamente o Poder Judiciário, para rediscutir uma matéria que, as claras, já estaria definida.

Sobre este ponto, se questiona: seria admissível que a decisão final da ação rescisória, ou mesmo da revisional, chegasse a um resultado diferente daquele decidido de forma definitiva pelos tribunais superiores? Parece evidente que não.

Logo, estar-se-ia, indubitavelmente, chegando ao mesmo resultado jurisdicional, todavia por meios processuais distintos, o que, neste caso específico de relações tributárias sucessivas e tratando-se do mesmo direito material, não parece fazer sentido.

A grande questão, ao que parece, seria evitar uma situação de surpresa para aquele contribuinte que detinha um conteúdo material transitado em julgado para não pagar determinado tributo, de modo que o mesmo não poderia ser surpreendido, na calada da noite, e acordar com uma obrigação tributária até então afastada por força daquela decisão que conformou a coisa julgada.

Para este desate, como será visto a frente, este autor sugere que para estas partes, detentoras de comando judicial transitado em julgado, diante da mudança superveniente de entendimento dos tribunais superiores (“novo direito”), a cessação dos efeitos da coisa julgada passe a valer respeitando as mesmas limitações impostas pelo legislador à instituição de tributo ou mesmo a sua majoração (anterioridade⁴¹ e anterioridade nonagesimal⁴²), o que será melhor explicado no tópico específico.

Portanto, apesar da existência de entendimento divergente, no sentido que ser rigidamente imutável a coisa julgada, há que se ter como aceitável a alteração prospectiva da eficácia da mesma quando se tratar de matéria tributária de trato sucessivo, o que, de início, revela possível a solução do problema em debate. Resta, contudo, como será visto, definir por meio de quais decisões e a partir de quando se deve implementar o novo entendimento.

⁴¹ Art. 150, III, “b”, § 1º da CF/88.

⁴² Art. 150, III, “c”, § 1º da CF/88.

3. DOS PRECEDENTES COM APTIDÃO PARA FORMAÇÃO DE DIREITO NOVO

A estabilidade jurídica como ideal de segurança a ser alcançado em qualquer sociedade, certamente enfrenta uma série de problemas advindos da própria natureza humana. Como já abordado neste trabalho, a complexidade do convívio social, em especial numa sociedade globalizada e multifacetada como a atual, requer o estabelecimento de regras claras, objetivas e de fácil aplicação.

Requer, na mesma medida, mecanismos jurídicos capazes de corrigir, a bom tempo, eventuais desvios de percurso na implementação destas regras sociais, sendo imperativo, nesse sentido, que os comandos normativos e judiciais sejam os mais estáveis possíveis.

A interpretação e aplicação das leis por parte dos cidadãos, já se apresenta como um processo circundado de incertezas em si mesmo, seja pela natureza de nosso sistema de *civil law*, que revela uma expressiva quantidade de atos normativos expedidos diariamente pelos diversos níveis estatais, seja, como dito, pela própria natureza humana.

A par desta dificuldade, ganha relevância impar a atuação do Poder Judiciário na definição da melhor interpretação a ser dispensada àqueles casos e normas cuja implementação no mundo dos fatos atinja toda a coletividade.

E no exercício dessa missão de interpretar e dar aos litígios uma definição clara e objetiva, por certo, deve o Poder Judiciário se atentar a critérios de celeridade e estabilidade, como forma de garantir à sociedade como um todo a previsibilidade de atos e comportamentos dela esperado. Infelizmente, em especial no campo tributário, nem sempre essa celeridade e estabilidade se verificam.

Logo, diante deste cenário, o sistema processual brasileiro vem, há algum tempo (desde o Código de Processo Civil de 1973), inserindo em seu ordenamento mecanismos e regras voltadas a formação e estabilização de precedentes, numa tentativa de minimizar as mazelas advindas de toda essa problemática social.

Mais recentemente, com o advento do Código de Processo Civil de 2015, o sistema de precedentes foi alçado à níveis mais elevados de importância, demonstrando a necessidade e o interesse do legislador em aperfeiçoar a estabilização dos julgamentos no direito brasileiro.

Nesse contexto, em que se tem a formação do precedente como meio processual capaz de trazer ao sistema melhores níveis de estabilidade social, há que se questionar, então, se este mesmo precedente, pela conjuntura de sua formação, poderia ser tratado como “direito novo” apto a ensejar a cessação da eficácia e dos efeitos daquelas decisões conformadas pela coisa julgada sem a necessidade de um novo comando judicial *inter partes*. E mais: aceitando-o como “direito novo”, identificar quais seriam então as decisões judiciais (ou os meios processuais adequados) capazes de tal interferência e modificação.

Por tudo que foi defendido até então, resta evidente, para este autor, que um precedente, como “direito novo” (modificação do estado de direito), tem o condão e a autoridade para fazer cessar tais efeitos, submetendo aquele contribuinte detentor da coisa julgada ao novo entendimento, proferido pelas cortes superiores numa sistemática criada e positivada justamente para este fim: estabilizar a prestação jurisdicional de forma horizontal, igualitária e isonômica.

Resta pendente, entretanto, identificar que decisões seriam consideradas como precedentes para este fim, e a partir de quando seu conteúdo efetivamente cessaria a eficácia e os efeitos da decisão contrária anterior, o que se passa a analisar a seguir.

3.1. O sistema de precedentes no novo CPC/2015

Antes de analisar diretamente que decisões teriam a qualidade jurídica de “direito novo”, aptas a fazer cessar ou interromper conteúdos materiais contrários a elas, se faz necessário abordar a importância do precedente nesse processo de convergência das decisões judiciais pretéritas e futuras, decididas sobre um mesmo tema de direito material.

Nesse gizado, tem-se que a busca pela estabilidade das decisões judiciais no sistema processual brasileiro já data do anterior Código de Processo Civil de 1973, em especial com a inclusão, pelas Leis 11.418/2006 e 11.672/2008, dos artigos 543-A, 543-B e 543-C⁴³, os quais inovaram e

⁴³ Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006\).](#)

(...)

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006\).](#)

(...)

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008\).](#)

incluíram as regras atinentes aos recursos repetitivos, destacando a necessidade de repercussão geral para os recursos extraordinários.

O Código de Processo Civil de 2015, por sua vez, reforçou e incrementou as disposições processuais destinadas a aperfeiçoar o sistema de precedentes, demonstrando, por evidente, a grande preocupação do legislador com a insegurança jurídica e desestabilização social presentes. Tanto é que, na exposição de motivos dispensada ao referido *codex*, este ponto foi expressa e destacadamente abordado⁴⁴.

Presente então esta preocupação, com sobriedade singular, Luiz Guilherme Marinoni defendeu a necessidade última de que o direito brasileiro se renda ao sistema de precedentes:

O civil law e o common law surgiram em circunstâncias políticas e culturais completamente distintas, o que naturalmente levou à formação de tradições jurídicas diferentes, definidas por institutos e conceitos próprios a cada um dos sistemas.

O *civil law* carrega, a partir das bandeiras da Revolução Francesa, dogmas que ainda servem para negar conceitos e institutos que, muito embora não aderentes à sua teoria e tradição, mostram-se indispensáveis diante da prática e da realidade de países que se formaram a partir da doutrina da separação estrita entre os poderes e da mera declaração judicial da lei.

Não obstante as transformações que se operaram no *civil law* - inclusive nas concepções de direito e de jurisdição, marcadamente em virtude do impacto do constitucionalismo - e as especificidades do sistema brasileiro - que se submete ao controle difuso da constitucionalidade da lei - há notória resistência, para não se dizer indiferença, a institutos do *common law* de grande importância ao aperfeiçoamento do nosso direito, como é o caso do respeito aos precedentes.

⁴⁴ Por enquanto, é oportuno ressaltar que levam a um processo mais célere as medidas cujo objetivo seja o julgamento conjunto de demandas que gravitam em torno da mesma questão de direito, por dois ângulos: *a*) o relativo àqueles processos, em si mesmos considerados, que, serão decididos conjuntamente; *b*) no que concerne à atenuação do excesso de carga de trabalho do Poder Judiciário – já que o tempo usado para decidir aqueles processos poderá ser mais eficazmente aproveitado em todos os outros, em cujo trâmite serão evidentemente menores os ditos “tempos mortos” (= períodos em que nada acontece no processo). Por outro lado, haver, indefinidamente, posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica leva a que jurisdicionados que estejam em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de conduta diferentes, ditadas por decisões judiciais emanadas de tribunais diversos. Esse fenômeno fragmenta o sistema, gera intranquilidade e, por vezes, verdadeira perplexidade na sociedade. Prestigiou-se, seguindo-se direção já abertamente seguida pelo ordenamento jurídico brasileiro, expressado na criação da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) e do regime de julgamento conjunto de recursos especiais e extraordinários repetitivos (que foi mantido e aperfeiçoado), tendência a criar estímulos para que a jurisprudência se uniformize, à luz do que venham a decidir tribunais superiores e até de segundo grau, e se estabilize. Essa é a função e a razão de ser dos tribunais superiores: proferir decisões que moldem o ordenamento jurídico, objetivamente considerado. A função paradigmática que devem desempenhar é inerente ao sistema. Por isso é que esses princípios foram expressamente formulados. Veja-se, por exemplo, o que diz o novo Código, no Livro IV: “A jurisprudência do STF e dos Tribunais Superiores deve nortear as decisões de todos os Tribunais e Juízos singulares do país, de modo a concretizar plenamente os princípios da legalidade e da isonomia”. Evidentemente, porém, para que tenha eficácia a recomendação no sentido de que seja a jurisprudência do STF e dos Tribunais superiores, efetivamente, norte para os demais órgãos integrantes do Poder Judiciário, é necessário que aqueles Tribunais mantenham jurisprudência razoavelmente estável. A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito. Encampou-se, por isso, expressamente princípio no sentido de que, uma vez firmada jurisprudência em certo sentido, esta deve, como norma, ser mantida, salvo se houver relevantes razões recomendando sua alteração. Trata-se, na verdade, de um outro viés do princípio da segurança jurídica, que recomendaria que a jurisprudência, uma vez pacificada ou sumulada, tendesse a ser mais estável. (Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2021).

Este capítulo pretende demonstrar, mediante um método histórico-crítico, a aproximação entre as jurisdições do *civil law* e do *common law* e, em tal dimensão, a necessidade de se render respeito aos precedentes no direito brasileiro. Num sistema que, ao expurgar os dogmas, depara-se com a realidade inafastável de que a lei é interpretada de diversos modos, não há outra alternativa para se preservar a igualdade perante o Direito e a segurança jurídica.⁴⁵

Nota-se das lições acima que, em última análise, cabe à formação do precedente e a estabilidade do mesmo ao longo do tempo o papel de se preservar a igualdade e a segurança jurídica. Independentemente das críticas e características dissociadas do *common law* em relação ao sistema brasileiro, parece ser indubitosa a necessidade de, ao menos no que diz respeito a estabilização das decisões judiciais, render maiores esforços para a ampla e adequada aceitação do precedente como mecanismo de solução segura e longínqua de litígios que, por sua natureza, atinjam toda ou boa parte da coletividade.

Com essa mesma visão sobre a relevância da sistemática dos precedentes no direito brasileiro, e em especial frente a própria realidade local, após criticar o problema da elevada quantidade de processos que tramitam no Poder Judiciário, Juliana Furtado Costa Araújo abordou a questão do ponto de vista da qualidade da decisão e da ausência de uniformização:

Por outro lado, a crise não é apenas de quantidade. A qualidade das sentenças e acórdãos é objeto de críticas, seja por não apresentarem a clareza necessária para sua aplicação aos casos concretos, seja pela ausência de uniformidade nos julgamentos, o que acarreta que decisões em sentidos distintos sejam prolatadas para encerrarem litígios da mesma natureza. Isto fere princípios basilares do nosso ordenamento como a segurança jurídica e a isonomia.⁴⁶

É uníssono, portanto, entre legislador e a doutrina, a grande preocupação em se combater as distorções materiais e processuais que permitam, no dia a dia dos jurisdicionados (e para este estudo, em especial, dos contribuintes), a convivência de decisões divergentes entre si, proferidas para solução de litígios idênticos.

Em última análise, nota-se que a preocupação com a estabilidade das decisões judiciais é objetivo comum seja para aqueles processos em trâmite no Poder Judiciário (e ainda pendentes de decisão definitiva), seja para aqueles que, embora já conformados pela coisa julgada, produzam efeitos futuros que, se confrontados com decisões supervenientes em sentido diverso, reproduzirão, no mundo concreto, os mesmos problemas daquelas partes que ainda litigam sobre a mesma matéria.

⁴⁵ MARIONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 24-25.

⁴⁶ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: FiscoSoft, 2016, p. 105.

Isso significa dizer que, a nosso sentir, o precedente não teria apenas o objetivo de estabilizar processos judiciais em curso, mas também relações jurídico-processuais que, por sua natureza (como nas tributárias de trato sucessivo), possam produzir efeitos contrários àqueles decididos para o restante da coletividade.

Diante desta realidade, parece crível afirmar que o sistema de precedentes, para além de servir como mecanismo de estabilidade para processos judiciais em curso (ainda não transitados em julgado), cuja finalidade maior seria a de evitar decisões conflitantes dentro do próprio Poder Judiciário, sirva também como mecanismo mais amplo de estabilização social, do que se pode afirmar sua qualidade como instrumento capaz de fazer cessar a eficácia e os efeitos da coisa julgada.

Ao CPC/2015, portanto, nessa tentativa de se priorizar o precedente como meio de estabilização de litígios, foram introduzidas regras as quais buscam uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente⁴⁷.

Há quem critique a obviedade deste enunciado⁴⁸, que nada mais faz do que evidenciar aquilo que já está de forma clara na Constituição Federal de 1988. Todavia, apesar da obviedade, o enunciado do art. 926, CAPUT nada mais faz do que passar ao sistema um claro recado, que é a indelével missão de se buscar esta estabilidade, e a nosso sentir, dentro e fora dos processos em curso.

E novamente, diante deste objetivo claro e transparente de estabilização dos comportamentos sociais por meio do precedente, parece contraditória a ideia de que o mesmo não teria legitimidade de fazer cessar a eficácia e os efeitos da coisa julgada para o futuro (obviamente que nos casos de trato sucessivo), pois ao assim fazê-lo, ter-se-ia, justamente, a manutenção de conteúdos de direito material diametralmente opostos, de modo que, apesar da elevada missão constitucional outorgada à coisa julgada (como direito fundamental), especificamente no caso aqui em discussão, não parece adequada a negativa desta tese sob a justificativa deste tipo de violação (à coisa julgada).

⁴⁷ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

⁴⁸ O art. 926, *caput*, contém regra geral que, de rigor, nem mesmo deveria precisar ser enunciada. A obviedade do que diz a lei se percebe pelo que seria o inverso da regra: os Tribunais não devem uniformizar sua jurisprudência. Devem mantê-la instável, dividida e incoerente. Trata-se de dispositivo que nada mais faz do que enunciar, em forma de regra norteadora da conduta dos magistrados, o princípio da isonomia, prestigiado pela Constituição Federal Brasileira e pelos Estados de Direito Democráticos, em geral. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil - artigo por artigo. 1 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015, p. 1314-1315).

Alerte-se que não se está defendendo que o precedente substituiria a lei. Nem tampouco se está equiparando um precedente aos atos provenientes do Poder Legislativo. Isto, se fosse o caso, esbarraria numa séria de obstáculos aparentemente intransponíveis, como por exemplo a separação de poderes, o que certamente se mostra inaceitável.

O que se afirma, tão somente, é que os efeitos de uma decisão judicial transitada em julgado possam ser cessados por igual meio (controle concentrado e difuso de constitucionalidade), sem que isso implique em violação à coisa julgada e sem a necessidade de que, novamente, o judiciário precise se debruçar sobre cada caso concreto (tese de quem defende a rescisória e revisional). Tal defesa, logicamente, se dá apenas em casos cuja decisão esteja diante de direito material objetivo (tipicamente as teses tributárias de trato sucessivo), sem levar em consideração circunstâncias subjetivas típicas de processos que dependam de provas e de características pessoais próprias de cada caso.

Pois bem, antes de avançar, cabe ressaltar que precedente e jurisprudência não são exatamente a mesma coisa. Juliana Furtado Costa Araújo, conceituando e comparando de forma clara e objetiva o precedente e a jurisprudência, ensina:

Comumente, os termos jurisprudência e precedente são utilizados como enunciados que apresentam a mesma significação. Apesar de se constituírem em realidades próximas, são distintos.

Ao falarmos em jurisprudência, estamos nos referindo a um conjunto de julgados em um mesmo sentido que expressam o entendimento de um determinado tribunal. São várias decisões que encerram um pronunciamento judicial que se aplica de forma indistinta a situações semelhantes. Reflete, portanto, a ideia de quantidade de julgados que apontam para um determinado sentido.

Já o precedente, em um sentido amplo, seria uma decisão proveniente do Poder Judiciário que tem força suficiente para influenciar a solução de casos futuros. Portanto, teria consistência e autoridade para servir de referência e pautar as condutas semelhantes a serem definidas pelos tribunais⁴⁹.

Logo, não se está a defender que a constatação, por exemplo, de uma jurisprudência majoritária sobre determinada matéria, seria condição suficiente a justificar a cessação da eficácia e dos efeitos da coisa julgada contrária a esta posição. A formação de uma jurisprudência majoritária sobre determinada matéria se mostra apenas como meio a justificar que os tribunais superiores, observando a consolidação desta posição, selecionem o tema, por sua relevância e alcance de uma

⁴⁹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 111.

determinada coletividade, e o julguem sob um formato que, após sua definição, ai sim se formará precedente capaz de tal interferência.

Aliás, isto demonstra apenas que a formação do precedente deriva de um longo processo de debates, estudos, argumentos e contra argumentos, opiniões da doutrina, decisões e recursos, tudo isso submetido a diversas instâncias do Poder Judiciário, até chegar à etapa final de sua formação, dando conta da elevada importância que os mesmos exercem no papel jurisdicional voltado para a estabilidade social e jurídica.

Ressalta-se, novamente, que não é objetivo presente o aprofundamento às críticas de validade em relação ao sistema de precedentes, e em especial à opção do legislador para a seleção dos atos tidos por norteadores dos juízes e tribunais (especificamente o art. 927 e seus incisos)⁵⁰. O que se busca, apenas, é a demonstração de que algumas decisões (como se verificará a seguir) tidas por precedentes, por suas características, tem o condão de, na qualidade de “direito novo”, fazer cessar a eficácia e efeitos de conteúdos contrários, tudo isso, por certo, visando maior estabilidade social e jurídica.

3.2. As decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade

A ideia de que um precedente seja um instrumento apto a fazer cessar a eficácia e os efeitos de outras decisões já transitadas em julgado (submetida a um alto grau de estabilidade) está diretamente relacionada com a formação desta decisão paradigma pelo Poder Judiciário.

Nessa perspectiva, como dito, não se pode admitir que qualquer decisão proferida pelas cortes superiores seja capaz de exercer tal efeito, nem tampouco admitir que mesmo diante de uma jurisprudência majoritariamente formada se estaria. Há necessidade imperativa que esta decisão seja submetida a um controle jurisdicional efetivo, dotado de objetividade e definitividade capazes de superar a barreira comumente utilizada de que a coisa julgada seria eternamente definitiva e intransponível.

⁵⁰ Luiz Guilherme Marinoni faz a seguinte crítica ao teor do art. 927 do CPC/2015: “A norma diz que os juízes e tribunais devem observar hipóteses que não guardam qualquer homogeneidade. Mistura decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade, súmulas, decisões tomadas em vias de solução de casos ou questões repetitivas e orientação do plenário ou do órgão especial, mas, surpreendentemente, nada diz sobre precedente, ratio decidendi ou fundamentos determinantes da decisão. (MARIONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 284-285).

Em outras palavras, o que se busca afirmar é que, para se justificar que uma decisão superveniente tenha o condão de afastar a eficácia e os efeitos de outra decisão transitada em julgado, esta nova decisão deve estar revestida de elementos ímpares, que de fato validem sua aplicação de maneira geral e coletiva (ou seja, que tenha alcance *erga omnes*), inclusive para os detentores da coisa julgada.

Isto, como será visto, ocorre com as decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, uma vez que estão dotados de objetividade e definitividade, além do que, para chegarem a este posto, passam pelo crivo do Plenário do STF, representando, portanto, a última e inarredável palavra sobre aquele tema. Esta ideia foi muito bem defendida no Parecer PGFN nº 492/2011⁵¹, que trata do presente tema e será analisado no capítulo seguinte.

Além disso, importante destacar que as decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade se prestam a decidir objetiva e abstratamente determinada questão, típico, também, das discussões envolvendo relação jurídico-tributária de trato sucessivo. Por isso, também, ao se considerar que elementos subjetivos não são relevantes para o deslinde destas questões, o controle concentrado se mostra claramente apto a gerar, no mundo jurídico, um novo direito que, pela elevada importância e formação, se mostra habilitado a fazer cessar os efeitos de decisões anteriores, sem a necessidade de se mover o judiciário novamente para se chegar, como já visto, ao mesmo resultado já conformado e definitivo.

Feitas as advertências acima, tem-se que o controle concentrado de constitucionalidade é aquele em que o STF, competente para tanto, analisará em abstrato e de forma objetiva a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de determinada norma⁵². Não estará em jogo, nestes

⁵¹ Do item 21 do Parecer PGFN nº 492/2011 se extrai: “21. Com efeito, dada a força de que se revestem alguns dos precedentes oriundos do STF, explicada, dentre outros fatores, justamente pela mencionada função institucional atualmente atribuída à Suprema Corte, não há como negar que o advento desses precedentes possui o condão de conferir à norma (constitucional ou legal) por eles apreciada um atributo novo: a condição de norma definitivamente interpretada ou analisada pelo órgão responsável por dar a palavra final sobre o tema. Assim, se antes de proferido o pronunciamento definitivo da Suprema Corte ainda podia pairar alguma dúvida sobre, por exemplo, a compatibilidade ou não de um dado dispositivo legal com a Constituição Federal, ou, ainda, sobre qual a correta interpretação a ser dada a um determinado dispositivo constitucional, com o seu advento todas as eventuais dúvidas são substituídas por um juízo de certeza final acerca do tema.”

⁵² Sobre tais características, veja-se o raciocínio defendido no item 23 do Parecer PGFN nº 492/2011: “23. Importa ressaltar, entretanto, que para que um precedente do STF seja capaz de efetivamente alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, faz-se necessário que nele se possa identificar duas características essenciais: primeira – que se trate de decisão que enfrenta uma dada questão constitucional de forma objetiva, resolvendo-a em tese, sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta; segunda – que essa decisão, além de objetiva, seja definitiva, ou seja, esteja vocacionada a representar a palavra final da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada.”

casos, algum caso concreto, mas tão somente um juízo de validade constitucional da norma posta em questão.

Sua natureza, por esta razão, é de cunho declaratório, com efeito *erga omnes*, como ensina Teresa Arruda Alvim Wambier, ao tratar do inciso I do art. 927 do CPC/2015:

As decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade - em ADin e ADCon - são declaratórias - declara-se que a lei está ou não está em conformidade com a Constituição Federal. Tem eficácia *erga omnes*: “mata” a lei (com efeito retroativo, se não houver modulação) ou revigora a lei (cuja constitucionalidade se pôs em dúvida). O mesmo se diga à ADPF. Desrespeitadas estas decisões, cabe reclamação.⁵³

Como regra, os principais instrumentos pelos quais se provoca o exercício deste controle por parte do STF são: i) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI); ii) a Ação Direta de Constitucionalidade (ADC), e iii) a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

As duas primeiras (ADI e ADC) estão previstas no art. 102, inciso I, alínea “a” da CF/88⁵⁴. Por sua vez, a ADPF está prevista no art. 102, § 1º da CF/88⁵⁵.

Para a propositura da ADI e da ADC, tem competência exclusiva algumas pessoas políticas escolhidas pelo legislador⁵⁶, em regra relacionadas a representatividade de classes, ou seja, são pessoas que, em tese, ao provocar o STF a enfrentar tais discussões, assim o fazem em nome de toda ou de uma parte da sociedade.

⁵³ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil - artigo por artigo. 1 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015, p. 1317.

⁵⁴ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

⁵⁵ § 1º A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. [\(Transformado em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93\)](#)

⁵⁶ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 13.105, de 2015\)\(Vigência\)](#)

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#)

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#)

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Também se mostra relevante a análise da disposição contida no § 2º do art. 102 da CF/88, que, por sua importância, se reproduz a seguir:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#) [\(Vide ADIN 3392\)](#)

O referido trecho deixa evidente que as decisões definitivas em controle concentrado de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos, o que nos leva a crer, sem margem de dúvida, que sua autoridade atingiria inclusive aquelas partes detentoras de coisa julgada material, as quais, a partir do novo entendimento, teriam sua eficácia cessada.

Nota-se que seu alcance é tamanho que, além da estrutura do Poder Judiciário, também a administração pública direta e indireta (federal, estadual e municipal) a ele se submetem. Dai porque se pode facilmente concluir que, se todo o Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta devem obediência a este novo precedente, quiçá uma parte individual e isolada.

Resta evidente, portanto, pela estatura e conformação das decisões proferidas neste tipo de controle constitucional, que sua condição de precedente a autorizada, com as vênias dos que entendem de forma diversa, a fazer cessar a eficácia e os efeitos de decisões transitadas em julgado em sentido oposto ao novo posicionamento, sem que, para isso, seja necessário o ajuizamento seja da ação rescisória, seja da revisional.

3.3. Os acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos

Diferentemente do controle concentrado de constitucionalidade, no controle difuso, aqui representado pelos recursos extraordinário e especial repetitivos, como regra geral a análise da matéria se dá sob as luzes de um caso concreto que é previamente selecionado para servir de paradigma aos demais julgamentos.

Logo, em tese, estar-se-ia diante de um julgamento que levaria em conta circunstâncias subjetivas que poderiam obstar o alcance coletivo aqui pretendido. Ou seja, se no controle difuso a

análise do caso deve levar em consideração as particularidades de cada lide, como então replicar seu resultado a toda coletividade?

Ocorre que, em que pese na teoria se tratar de uma análise que deveria levar em consideração as amarras subjetivas de cada caso, pois que julgada de maneira *inter partes*, na prática o que ocorre é o julgamento de questões de direito que se mostram massivamente repetidas⁵⁷. E, tratando-se de uma análise eminentemente de direito, sua feição se assemelha em muito ao que na prática se faz no acima mencionado controle concentrado de constitucionalidade.

Sobre a sistemática dos recursos repetitivos, Juliana Furtado Costa Araújo bem resumiu sua aplicação:

Em um breve resumo, a técnica de julgamento de recursos repetitivos será aplicada quando houver uma multiplicidade de recursos envolvendo a mesma questão de direito que se apresenta controversa. Diante disso, caberá ao presidente ou vice-presidente de Tribunal de Justiça ou Tribunal Regional Federal encaminhar ao STF ou STJ dois ou mais recursos extraordinários ou especiais para fins de afetação e julgamento. Em sendo acatada a afetação, os demais processos pendentes ficam suspensos em todo território nacional, aguardando o julgamento e a definição da questão jurídica controversa. Após o julgamento, caberá a aplicação da tese jurídica definida aos demais processos pendentes de solução.⁵⁸

Ressalve-se que a afetação dos mesmos também pode se dar diretamente pelos relatores dos respectivos recursos nos Tribunais Superiores (STJ e STF), conforme disciplina o art. 1036, § 5º do CPC/2015⁵⁹, desde que, por certo, atendam aos demais prescritivos da referida norma processual.

Em verdade, tratam-se dos tradicionais recursos especial e extraordinário já previstos no CPC/2015 (art. 994, VI e VII⁶⁰), todavia, neste contexto, “ajustados” como técnica processual para atenderem aos predicados da segurança jurídica e da isonomia.

O que se quer dizer é que sua característica processual o coloca em harmonia com os atributos de segurança, estabilidade e definitividade, do que também se verifica sua aptidão para que, assim

⁵⁷ Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

⁵⁸ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: FiscoSoft, 2016, p. 119.

⁵⁹ § 5º O relator em tribunal superior também poderá selecionar 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia para julgamento da questão de direito independentemente da iniciativa do presidente ou do vice-presidente do tribunal de origem.

⁶⁰ Art. 994. São cabíveis os seguintes recursos:

VI - recurso especial;

VII - recurso extraordinário;

como no controle concentrado, interfiram na eficácia e efeitos das decisões transitadas em julgado em sentido contrário, claro, tão somente para os fatos geradores futuros.

Sobre sua natureza de “regime diferenciado de julgamento”, característica esta empregada por Teresa Arruda Alvim Wambier, se tem o seguinte argumento:

Estes dispositivos - arts. 1036 até 1041 - tratam de um regime diferenciado de julgamento de recurso especial e extraordinário para hipóteses em que a mesma questão jurídica - infraconstitucional ou constitucional - se repita em uma quantidade significativa de recursos. A nova lei repete o termo usado pelo CPC e vigor - uma multiplicidade de recursos. Este regime foi concebido para imprimir mais racionalidade ao julgamento de recursos que envolvam questões de massa, consubstanciadas em direitos individuais homogêneos (um bom exemplo foram os recursos em que se discutiu a legalidade da cobrança de assinatura básica pelas empresas de telefonia e questões processuais, que sejam comuns a uma multiplicidade de processos). Com isso, tem-se, evidentemente, respeitado o princípio da isonomia e o mínimo de praticidade e eficiência, que devem caracterizar a atividade do Judiciário.⁶¹

Destaca-se, como alerta ao leitor, que a proposta aqui empregada não é a de se aprofundar nas características processuais e demais detalhes normativos do julgamento, como por exemplo a regra para seleção dos recursos a serem afetados, a admissibilidade (ou não) pelo relator do tribunal superior, determinação do sobrestamento dos processos afetos a mesma matéria de direito, competências do relator, *distinguishing*, entre outros.

Estas características são importantes e sobre elas existem diversas questões relevantes a serem analisadas pela Doutrina, como bem o fez Juliana Furtado Costa Araújo⁶² em obra coordenada pela mesma e pelo Professor Paulo Cesar Conrado. Entretanto, para o presente estudo, o objetivo é tão somente analisar o impacto que os acórdãos em questão têm sobre a coisa julgada.

Nessa direção, ainda se observa a consequência processual que o art. 1040 do CPC/2015 traz como efeitos da publicação do acórdão paradigma:

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:
I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

⁶¹ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil - artigo por artigo. 1 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015, p. 1511.

⁶² Análise dos mecanismos de julgamento em recursos repetitivos realizada no item 5 e seguintes da seguinte obra: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 118-130.

II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV - se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

§ 1º A parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau de jurisdição, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia.

§ 2º Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência.

§ 3º A desistência apresentada nos termos do § 1º independe de consentimento do réu, ainda que apresentada contestação.

Da análise literal do referido dispositivo, se percebe a aplicação apenas e tão somente em relação a processos em curso e pendentes de julgamento na estrutura do Poder Judiciário. Isto, ao menos, do que se verifica na letra fria da lei.

Obviamente que se pode discutir (e essa é a intenção deste trabalho) uma interpretação que permita “ampliar” o alcance destes dispositivos para além dos processos em curso e pendentes de julgamento, ou seja, para afetação também daquelas decisões transitadas em julgado.

E como visto e defendido, pela similaridade jurisdicional com o que se tem no controle concentrado, nos casos de tese jurídico-tributária de trato sucessivo, o entendimento definido em tais instrumentos também deve ser seguido por aqueles detentores da coisa julgada, justamente como meio de isonomia e segurança coletiva (livre iniciativa e livre concorrência), uma vez que, ao se fixar uma tese jurídica, para além de apenas alinhar os julgamentos pendentes em determinado tribunal e diminuir a carga de litígios, no tocante a essência do precedente, dever-se-ia também nortear a sociedade como um todo para situações e fatos jurídicos futuros.

Aqui, entretanto, há que se fazer uma importante distinção: a certeza e definitividade encontrada no recurso extraordinário não parece ser a mesma a se evidenciar no recurso especial, uma vez que, no primeiro, há certeza de que a palavra final caberá ao STF, enquanto no segundo existirá sempre a sombra de que, ainda que julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, tal resultado pode ser levado à prova, posteriormente, ao próprio STF.

De qualquer forma, longe de esgotar a discussão acerca desta dicotomia, é certo que o mesmo raciocínio deveria valer também para os recursos especiais repetitivos que tratassem de questões legais que se relacionassem, de alguma forma, à cobrança ou não de determinado tributo. É sabido

que a incidência tributária não fica sujeita a ser afastada única e tão somente por uma declaração de inconstitucionalidade (assim como a manutenção dela apenas pela declaração de constitucionalidade). Existem elementos e discussões que se limitam a regras gerais de incidência, por vezes solvidas apenas pela análise dos dispositivos legais, como por exemplo o CTN.

Destarte, desde já se registra que por uma questão de delimitação do tema e impossibilidade de se aprofundar de forma adequada quanto a esta discussão, sugere-se a extensão desta investigação para estudos outros, os quais possam dedicar uma análise mais assertiva sobre o tema.

3.4. O termo *a quo* para a cessação dos efeitos futuros da coisa julgada

Até o presente momento se verificou que: i) alguns precedentes tem aptidão para fazer cessar prospectivamente a eficácia e os efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado em sentido oposto ao novo entendimento, sem a necessidade de ajuizamento seja da ação rescisória, seja da ação revisional; e ii) as decisões aptas a tal influência são aquelas em controle concentrado (ADI, ADC e ADPF) e difuso de constitucionalidade (recurso extraordinário repetitivo), e também as proferidas em controle difuso de legalidade (recurso especial repetitivo), sendo que, neste caso, há necessidade de se aprofundar nas consequências e variações que podem invalidar este entendimento. Adota-se, por ora, a premissa de que esta conclusão só se mostra válida naqueles casos em que se tem a certeza de que, de fato, se está diante de matéria infraconstitucional, ou seja, de competência exclusiva e em última instância do STJ.

Resta, entretanto, uma terceira análise: a partir de que momento processual o novo precedente de fato cessará a eficácia e os efeitos da superada decisão transitada em julgado?

Como já visto anteriormente, há posições que defendem que esta cessação só seria implementável após o ajuizamento e esgotamento de ações rescisórias e/ou revisionais. Isto, por todo o já exposto, a nosso sentir, não procede.

Restariam, então, algumas opções, a saber: i) na data do julgamento daquele que será o precedente formado; ii) na data da publicação da respectiva decisão; iii) na data do trânsito em julgado da decisão; ou iv) após o transcurso dos prazos previstos na CF/88 para anterioridade⁶³ e anterioridade nonagesimal⁶⁴.

⁶³ Art. 150, III, “b”, § 1º da CF/88.

⁶⁴ Art. 150, III, “c”, § 1º da CF/88.

Nos dois primeiros casos (itens “i” e “ii” acima) parece fácil e óbvio o argumento que os refuta como termos *a quo* para a implementação aqui pretendida, uma vez que, por certo, não estariam revestidos da necessária definitividade, uma vez que pendente o trânsito em julgado, em tese eles poderiam sofrer alguma modificação, especialmente pela possibilidade de embargos de declaração. Além disso, parece inadequada a ideia de “surpreender” aquele contribuinte na data do julgamento ou mesmo da publicação da decisão se, a rigor, seja provável que ele sequer esteja acompanhando tal julgamento e dele nem mesmo seria “intimado”. É necessário que, pelas mesmas razões de segurança jurídica e estabilidade aqui invocadas para defender a possibilidade de cessarem os efeitos a ele então vigentes, se preserve um mínimo de previsibilidade e não surpresa, permitindo-lhe um mínimo de adequação a nova realidade.

Este último argumento, da previsibilidade, parece refutar, na mesma ordem, também a possibilidade indicada no item “iii” acima, ou seja, na data do trânsito em julgado da decisão que se tornará um precedente.

Isso porque, apesar de agora a decisão estar revestida de definitividade, vez que passada em julgado, a implementação imediata continua a esbarrar na necessidade inarredável de se ter um período mínimo de segurança para que ocorra a adaptação ao novo cenário. É preciso ponderar que este contribuinte, apesar de estar gozando de uma decisão superada, assim está por decorrência do próprio processo jurisdicional, e o mínimo que se espera é que o mesmo tenha tempo hábil a se adaptar. Afinal, ao interferir diretamente nas finanças (seja como pessoa física, seja pessoa jurídica), a alteração abrupta de sua realidade pode trazer justamente o que se busca evitar: desestabilização social.

Há que se registrar que o Parecer PGFN nº 492/2011 (à frente analisado) defende o trânsito em julgado como o termo inicial para a cessação da eficácia e dos efeitos da coisa julgada diversa⁶⁵, posição com a qual este autor não concorda.

⁶⁵ Veja-se os itens 73 e 74 do Parecer PGFN nº 492/2011: “73. Como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária ao posterior entendimento sufragado pela Suprema Corte, conforme demonstrado no item anterior, dá-se de forma automática, vale dizer, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido, pode-se afirmar que o direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir o tributo (tido por inconstitucional pela coisa julgada), ou de que dispõe o contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo (tido por constitucional pela coisa julgada), surge com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, o que, por sua vez, somente pode-se considerar ocorrido com o seu trânsito em julgado; é que, antes disso, por óbvio, o entendimento firmado no acórdão do STF ainda pode ser alterado, de modo que esse entendimento ainda não pode ser tido como definitivo. 74. É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, ao menos como regra, o termo a quo para o exercício dos direitos acima referidos.”

Como visto, há que se respeitar um interregno mínimo para que a nova realidade seja absorvida, sob pena de, a pretexto de trazer segurança e isonomia a toda coletividade, se viole desnecessariamente direitos individuais passíveis de serem preservados (neste caso a não surpresa).

Registre-se, por relevante à discussão, que embora estas ressalvas à imposição imediata dos precedentes àqueles detentores da coisa julgada diversa sejam inerentes a limitações constitucionais destinadas a instituição ou majoração de tributos, cuja competência é sabidamente do Poder Legislativo, na essência se mostra plenamente necessário que tal regramento, também nas discussões aqui empreendidas, sejam observadas.

Ora, se para a instituição ou majoração de tributos a CF/88 previu um mecanismo destinado a evitar surpresa para os administrados, com maior razão esta limitação deve ser observada e seguida nos casos em discussão neste trabalho.

Além destes pontos, um outro também merece apontamento: seria necessário algum ato formal que desse ciência ao contribuinte sobre esta nova condição?

Apesar de entender que o acompanhamento e a atualização sobre as matérias, normas e regras de interesse de cada contribuinte seja sugestível e até mesmo extremamente necessário, podendo se admitir que, dentre tantas outras obrigações (acessórias, procedimentais, normativas, etc.) que o mesmo se vê cotidianamente obrigado a acompanhar, esta seria mais uma delas (em que teria um prazo adequado a se adaptar), certo é que se mostra mais justo, razoável, amistoso e previsível que houvesse uma comunicação formal sobre o novo precedente, permitindo-se ao contribuinte dele conhecer e previamente se preparar para a respectiva mudança.

Uma sugestão seria a criação, pela Fazenda Pública, de uma comunicação formal a ser enviada ao domicílio fiscal de cada contribuinte⁶⁶, uma vez que é dele a obrigação de manutenção de seu domicílio perante o fisco⁶⁷, sob pena, inclusive, de ser tratado como inexistente de fato em caso de não ser encontrada no local.

⁶⁶ Vide art. 127 do CTN.

⁶⁷ Vide, a título de exemplo, o art. 24 da IN/SRF nº 1.863/2018.

Outra forma, alternativa ou até mesmo complementar ao envio de comunicação formal ao endereço do contribuinte, poderia ser a publicação do novo entendimento pelo respectivo ente em seus diários oficiais, dando ao mesmo publicidade e divulgação.

De toda forma, poder-se-ia estudar o melhor meio de se realizar esta comunicação, levando-se em conta dados e elementos que aqui não se busca aprofundar, mas os quais, num debate mais amplo, poderiam ser investigados.

Portanto, defende-se que a cessação da eficácia e dos efeitos das decisões judiciais transitadas em julgado, cujo direito material seja posteriormente modificado por uma nova situação jurídica (“direito novo”), de fato ocorra apenas e tão somente após transcorridos os mesmos prazos previstos com a anterioridade e anterioridade nonagesimal, de preferência com a comunicação formal por parte do fisco.

4. A MUDANÇA SUPERVENIENTE DE ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO EM PERSPECTIVA

Superada toda a análise técnica quanto a afirmação de que é juridicamente viável a cessação da eficácia e dos efeitos da coisa julgada frente aos precedentes aqui analisados, resta verificar as perspectivas em que este tema está inserido e como vem interferindo no dia a dia dos contribuintes.

Inicialmente será analisada a mudança de entendimento dos tribunais superiores frente a identificável violação a isonomia e livre iniciativa, passando pelos Temas 881 e 885 do STF, Parecer PGFN nº 492/2011, e, por fim, sob a perspectiva da ação rescisória, que como visto, se destina a rescisão da coisa julgada, muito embora, como dito, não seja objeto central deste trabalho.

4.1. Violação à Isonomia e à Livre Iniciativa

Como já defendido neste trabalho, de forma exaustiva e repetida, a coexistência de contribuintes na mesma situação jurídica (leia-se: contribuintes que exerçam os mesmos negócios jurídicos, nas mesmas condições mercadológicas), um obrigado e o outro não ao pagamento de determinado tributo, após a definição do respectivo tema por parte da corte competente, de forma definitiva, sem sombra de dúvida é situação que não se pode admitir.

Não se está aqui refutando a coexistência de decisões conflitosas em qualquer situação. Estas, a bem da verdade, são até mesmo necessárias ao exaurimento do tema, e fazem parte do processo de construção do entendimento e da posição mais adequada, de modo que, sendo o direito uma ciência subjetiva, é natural que existam contrapontos.

Todavia, após exaurido este longo caminho até se chegar a uma posição definitiva, essa concomitância não mais se admite, e passa a ser, por óbvio, uma distorção sistêmica que precisa ser solvida.

E para que não fique dúvida sobre a adequação da afirmação de que se trata de um problema, e também da necessidade de resolvê-lo, foi reconhecida repercussão geral nos temas 881 e 885 do STF, que tratam justamente de interpretar os limites objetivos da coisa julgada no sistema tributário, tanto no controle concentrado de constitucionalidade quanto no difuso, abordagem esta que este autor se dedicou a enfrentar nos capítulos anteriores.

Essa discussão, portanto, se trava sob o alerta evidente e latente de que contribuintes na mesma situação jurídica devem ser tratados, no tocante as relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, de maneira isonômica e igualitária.

O que se quer dizer é que a particularidade de cada contribuinte, nestes casos (relação tributária sucessiva), não deveria ser justificativa suficiente a validar a distorção causada, ou seja, o sistema deveria, em alguma medida, equalizar essa diferença e entregar, à coletividade, a segurança jurídica tão esperada, mínima em sua essência, de que todos pagariam de forma isonômica determinado tributo.

Discorrendo sobre a pertinência de se analisar esse predicado da igualdade de maneira adequada, Humberto Ávila, em sua importante obra sobre igualdade tributária, assim se manifestou:

O caso paradigmático anteriormente analisado demonstra que a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida: os sujeitos podem ser iguais com relação a idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano, como foram no caso em exame.

Os sujeitos, porém, são sempre comparados por algum motivo. Não se compara por comparar; compara-se por algum motivo. Sempre que se fala em igualdade, di-lo acertadamente Carrazza, pergunta-se “igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”. E é precisamente em razão disso que se pode verificar se a medida de comparação está correta. [...] A relevância da propriedade escolhida está justamente na relação de pertinência ou vínculo de correlação lógica que ela deve manter com a finalidade que justifica a comparação.⁶⁸

Antes de seguir, ante a importante advertência acima reproduzida (sobre a pertinência e a correlação lógica à análise do pressuposto da igualdade), há que ser questionado: as diferenças particulares de cada caso, (como por exemplo: quem ajuizou e quem não ajuizou determinada ação; quem entrou antes ou depois; quem perdeu ou não prazo, etc.), são suficientes a justificar e a tornar estas partes desiguais? E essa desigualdade, justifica o fato de uns pagarem e outros não o mesmo tributo, se ordinariamente se encontravam na mesma condição jurídica e mercadológica? Ou essas características pontuais de cada caso seriam irrelevantes e insuficientes a superar o crivo da igualdade, tornando tal distorção (concomitância de conteúdos jurídicos conflitantes: uns devem pagar, enquanto outros não) inconstitucional?

Esta análise tem relevância impar para o presente estudo. Ao se admitir que as peculiaridades de cada caso seriam fundamentos suficientes a tornar partes inicialmente iguais em desiguais, e, por

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

isso mesmo, validar que uns paguem enquanto outros não (especificamente no que diz respeito ao trânsito em julgado), o problema em discussão parece que estaria resolvido, uma vez que se relegaria ao próprio sistema atual e em especial ao exercício individual e isolado da prática de atos por cada contribuinte, a sorte de obter ou não um provimento jurisdicional capaz de exonerá-lo do pagamento daquele tributo⁶⁹.

Todavia, não parece ser este o melhor caminho, ao menos não como uma solução definitiva, e em especial, no presente caso, para as relações jurídico-tributárias de trato sucessivo.

Por uma questão metodológica, adotar-se-á, para este estudo, a isonomia como um princípio. Não é objeto presente a análise das digressões conceituais e filosóficas acerca da natureza deste instituto. Vale saber que, como predicado constitucional, ocupa elevada importância para o sistema jurídico, e evidentemente para o sistema jurídico-tributário em si.

Sua relevância está forjada na essência maior da carta constitucional de 1988, ao aparecer como instituto primeiro do Estado Democrático, já no preâmbulo⁷⁰. Ainda pode ser evidenciada nos fundamentos do Estado Democrático de Direito⁷¹ e nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil⁷², sendo que, destes, todos de alguma forma se comunicam com o ideal de

⁶⁹ Edison Aurélio Corazza, Guilherme Cezaroti, Rodrigo Maito da Silveira e Tércio Chiavassa, em contraposição ao defendido neste trabalho, sustentam: “A eventual desigualdade que surge com o trânsito em julgado de uma decisão favorável a um contribuinte não é jurídica – portanto não desafia o princípio da igualdade, mas sim é econômica, decorrente do exercício do direito de ação. Se o contribuinte sequer foi ao Judiciário para tentar afastar a cobrança de um tributo que entende inconstitucional, sua pretensão esbarra no princípio da inércia da jurisdição, pois o Poder Judiciário só se manifesta mediante provocação do interessado. [...] Por outro lado, se coisa julgada em matéria tributária produzir efeitos contrários à livre concorrência, a questão deve ser apreciada no âmbito do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC).” (CORAZZA, Edson Aurélio *et al.* O Parecer PGFN nº 492/2011: manifestação sobre relativização de coisa julgada: inconsistência de fundamentação. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, nov/dez 2021. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=83652>. Acesso em 10 ago. 2021).

⁷⁰ Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

⁷¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

⁷² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

igualdade e isonomia (sociedade livre, justa e solidária, com desenvolvimento nacional, via redução de desigualdades sociais e regionais, sem qualquer tipo de preconceito).

Sobressai, em adendo, que a igualdade foi escolhida pelo legislador constitucional como garantia fundamental⁷³ a ser seguida e respeitada na essência das normas jurídicas e das relações sociais e econômicas. E não poderia ser diferente. É requisito imprescindível para a formação de uma sociedade livre, justa e duradoura. Está associada a própria ideia de estabilidade social, vez que, sem um padrão equilibrado e igualitário na imposição de deveres e na concessão de direitos, certamente se teria (como em algumas situações o tem) o tempero exato para a formação de um caos social e econômico.

Pois bem. Ainda na esteira constitucional, mas já no campo tributário, a isonomia também teve assento como princípio maior. É o que se depreende, por exemplo, da diretriz segundo a qual os impostos devem preferencialmente ser instituídos observando-se a capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva)⁷⁴, o que não deixa de ser, indiretamente, uma forma de tratar com isonomia os desiguais na medida de sua desigualdade.

Mais precisamente, tratando dos limites ao poder de tributar, a carta magna vedou, de forma expressa e cristalina, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituissem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente⁷⁵. Tal dispositivo, por óbvio, limita essa desigualdade, de tratamento disforme para contribuintes iguais, já no nascimento da obrigação tributária, ou seja, veda a instituição (legalidade) de tributos que tenham, para tanto, critérios que coloquem partes iguais em situações distintas.

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁷³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

⁷⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁷⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ora, se a regra constitucional é rígida ao vedar que o legislador derivado institua obrigação tributária que coloque contribuintes iguais em situação de desigualdade, menos ainda poderia o sistema processual, em última análise, fazê-lo. Em outras palavras, não parece razoável admitir que por questões e distorções processuais (inclusive a mudança de entendimento dos Tribunais Superiores) se possa alcançar uma desigualdade que nem mesma a lei pode conceber.

É o que bem ensina Roque Antônio Carrazza:

De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) recebam tratamento isonômico.

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

[...]

II - Também o tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa jurídica competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.⁷⁶

Vale ressaltar, por relevante, que ao adotar acima a expressão “mesma situação jurídica”, não está o autor autorizando ou admitindo que se trate as distorções processuais como condições jurídicas válidas a justificar um resultado pratico não isonômico. Melhor dizendo, a condição processual isolada de cada contribuinte, ao fim e ao cabo, não pode ser considerada como referência a sustentar que nestes casos os contribuintes não estariam na mesma condição jurídica, por exemplo, em razão de “A” ter ajuizado uma ação antes de “B”, e quando o processo de “B” foi julgado, aquele entendimento que beneficiou “A” já não se aplicava mais.

Em verdade, o que se busca defender é que, havendo um posicionamento por parte de um Tribunal Superior, em controle concentrado ou difuso (mas que a decisão deva ser replicada e adotada de forma coletiva), que declare algo ilegal/legal ou inconstitucional/constitucional, em se tratando de discussão de matéria tributária de trato sucessivo, todos deveriam a ela se submeter de forma prospectiva (em especial, para o presente estudo, também aqueles que gozem da coisa julgada material), sob pena, justamente, de se admitir que questões de ordem processual criem, na prática, algo que nem mesmo a lei poderia fazer.

Registre-se que não se esta, com isso, desprestigiando o atual sistema processual, bem como os avanços recentes na sistemática de precedentes, mas tão somente apontando que, apesar das

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 72-73.

melhorias, especificamente quanto ao problema objeto deste estudo, parece haver certa lacuna, em especial quando questionado sobre o efeito que as decisões gerais⁷⁷ teriam (se é que teriam algum) na coisa julgada (ou na eficácia de decisões transitadas em julgado) em matéria tributária de trato sucessivo. E tudo isso, por evidente, em validação sob o crivo do princípio da isonomia.

Nota-se que a igualdade aqui pretendida deriva de uma concepção mais ampla e relevante de justiça, que, bem analisada, refuta a ideia de que diferenças processuais sejam fundamentos válidos e adequados a viabilizar a coexistência de imposições tributárias divergentes para partes iguais.

Sobre essa noção de igualdade jurídica, Andrei Pitten Velloso andou bem ao definir o seguinte:

Igualdade, no Direito, implica sempre abstração de certas desigualdades sob um determinado ponto de vista jurídico (critério de diferenciação). Unicamente à luz de critérios determinados se torna possível reconhecer igualdades e desigualdades: objetos distintos não são absolutamente iguais (idênticos), mas podem ser igualmente pesados, valiosos, velhos, bons, etc. Ao se mudar a perspectiva, igualdades e desigualdades exsurgem e desaparecem. Pode-se concluir, pois, que a isonomia jurídica é igualdade (equivalência) em determinadas propriedades relevantes. Por isso, depende de critérios de diferenciação, que estabelecem a relevância das propriedades e fundamentam os juízos de igualdade. Sem critérios para formular juízos de igualdade (ou seja, juízos de relevância jurídica de determinadas características perante o princípio analisado) entre fatos, pessoas ou situações, seria impossível falar de isonomia jurídica, haja vista que sempre se configurarão desigualdades e igualdades.⁷⁸

Portanto, a par desse contexto, entende-se que a existência concomitante de conteúdos jurídico-materiais díspares, para contribuintes que se encontrem na mesma condição jurídica⁷⁹, em matéria tributária de trato sucessivo e depois de proferida decisão pelos Tribunais Superiores (STF e STJ), cujo alcance seja *erga omnes*, viola efetivamente o princípio da isonomia e deve, de alguma forma, ser mitigado.

Como visto até então, diversos são os desafios para se atingir um ambiente harmônico e mais justo de convivência social. A isonomia, como princípio basilar de nosso ordenamento, ocupa um papel de destaque nessa tarefa de estabilização do Estado de Direito, do que concluímos que o respeito a este primado de igualdade é ingrediente indissociável à efetivação deste objetivo.

Na mesma toada, pode-se afirmar a importância e relevância do princípio da livre iniciativa, que para além de um predicado por meio do qual se garanta aos entes privados liberdade econômica

⁷⁷ Leia-se: decisões com caráter *erga omnes*, em controle difuso ou concentrado, mas direcionado a toda coletividade.

⁷⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária. Porto Alegre: Livr. do Advogado, 2010, p. 84.

⁷⁹ Novamente, ressalve-se que a posição processual isolada de cada contribuinte não pode ser considerada como fator apto a validar que tais contribuintes não estariam na mesma condição jurídica (*latu sensu*).

e empresarial, se tem um regramento que viabilize, no que se refere ao papel estatal, igualdade de condições a todos os competidores.

Melhor dizendo, a livre iniciativa não se resume única e tão somente a garantir liberdade de se empreender àqueles que assim desejarem fazer. Engloba, por certo, uma série de garantias que permitam a todos um cenário de competição justa e transparente, possibilitando que apenas características inerentes a cada partícipe (como intelecto, processo produtivo, mão de obra, custos, logística, criatividade, etc.) façam a diferença no momento de se destacar de seu concorrente.

Na essência, o que se busca esclarecer é que não se pode admitir que uma característica derivada da vontade do Estado possa interferir favoravelmente a uma determinada pessoa (ou empresa) em detrimento de outra, se ambas se encontrarem na mesma situação jurídica.

A livre iniciativa, portanto, tem como um de seus fundamentos o de garantir que o mercado seja explorado pela iniciativa privada de forma equilibrada e leal, do que se pode afirmar ser, além de outras coisas, uma garantia para o próprio cidadão (por exemplo na qualidade de consumidor final), que poderá usufruir beneficentemente da concorrência.

Tal princípio vem esculpido na Constituição Federal de 1988 como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil⁸⁰.

Ana Paula de Barcelos e Luis Roberto Barroso, em obra coordenada por J. J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luiz Streck, assim resumiram a inserção da livre iniciativa como fundamento da República Federativa do Brasil:

O art. 1º da Constituição enuncia os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil e inclui nesse rol, em seu inciso IV, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Ambos os elementos guardam manifesta relação com o princípio geral de proteção à liberdade - que abarca uma dimensão de liberdade profissional e econômica - e também com a realização da dignidade da pessoa humana, tanto pelo fato de esta depender da existência de condições materiais mínimas, como por exigir o respeito a todos os projetos de vida que se mostrem lícitos. Como se sabe, a opção pela valorização da liberdade econômica é típica dos Estados que adotam o modo de produção capitalista, mais do que nunca dominante. Isso não significa, porém, que a Constituição haja consagrado o liberalismo econômico extremado como opção normativa. Embora a adoção de uma economia de mercado exclua determinadas formas de intervenção estatal na economia, é certo que a presença do Poder Público nesse

⁸⁰ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [\(Vide Lei nº 13.874, de 2019\)](#)

domínio deve ser graduada segundo as opções políticas de cada momento, respeitados os limites e exigências constitucionais.⁸¹

Da leitura acima se pode extrair que a livre iniciativa não significa carta branca para uma liberdade extremada e voraz de iniciativa privada. Ao contrário, depende indiscutivelmente do papel do Estado como interventor e garantidor de que a referida liberdade econômica se dê de forma equilibrada e, principalmente, respeitando os limites e exigências constitucionais, das quais se incluem, por evidente, a isonomia.

Nesse norte, então, se pode facilmente concluir que a tributação, como elemento essencial à própria existência e validade do Estado, não pode ser tratada como fator de diferenciação ou de vantagem entre iguais. Não pode o Estado, sob pena de violação aos limites constitucionais acima apontados, permitir que a tributação (ou a ausência dela) seja mecanismo capaz de criar, entre partes juridicamente iguais, diferenças concorrenciais.

Tal condição, de diferenciação na exigência tributária, se verificada entre partes idênticas, certamente estaria a violar o princípio da livre iniciativa, pois que, de forma clara, criaria fator notório de vantagem comercial, vez que o custo produtivo de uma parte estaria diminuído pelo Estado em detrimento de outra parte, ainda que se admita que o Estado não o faria de maneira intencional, mas em decorrência de um sistema processual carente de uma solução.

Registre-se, contudo, que não se está aqui discutindo a diferenciação tributária como instrumento de superação de desigualdades sociais, como é o caso do art. 3º, II e III da Constituição⁸². Não é objeto deste estudo as discussões acerca de temas como, por exemplo, a guerra fiscal entre entes federados. Não se discute também, no presente trabalho, as opções políticas adotadas pelo Poder Público para concessão de imunidades, isenções, créditos presumidos, redução de alíquota zero, dentre outros.

O debate aqui se limita especificamente ao problema de se ter, concomitantemente, contribuintes em idêntica situação jurídica, um gozando da ausência de tributação, enquanto o outro

⁸¹ BARCELLOS, Ana Paula de. BARROSO, Luis Roberto. Comentário ao artigo 1º, IV. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 133.

⁸² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

não, tudo decorrente da mudança de entendimento dos Tribunais Superiores, após já formada a coisa julgada em benefício de alguns.

Na mesma direção se tem a livre iniciativa como um dos princípios gerais da atividade econômica, cujo objetivo é assegurar a todos uma existência digna e igualitária. Deriva-se dela, então, o princípio da livre concorrência, que se presta a assegurar àquelas partes em igualdade de condição jurídica, tratamento equitativo do Estado⁸³.

Introduzindo a livre concorrência como princípio derivado da ordem econômica, submetido ainda à livre iniciativa, Giovanni Agostini Saavedra ensina:

O inc. IV do art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (doravante designada CF/88) representa uma inovação no constitucionalismo pátrio, não existindo dispositivo constitucional anterior similar. Em linhas gerais, observa-se que as Constituições brasileiras anteriores estabeleciam a garantia de alguns aspectos da livre iniciativa ou da repressão ao abuso econômico. Somente com o advento da CF/88, porém, é que a livre concorrência passa a ser compreendida como princípio estruturante da Constituição Econômica brasileira, ou seja, daquele conjunto de princípios, valores e regras fundamentais que regulam a vida econômico-social da sociedade brasileira. Disso decorre que, sendo parte de um sistema constitucional econômico, o princípio da livre concorrência não pode ser entendido como um fim em si mesmo. Como refere o *caput* do Art. 170, ele se insere em uma ordem econômica que é “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” e que tem por fim “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A eficácia do princípio da concorrência depende, portanto, desses limites e só se concretiza enquanto realizar o *telos* constitucional de assegurar a todos existência digna.⁸⁴

Abordando ambos os princípios (livre iniciativa x livre concorrência) de maneira didática, Rodrigo Maito da Silveira assim o fez:

Na abordagem da defesa da concorrência e da relação entre livre iniciativa e livre concorrência é possível situar, de um lado, (i) o *princípio da livre iniciativa* como corolário da liberdade individual, de empresa e atuação dos agentes de mercado, e, de outro lado, (ii) o *princípio da livre concorrência*, englobando valores como o bem-estar do consumidor, a função social da propriedade e a repressão ao abuso do poder econômico. Sendo informada por liberdade de fins e de meios, a livre iniciativa é a projeção da liberdade individual no plano da produção, circulação e distribuição das riquezas, viabilizando a livre escolha das profissões e das atividades econômicas, bem como a autônoma eleição dos processos ou meios julgados mais adequados à consecução dos fins visados. A livre iniciativa pode ser ainda entendida como direito fundamental de concorrer, atuando criativamente no jogo do livre mercado. Todavia, a livre iniciativa, em sua feição de liberdade econômica, não se trata meramente de uma afirmação do sistema capitalista de produção, já que é fundamento tanto da ordem econômica como do Estado Democrático de Direito.

⁸³ 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;

⁸⁴ SAAVEDRA, Giovanni Agostini. Comentário ao artigo 170, IV. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1802.

O princípio da livre concorrência, ao seu turno, constitui baliza (mas não fundamento) para a ordem econômica. A livre concorrência também leva à ideia de liberdade, a qual, contudo, encontra limites nos demais princípios que regem a ordem econômica, tais como a soberania nacional, a propriedade privada, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de pequeno porte. A livre concorrência convive, pois, com a possibilidade de legítima interferência do Estado.⁸⁵

Observa-se então que a livre concorrência, derivada da livre iniciativa como princípio maior, tem como destinatário não apenas as empresas que concorrem entre si, mas também, e até mesmo principalmente, os consumidores e cidadãos em geral que buscam, ao final, a garantia da propriedade privada, do bem-estar social, de um meio ambiente saudável, de um maior equilíbrio social (que se dá pela diminuição das desigualdades regionais), do pleno emprego, dentre outros.

E para que se possa atingir este ideal de sociedade justa e livre, certamente há que se ter regras claras e isonômicas entre aqueles que se prestam a concorrer na produção e distribuição da riqueza nacional. E nesse sentido, sem sombra de dúvidas, entra a questão da tributação, o que melhor se explica.

Para ilustrar o efeito que a tributação exerce sobre a força produtiva (no sentido amplo do exercício da atividade econômica), José Luis Ribeiro Brazuna bem desenhou o cenário mercadológico, sujeito a interferências no que diz respeito a tributação:

Do ponto de vista clássico, o mercado funcionaria como um sistema de interação a partir do qual surgiriam os preços de produtos e serviços. Essa interação decorre de variáveis oferta (quantidade que os produtores desejam vender por unidade de tempo) e procura (desejo do consumidor de adquirir determinado produto ou serviço), que se encontrariam em um ponto de equilíbrio no qual “a quantidade do bem que os compradores desejam e podem comprar é exatamente igual à quantidade que os vendedores desejam e podem vender”. Esse ponto é denominado preço de equilíbrio ou preço de ajustamento do mercado.

Oferta e demanda variam em função de uma série de fatores. A demanda varia conforme o preço pelo qual os bens e os serviços relacionados são ofertados e também pela renda do consumidor, por seu gasto e suas expectativas, pelo número de compradores dispostos a adquirir o mesmo bem. A oferta, por sua vez, sofre interferência direta do preço que o bem pode alcançar no mercado, sendo influenciada, ainda, pelo preço dos insumos necessários à sua produção, pela tecnologia disponível, pelas expectativas e, finalmente, pelo número de fornecedores dispostos a ofertar o mesmo bem.

[...]

É inegável, vista resumidamente a lógica da alocação dos recursos econômicos, que praticamente todas as variáveis envolvidas poderão ser afetadas pela atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributos.

O primeiro elemento que pode ser afetado é o preço, seja mediante a instituição de tributos sobre o consumo, seja sobre a produção. O ônus tributário impactará os preços dos insumos adquiridos e dos bens e serviços ofertados ao consumo.⁸⁶

⁸⁵ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 132-134.

⁸⁶ BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 40-43.

O raciocínio acima desenvolvido traz a baila, de forma clara e objetiva, a correlação existente entre o mercado, a produção, a oferta, demanda e a formação dos preços de bens e serviços. Traz, ainda, para com estas, a direta relação entre a formação do preço e a tributação, sendo indiscutível a interferência desta sobre aquele.

Nesse patamar, ante a clara responsabilidade e obrigatoriedade de intervenção estatal como instrumento equalizador da concorrência, somado ao fato incontroverso de que a tributação deve atender a critérios de isonomia e equidade entre aqueles que se encontrem em situações jurídicas e mercadológicas idênticas, pode-se concluir, sem qualquer dúvida razoável, que eventuais distorções tributárias, que não atendam aos preceitos acima, por certo estariam violando a constituição, e criando, na prática, nefastas consequências a todos aqueles que, em última medida, deveriam delas ser protegidos.

Se é certo que à lei, e mais ainda ao próprio Estado, não é permitido criar desigualdades tributárias entre iguais, parece razoável afirmar que a coexistência de pessoas concorrentes (sejam físicas ou jurídicas), cuja tributação não seja igualitária, na mesma medida também não seria admissível. Como visto anteriormente, a concomitância temporária até que se chegue a uma decisão definitiva dos tribunais superiores é possível e até mesmo necessária. Entretanto, uma vez definido, há que ser aplicado a toda coletividade, respeitando-se, por certo, períodos pretéritos já consumados, cujos fatos geradores já ocorreram.

Noutro norte, o que se quer dizer é que não parece atender aos preceitos constitucionais da livre iniciativa, e assim também da livre concorrência, a existência, num mesmo mercado concorrencial, de partes que, de um lado, uma delas esteja sujeita ao pagamento de determinado tributo, e de outro lado, não.

Certamente que aqui se está considerando um cenário de definição *erga omnes* por parte dos Tribunais Superiores (controle concentrado e difuso), ou seja, toma-se por base que aquele que goza da ausência da tributação esteja albergado sob o manto da coisa julgada, enquanto a outra parte, sujeita a tributação, assim está em decorrência da mudança posterior de entendimento do respectivo tribunal.

As divergências e mudanças de entendimento que ocorrem no percurso até que a tese jurídico-tributária em relações de trato sucessivo seja definida pelos Tribunais Superiores, são necessárias e até inerentes à própria consolidação da mesma. Ou seja, as divergências existentes nas discussões em

toda “cadeia” de julgamento (1ª instância, 2ª instância, turmas, etc.), servem, por certo, a amadurecer o tema e fazer chegar aos Tribunais Superiores com relativa maturidade para uma conformação definitiva.

Obviamente que num mundo ideal, seria desejado que não houvesse divergências e que os temas envolvendo a tributação fossem simples e rápidos de serem decididos, o que significaria um ideal de segurança jurídica ótimo, capaz de superar todos os nefastos problemas que o atual e complexo sistema tributário impõe a todos.

Entretanto, esta não é a realidade atual. É possível que com o avanço das possíveis reformas tributárias, cujo mote é a simplificação, estas desigualdades e complexidade venham a sumir, ou ao menos a diminuir, tornando o processo de incidência tributária algo mais simples e seguro. Mas isto, ao menos por enquanto, e em especial para o presente trabalho, em nada adianta.

Por ora, destarte, apenas se admite que a mudança de entendimento de Tribunais Superiores, em decisões que envolvam tese jurídico-tributaria em relações de trato sucessivo, colocando determinados contribuintes em situação de desvantagem concorrencial (um com coisa julgada para não pagar determinado tributo, e outro sujeito ao pagamento), faz por violar diretamente a livre iniciativa, e mais diretamente a livre concorrência.

4.2. Os Temas 881 e 885 do STF

Com base nos argumentos desenvolvidos até aqui, assentou-se que o tratamento tributário não isonômico entre contribuintes em mesma condição jurídica, ainda que um deles goze de decisão material transitada em julgado, é condição que viola os princípios da isonomia, da livre iniciativa e também da livre concorrência.

Admite-se, então, que essa distorção mercadológica é indevida, e, assim o sendo, se mostra necessário que a ela se empregue alguma solução.

Nessa direção, se mostra necessário trazer a baila que, sobre este problema, há no Supremo Tribunal Federal a pendência de julgamento de recursos afetados que, como será demonstrado, podem dar um norte a presente questão.

Advirta-se desde já que, independentemente do resultado a que chegar o STF, as diretrizes aqui defendidas reforçam a necessidade de se resolver a questão, e lança elementos importantes ao presente debate. Ainda, há que se cogitar o fato de o STF solucionar apenas e tão somente a questão em debate nos respectivos *leading cases*, sem estender eventual solução as demais. Seja como for, a discussão aqui travada não se desnatura pela iminência de uma solução por parte do STF. Ao contrário, prestes a se ter este resultado, o debate aqui desenvolvido ganha ainda mais importância.

Pois bem. Tratam-se dos Temas 881 (RE nº 949297) e 885 (RE nº 955227) do STF, que estão assim resumidos:

Tema 881 - Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal, o limite 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.⁸⁷

Tema 885 - Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, XXXVI, e 102 da Constituição Federal, se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.⁸⁸

Na decisão proferida pelo Min. Edson Fachin, relator do Recurso Extraordinário nº 949297, em que se reconheceu a repercussão geral do Tema 881 (publicada em 13/05/2016⁸⁹), ficou assentado em sua fundamentação a relevância em se analisar os efeitos prospectivos das decisões em controle concentrado e abstrato em matéria tributária, submetendo-as a um juízo de validade frente a coisa julgada, em especial pelo seu potencial de violação a isonomia e ao desequilíbrio concorrencial.

É o que se pode extrair da referida decisão:

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 881 de repercussão geral. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 885 de repercussão geral. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

⁸⁹ Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF. 1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídica 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 STF. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida.

Sob o ponto de vista jurídico, o tema extrai sua relevância da compreensão que se dará aos limites da garantia da coisa julgada em seara tributária, à luz do princípio da segurança jurídica.

Além disso, deverá ser discutida a vigência e a aplicabilidade da Súmula 239 desta Corte, que assim preconiza: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Nesses termos, a potencial contrariedade do acórdão recorrido a enunciado sumular do STF possui repercussão geral presumida, por força de lei.

No âmbito econômico, o Tema revela uma tese de significativo impacto nas finanças públicas da União, porquanto envolve a exigibilidade de tributos no curso de largo período de tempo. Ademais, a depender do deslinde da controvérsia, pode haver um desequilíbrio concorrencial em uma infinidade de mercados, visto que parcela dos contribuintes, com equivalente capacidade contributiva, estaria sujeita a cargas tributárias diversas, por atuação do Estado-Juiz.

Enfim, na esteira social, coloca-se em questão o próprio consentimento fiscal entre os concidadãos da comunidade política constituída em pacto constituinte, sob o prisma da equidade tributária horizontal. Por outro lado, correlaciona-se a presente temática com legítimas expectativas de previsibilidade dos atos jurisdicionais por parte do corpo social.⁹⁰

Nota-se dos argumentos acima, como já defendido até aqui, que estas distorções de fato podem implicar em desacertos econômicos e sociais, ao passo em que se verifica potencial suficiente a interferir, de maneira negativa, na livre concorrência e num tratamento não isonômico da incidência tributária entre partes equivalentes no jogo capitalista. Perde, sem sombra de dúvida, toda a coletividade.

Registre-se ainda que, neste mesmo recurso extraordinário (tema 881 do STF), já há manifestação formal e expressa da Procuradoria Geral da República, o que se deu por meio do Parecer nº 138597/2016-ASJCIV/SAJ/PGR, em que o referido órgão ministerial defende justamente que nos casos de mudança superveniente de posição do Tribunal Superior, em controle concentrado de constitucionalidade, a coisa julgada anteriormente firmada sob a égide do entendimento superado, perderia seu efeito prospectivo⁹¹.

Dos fundamentos do supracitado parecer, se pode extrair os seguintes argumentos sobre o tema aqui em discussão:

Trata-se, portanto, da consequência natural decorrente da relação jurídica subjacente e que, para fins de sistematização do cabimento e de seus efeitos, o legislador processual de 1973

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 949297/CE – Ceará. Relator: Ministro Edson Fachin. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 13 maio 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

⁹¹ Ementa do Parecer nº 138597/2016-ASJCIV/SAJ/PGR: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA 881. COISA JULGADA, CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*. RELAÇÃO CONTINUADA. EFICÁCIA. PERDA. DECISÃO NO ÂMBITO DO CONTROLE CONCENTRADO. PREVALÊNCIA.

prescreveu no art. 471, I, do Código de Processo Civil revogado⁹, mantendo a mesma diretriz no art. 505, I, do código em vigor¹⁰.

[...]

Dessa forma, verificados os fatores que qualificam essa modalidade de relação, não há que se aceitar como intransponíveis os efeitos de decisão transitada em julgado, quer seja relacionada a ilegalidades alusivas a determinado período de cobrança, quer seja em relação à declaração *in totum* da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo.

Quanto a esse último aspecto, é necessário reafirmar a soberania das instâncias judiciais existentes no país para declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, produzindo os respectivos efeitos prospectivos. Contudo, assim como se reconhece aos magistrados de todo o país a prerrogativa de, para o caso concreto, considerar inválido ato normativo abstrato e de aplicação geral, menos importância não se dará aos julgamentos realizados pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade e aos seus correspondentes efeitos jurídicos, em respeito aos postulados da isonomia e da supremacia dos efeitos e dos procedimentos fixados no texto constitucional.

Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade proferida por juiz de direito não prejudica os desdobramentos jurídicos decorrentes do julgamento de uma ADI, ADC ou ADPF.

Ao contrário, quando contrastados ambos os pronunciamentos, deve vigorar o emanado pela instância superior, dados os efeitos jurídico-constitucionais contidos nas ações de controle concentrado de constitucionalidade¹², ainda que o julgado anterior tenha transitado em julgado.⁹²

Verifica-se da manifestação, de forma clara e objetiva, que o novo entendimento sobre a tese jurídica deve ser aplicado inclusive àqueles casos cujo trânsito em julgado já se efetivara. E a justificativa, novamente, é a isonomia.

Observa-se ainda do mesmo documento que a conclusão do Procurador Geral da República à época, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, ressaltou a necessidade de concessão de prazo hábil para que aqueles até então beneficiados pelos efeitos da coisa julgada, com o novo entendimento de forma prospectiva, pudessem se adaptar. Veja-se:

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento do recurso extraordinário e pela adoção de efeitos prospectivos, assegurando, no presente caso, um período hábil a garantir o seu conhecimento pelos contribuintes e a permitir a recepção da carga tributária resultante da cobrança da contribuição social sobre o lucro líquido. Por fim, considerados a sistemática da repercussão geral e os efeitos jurídicos decorrentes do presente julgamento em relação aos demais casos que abordem ou venha a tratar do Tema 881, a Procuradoria-Geral da República considera a fixação da seguinte tese:

A coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, perde sua eficácia no momento da publicação do acórdão exarado no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual (art. 28 da Lei 9.868/99).⁹³

⁹² Trecho extraído do Parecer nº 138597/2016-ASJCIV/SAJ/PGR, datado de 29 de junho de 2016.

⁹³ Trecho extraído do Parecer nº 138597/2016-ASJCIV/SAJ/PGR, datado de 29 de junho de 2016.

Mostra-se razoável a ressalva realizada, o que, em verdade, nada altera quanto a conclusão de que a partir do novo entendimento em controle concentrado, todos deverão se submeter ao direito material ali definido, como forma de isonomia e equilíbrio concorrencial.

Como já defendido anteriormente, há clara necessidade em se preservar aquele contribuinte que até então gozava de um comando judicial, estável, que lhe conferia autoridade para não se submeter a incidência de determinado tributo. Tal preservação, contudo, não significa eximi-lo do pagamento do tributo segundo o novo entendimento, mas tão somente de lhe garantir tempo hábil a se adaptar à nova realidade, como aliás já se abordou anteriormente.

Nessa mesma toada, também o Min. Luís Roberto Barroso, relatando o Recurso Extraordinário nº 955227, em que se reconheceu a repercussão geral do Tema 885 (decisão publicada em 27/04/2016⁹⁴), demonstrou preocupação com a possibilidade de concomitância de decisões envolvendo teses tributárias em relações de trato sucessivo, o que, sob seu entendimento, violaria a isonomia e a livre concorrência. Sobre a importância do tema, fez as considerações abaixo:

7. Não obstante ter inicialmente consignado que a controvérsia teria caráter infraconstitucional, reconheci a plausibilidade das questões constitucionais suscitadas pela recorrente e decidi submetê-las a um debate mais amplo. De fato, não existem precedentes deste Supremo Tribunal Federal aptos a manter a decisão proferida pelo Tribunal de origem. Nessas circunstâncias, há que se reconhecer que a matéria merece minucioso exame por este Tribunal, a fim de que haja pronunciamento definitivo acerca dos limites temporais da coisa julgada, especialmente quando se analisam seus desdobramentos em situações que manifestam uma continuidade do tempo.

8. Mais do que isso. Não se trata de decidir apenas controvérsia relativa aos limites objetivos da coisa julgada – esta sim dependente da análise de legislação infraconstitucional. Em verdade, deve-se aqui averiguar quais são os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Vale dizer, naquelas que se sucedem no tempo, possuindo semelhantes elementos formadores e dando ensejo a consecutivas incidências da norma tributária.

[...]

10. A repercussão geral da matéria, por sua vez, é demonstrada especialmente por sua relevância econômica, social e jurídica.

11. Entendo que a matéria possui relevância econômica, porque, de um lado, está o interesse da Administração Tributária de arrecadar recursos para a manutenção do Estado e para promoção e defesa dos direitos fundamentais. Além do dever de promover uma cobrança isonômica entre aqueles que manifestam semelhante capacidade contributiva, questão que tem reflexos inclusive sob o ponto de vista concorrencial. De outro, está posta a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, notadamente a coisa julgada e a segurança jurídica. Como se trata de uma contribuição social sobre o lucro, os valores envolvidos são expressivos tanto sob a perspectiva do Estado quanto sob a do contribuinte.

⁹⁴ Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida.

Sob o ponto de vista do contribuinte, o resultado definirá se ele deve voltar a pagar o tributo que não mais pagava por força de título judicial transitado em julgado, o que gera óbvios reflexos patrimoniais.

12. Penso que está presente também o requisito da relevância social, porque a situação tem grande potencial de ser replicada em outros casos nos quais se discuta a constitucionalidade de uma relação jurídico-tributária, e que ocorra, ou já tenha ocorrido, decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma matéria. Ademais, a Administração Tributária Federal, por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, ao qual foi conferido eficácia normativa pelo Ministro da Fazenda, assumiu como orientação a premissa lançada pelo recorrente. Com isso, considera que têm o condão de fazer cessar os efeitos prospectivos da coisa julgada em matéria tributária as seguintes decisões:⁹⁵

Em ambas as decisões, tanto a do tema 881 quanto a do 885, ficou evidente a relevância da discussão e os efeitos do problema causado pela concomitância de julgados conflitantes após o trânsito em julgado de uma delas, o que se relaciona de forma direta com o presente trabalho.

Observa-se, ainda, que desde 2011 a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já vem adotando o entendimento de que há necessidade de aplicação de efeitos prospectivos aos julgamentos que envolvam teses jurídico-tributárias em relações de trato sucessivo, o que o faz por meio do Parecer nº 492/2011, já mencionado neste trabalho e que será objeto do tópico a seguir.

Portanto, resta mais do que evidente que o problema aqui em debate carece, sem sombra de dúvida, de uma solução que atenda os pressupostos da isonomia, livre iniciativa e livre concorrência, obviamente que buscando uma forma menos drástica e prejudicial àquelas partes que, usufruindo até então da coisa julgada, passarão a pagar o tributo novamente. Ou, ainda, quanto a eventual perda de arrecadação por parte da Administração Pública, também carente de proteção.

Tal solução, portanto, se amolda ao que já fora defendido neste trabalho sobre os precedentes cuja força processual seria capaz de fazer cessar a coisa julgada prospectivamente.

4.3. O Parecer PGFN nº 492/2011

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, numa tentativa de solucionar o problema da modificação *a posteriori* dos suportes fático e jurídico de decisões transitadas em julgado que tratem de relação tributária de trato continuativo (ou sucessiva), e orientar a estrutura da Secretaria

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 955227/BA – Bahia. Relator: Ministro Roberto Barroso. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 abril 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=885>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

da Receita Federal do Brasil quanto à cobrança do crédito tributário daí advindo, editou e publicou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011⁹⁶.

No referido parecer foi defendido, de forma técnica e metodológica, que a eficácia das decisões transitadas em julgado, nas circunstâncias aqui debatidas, cessaria automaticamente⁹⁷ com a publicação de determinadas decisões da suprema corte⁹⁸, como aliás também fora aqui defendido.

Em verdade, há que se reconhecer que seu teor se dá no mesmo sentido e essência esperados de um sistema de precedentes, em que decisões importantes emanadas do Poder Judiciário não sejam meros conteúdos formais expedidos como um “manual de instrução” a ser cega e indiscriminadamente seguido, mas como um pronunciamento importante que dará sentido e direção àquelas partes que ao respectivo comando judicial se enquadrem, o que também já fora tratado neste trabalho.

Esse é, todavia, como também para o presente estudo, seu maior desafio: como conciliar, em relação a técnica legislativa e interpretação da legislação tributária, uma regra de precedente, pautada num sistema de *common law*, a um sistema secular de *civil law*, como o sistema brasileiro?

Essa dicotomia foi bem sintetizada por Rodrigo Giacomeli Nunes Massud, ao tratar da essência do Parecer PGFN nº 492/2011:

Desde logo lançamos uma pergunta: como conciliar um sistema pautado na tradicional unidade, coerência e completude, com as constantes e crescentes mutações e evoluções das demandas sociais e da experiência jurídico-tributária?

⁹⁶ Cabeçalho da ementa do Parecer: “DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.”

⁹⁷ Item 4 da ementa do Parecer: “4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.”

⁹⁸ Item 2 da ementa do Parecer: “2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.”

(...)

O Parecer PGFN 492/2011, portanto, é extremamente atual ao considerar o modelo de evolução do sistema de precedentes, mas ainda assim está envolvido numa crise metodológica que ele mesmo pretende superar, qual seja, a lógica universal da um sistema dedutivo de *civil law*, que busca uma subsunção mecânica, automática e infalível, da lei ao caso concreto.⁹⁹

Aqui parece residir seu maior obstáculo, qual seja, a ausência de força normativa e impositiva capaz de superar, por si só, os limites objetivos da coisa julgada. Este obstáculo, registre-se, foi superado e afastado no presente estudo nos capítulos anteriores. Mas de toda forma, apesar da posição defendida por este autor, mostram-se importantes as considerações e argumentações nele dispensadas.

Pois bem. Para uma melhor compreensão, inclusive porque isso se dá na mesma linha de pensamento desenvolvido no presente trabalho, tem-se por relevante apresentar a problemática posta sob a perspectiva do fisco, que assim emoldurou a questão:

Na prática, a questão acima referida tem se apresentado à Fazenda Nacional nos seguintes termos: a sentença transitada em julgado em que, por exemplo, se reconhece à empresa-autora o direito de não pagar determinado tributo face à inconstitucionalidade da lei que o instituiu, possui o condão de eximir essa empresa do pagamento de tal tributo eternamente, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total constitucionalidade da referida lei tributária? Ou, a mesma questão, agora apresentada sob outra perspectiva: a sentença transitada em julgado em que se reconhece ser devido o tributo, face à constitucionalidade da respectiva lei de incidência, permite que o Fisco continue cobrando tal tributo da empresa-autora mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total inconstitucionalidade da mencionada lei?¹⁰⁰

A questão posta no referido parecer é exatamente a mesma que aqui se discute, sendo que, no presente trabalho, de diferente, ainda se defende que as decisões de competência do STJ (em sede de recurso especial repetitivo), e não apenas do STF, também teriam o condão de fazer cessar a eficácia e efeitos da coisa julgada, obviamente que naqueles casos de competência exclusiva do STJ.

De toda forma, a busca por um caminho que conformasse a isonomia e a praticidade de um sistema dito de precedentes (e não de meros reprodutores de conteúdos jurisdicionais) também parece ser de interesse da Fazenda Pública, especialmente porque a ela cabe orientar o Poder Executivo na administração do crédito tributário, e, se necessário, no futuro, cobrá-lo em juízo.

⁹⁹ MASSUD, Rodrigo Giacomeli Nunes. Coisa julgada, Rescisória, súmula STF 343 e Parecer PGFN 492/2011. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 149-151.

¹⁰⁰ Trecho extraído das páginas 2-3 do Parecer PGFN 492/2011.

Registre-se ainda, por oportuno, que a solução apresentada no referido parecer buscou atender a um critério de isonomia, vez que assentou que as mudanças supervenientes do STF, sejam a favor ou contra os interesses da arrecadação tributária, estariam sujeitos a este efeito automático da cessação da eficácia, conforme comentário “ii” do item 4 da ementa do parecer¹⁰¹.

De outro lado, o referido parecer parece não ter tratado adequadamente da transição entre a data da decisão do STF que altera o entendimento material de determinada tese jurídico-tributária e a efetiva “nova cobrança” daqueles contribuintes até então protegidos pela coisa julgada.

Pelo parecer, a cobrança (ou sua cessação, se a mudança se der em favor do contribuinte) passa a ser possível já a partir da data de decisão do STF, sem que o contribuinte tenha qualquer tempo hábil mínimo a se ajustar.

Nesse ponto, parece mais coerente e adequada a solução proposta pela Procuradoria Geral da República no Parecer nº 138597/2016-ASJCIV/SAJ/PGR, manifestado nos autos do Recurso Extraordinário nº 949297 (Tema STF 881), em que se ressalva a sugestão de um prazo de transição para que o contribuinte que antes não estava obrigado a arcar com o tributo, possa se reorganizar.

Este autor, como já visto, defende que se aplique o mesmo tratamento dado aos casos de instituição ou majoração de tributos, notadamente no que tange aos limites do poder de tributar (anterioridade e anterioridade nonagesimal), além, também, da necessidade de se dar ciência ao contribuinte sobre a mudança vindoura.

Portanto, feitas tais ressalvas, é certo que a solução proposta pelo referido parecer atenderia satisfatoriamente ao problema aqui em análise, salvo pelos seguintes pontos: i) o parecer não trata de questões infraconstitucionais, ou seja, não há uma conformação para aqueles casos decididos em última instância pelo STJ; e ii) não há uma regra de transição estabelecida, de modo que, a cobrança imediata, aparentemente, esbarra na própria limitação ao poder de tributar, especialmente no que diz respeito aos princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal, pois embora não se esteja diante da criação de um novo tributo nem tampouco da majoração dele, do ponto de vista prático os efeitos são os mesmos.

¹⁰¹ Item 4 da ementa: [...] (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

É certo que, no tocante ao cabimento (ou não) da cessação automática da eficácia da coisa julgada, como defendido no parecer, tal entendimento já vem encontrando dificuldade de aplicação e aceitação no Poder Judiciário¹⁰², o que, a toda evidência, coloca sua aplicabilidade e validade em risco.

Entretanto, como já exposto, em que pese a existência de posições contrárias, para este autor a solução apresentada no parecer se mostra adequada e alinhada ao interesse geral de estabilidade e segurança jurídica almejados tanto pela população quanto pelos legisladores, vez que a cessação da eficácia e dos efeitos de uma decisão transitada e julgada, para submissão do contribuinte ao “direito novo”, se revela medida de adequação da coletividade no que diz respeito a relações jurídicas que, como visto, se prolongam no tempo. Apenas nestes casos se justifica esta sujeição, e como defendido, apenas com efeitos futuros.

Com isso, preserva-se o passado daquele contribuinte detentor da coisa julgada, não afetando situações já consolidadas, mas adequando e sujeitando-o ao mesmo tratamento tributário a que os demais contribuintes se sujeitarão.

Os argumentos formais de que os precedentes do STJ e STF não teriam aptidão para cessação automática da eficácia e dos efeitos da coisa julgada, a nosso sentir, não superam os argumentos que demonstram a necessidade premente de se tratar de forma horizontal todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica, ao passo em que, portanto, apesar de pequenas ressalvas, tal parecer andou bem àquilo a que se propôs.

¹⁰² TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. ACÓRDÃO QUE, À ÉPOCA DE SUA PROLAÇÃO, ESTAVA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TRÂNSITO EM JULGADO. SUPERVENIENTE ALTERAÇÃO NO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DA MATÉRIA PELO STF. PREVALÊNCIA DA COISA JULGADA. PARECER PGFN Nº 492/11. 1. A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) ou outro veículo processual que lhe faça às vezes. 2. Segundo jurisprudência do egrégio STF, a superveniência de decisão do Pretório Excelso, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia ex tunc - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, in abstracto, da Suprema Corte. 3. O mesmo entendimento vale para a hipótese em que o STF declara a validade de uma lei, que, precedentemente, foi reconhecida inválida em um processo que, inter partes, transitou em julgado, formando a coisa julgada material favoravelmente ao contribuinte. 4. A tentativa da Administração, por meio do Parecer PGFN nº 492/11, de sujeitar a coisa julgada a exame administrativo viola o princípio da separação dos poderes, já que, uma vez regradada a relação jurídica pela normativa individual emitida pelo Poder Judiciário, salvo a superveniência de lei, somente este poderá examinar a conservação e a permanência daquele regramento individual em relação aos fatos futuros. (TRF-4 - APELREEX: 50257908620144047201 SC 5025790-86.2014.4.04.7201, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 27/01/2016, PRIMEIRA TURMA)

Por fim, registre-se que, não sendo objeto investigativo neste trabalho, optou-se por não enfrentar questões declinadas no parecer acerca da flexibilização da coisa julgada, ou seja, afetação das referidas decisões de forma retrospectiva.

4.4. As ações rescisória e revisional e a súmula nº 343 do STF

Como destacado na introdução deste trabalho, não faz parte do presente escopo o enfrentamento pormenorizado da flexibilização da coisa julgada (ou rescisão), entendida como a desconstituição da mesma para atingir aos fatos geradores por ela protegidos de forma pretérita.

Todavia, em razão de sua importância, e até mesmo para se evidenciar que o objeto do presente estudo (cessação da eficácia e dos efeitos da coisa julgada de forma prospectiva) em nada se confunde com a flexibilização ou rescisão da coisa julgada, entendeu-se por bem abordar de forma superficial suas principais características.

A ação rescisória, portanto, é instrumento processual previsto na legislação cuja finalidade é ver rescindida a coisa julgada, o que se dá nos termos do art. 966 do CPC/2015, assim descrito:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:
I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;
III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
IV - ofender a coisa julgada;
V - violar manifestamente norma jurídica;
VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;
VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

Sobre tal instrumento, Luiz Guilherme Marinoni assim estabeleceu seu conceito:

Ação rescisória é uma ação que visa a desconstituir a coisa julgada. Tendo em conta que a coisa julgada concretiza no processo o princípio da segurança jurídica - substrato indelével do Estado Constitucional - a sua propositura só é admitida em hipóteses excepcionais, devidamente arroladas de maneira taxativa pela legislação (art. 966, CPC). A ação rescisória serve tanto para promover a rescisão da coisa julgada (*iudicium rescindens*) como para viabilizar, em sendo o caso, novo julgamento da causa (*iudicium rescissorium*) (art. 968, I, CPC). A ação rescisória é um instrumento para a tutela do direito ao processo justo e à decisão justa. Não constitui instrumento para tutela da ordem jurídica, mesmo quando fundada em ofensa à norma jurídica. Em outras palavras, a ação rescisória pertence ao campo da tutela

dos direitos na sua dimensão particular - e não no âmbito da tutela dos direitos na sua dimensão geral.¹⁰³

Da leitura dos dispositivos acima, e em particular do conceito dispensado pelo supracitado professor, facilmente se verifica não estar presente, como causa rescindenda, a mudança *a posteriori* de entendimento dos tribunais superiores em matéria de trato sucessivo, ou mesmo, numa linguagem mais direta, o cabimento da rescisória em decorrência de mudança jurisprudencial.

De se notar que a rescisória não foi concebida pelo legislador como mecanismo de conformação da jurisprudência, ou mesmo como instrumento de correção de decisões transitadas em julgado cujo conteúdo material é, no futuro, modificado. Embora se possa admitir que os efeitos de uma rescisão também se aplicam aos fatos futuros, não se verifica ser, a ação rescisória, o mecanismo adequado quando se estiver diante apenas e tão somente de novo posicionamento de tribunal. Nestes casos, como já defendido, a rescisória, para afetação prospectiva, se mostra desnecessária.

Adianta-se, por oportuno, que a regra contida no § 5º do art. 966 não tem o condão de fazê-lo. Em verdade, trata-se de regra aplicável àqueles casos em que a coisa julgada tenha sido formada com base em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de recursos repetitivos, sem, contudo, se atentar a divergências de fato que ensejariam, ao caso, o respectivo *distinguishing*. Logo, tal enunciado privilegia aquela parte que tenha se sujeitado a uma regra *erga omnes* (sumula ou repetitivo), mas numa situação não exatamente aplicável a seu caso concreto.

Tal é a limitação histórica de aplicação da rescisória, que fora editado pelo STF, em Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963, a súmula nº 343, que tem a seguinte diretriz: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”¹⁰⁴.

Esse entendimento, pela inaplicabilidade da ação em casos de mudança de entendimento pela jurisprudência, vem sendo adotado recentemente e reiteradamente pelos tribunais pátrios, e em

¹⁰³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 900.

¹⁰⁴ (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sumulas. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula343/false>>. Acesso em: 26 abr. 2021).

particular pelo próprio STF (vide, por exemplo, na Reclamação nº 45652-DF¹⁰⁵ e Ação Rescisória nº 2479-RJ¹⁰⁶). Também, na mesma direção, pelo STJ¹⁰⁷.

Nesse particular, como visto, a ação rescisória não se mostra afinada ao objetivo aqui em discussão, vez que nem em seu rol taxativo de situações, e nem tampouco na própria jurisprudência sobre o tema, se tem admitido a utilização da mesma para desconstituição da coisa julgada quando ocorre mudança posterior de entendimento dos tribunais superiores.

¹⁰⁵ RECLAMAÇÃO CONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO CORRETA DA TESE JURÍDICA FIRMADA NO JULGAMENTO DO RE 590.809 (TEMA 136), SOB A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. NÃO VERIFICADA USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO STF. AÇÃO RESCISÓRIA. INCIDÊNCIA DO IPI. INTERPRETAÇÃO À ÉPOCA CONTROVERTIDA NO ÂMBITO DO STJ. SÚMULA Nº 343/STF. MATÉRIA POSTERIORMENTE ANALISADA PELO STF NO RE 946.648-RG (TEMA 906). NEGATIVA DE SEGUIMENTO. (STF - Recl: 45652 DF 0038224-83.2021.1.00.0000, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 30/03/2021, Data de Publicação: 06/04/2021).

¹⁰⁶ AÇÃO RESCISÓRIA. DECISÃO RESCINDENDA PROFERIDA NOS AUTOS DO MS 25.805, REL. MIN. CELSO DE MELLO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO MANIFESTA À NORMA JURÍDICA. Oponibilidade da coisa julgada ao Tribunal de Contas da União (URP de Fevereiro de 1989). Questão controvertida à época da prolação do decisum rescindendo. SÚMULA 343 DO STF. INCIDÊNCIA. AÇÃO RESCISÓRIA JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Inexistência de violação a literal dispositivo de norma jurídica, fundamento único contido na causa de pedir da presente ação rescisória, de modo a conferir sustentação à pretensão de desconstituição de tutela jurisdicional de mérito já acobertada pelo manto da coisa julgada. 2. A orientação jurisprudencial desta SUPREMA CORTE, quando da prolação do acórdão rescindendo, era no sentido de que a desconstituição da coisa julgada somente poderia se dar pela via rescisória e, portanto, não poderia o Tribunal de Contas suspender pagamento de vantagem pecuniária incluída nos proventos de aposentadoria por decisão judicial transitada em julgado, ainda que contrária à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. O Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do RE 590.809, Tema 136 da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”. 4. Ação Rescisória julgada IMPROCEDENTE.

(STF - AR: 2479 RJ 9037614-69.2015.1.00.0000, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 17/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 01/03/2021)

¹⁰⁷ RE nos EDcl no AgInt na AÇÃO RESCISÓRIA Nº 6190 - DF (2018/0010464-6) RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL RECORRIDO : PBG S/A ADVOGADOS : JOSÉ ANTÔNIO HOMERICH VALDUGA E OUTRO (S) - SC008303 MAURÍCIO PEREIRA CABRAL - SC038505 EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 5º, XXXV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. ÓBICE PROCESSUAL INTRANSPONÍVEL. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 895/STF. AÇÃO RESCISÓRIA. NÃO CABIMENTO. ACÓRDÃO RESCINDENDO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA VIGENTE À ÉPOCA. SÚMULA 343/STF. TEMA 136/STF. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO DA SUPREMA CORTE EM REPERCUSSÃO GERAL. SEGUIMENTO NEGADO. (STJ - RE nos EDcl no AgInt na AR: 6190 DF 2018/0010464-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Publicação: DJ 24/06/2020).

Arremate-se, ainda, que sua propositura é limitada às pessoas elencadas no art. 967 do CPC/2015¹⁰⁸, e seu prazo prescricional é de 02 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão rescindenda, nos termos do art. 975¹⁰⁹ do referido *codex* processual.

Logo, ainda que se admita a possibilidade de rescisão da coisa julgada quando a causa rescindenda derive de mudança de entendimento dos tribunais superiores (o que, como visto, tem enfrentado obstáculos no Poder Judiciário), sua provocação só poderia se dar por determinadas pessoas e no prazo máximo de 02 (dois) anos, o que, por certo, inviabilizaria a pretensão de solução do problema aqui debatido.

Poder-se-ia afirmar que, nos termos do inciso II do art. 967 do CPC/2015, uma terceira parte interessada (por exemplo, um concorrente daquela parte beneficiada pela coisa julgada) teria legitimidade para, encontrando-se em situação de desvantagem concorrencial (logo, com interesse jurídico relevante), provocasse a rescisão da decisão transitada em julgado de seu concorrente.

Ocorre que, ainda que viável esta legitimidade, assim como nos demais casos, esbarrar-se-ia na já citada súmula nº 343 do STF, sem contar que, a depender do contexto fático, o prazo de 02 (dois) anos seria insuficiente a alcançar a situação futura, como seria o caso, por exemplo, de um concorrente que “entra” no mercado anos após o trânsito em julgado, ou seja, inimaginável à época do julgamento.

De outra banda, há que se analisar a denominada “ação revisional”, cuja previsão legal está assentada no art. 505, I do CPC/2015¹¹⁰.

De início, se verifica que a redação literal do referido dispositivo se refere a relação jurídica de trato continuado, o que, num primeiro relance, poder-se-ia entender se tratar apenas e tão somente daquelas relações efetivamente de trato continuado (como por exemplo, a decisão que define a

¹⁰⁸ Art. 967. Têm legitimidade para propor a ação rescisória:

I - quem foi parte no processo ou o seu sucessor a título universal ou singular;

II - o terceiro juridicamente interessado;

III - o Ministério Público;

(...)

IV - aquele que não foi ouvido no processo em que lhe era obrigatória a intervenção.

¹⁰⁹ Art. 975. O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.

¹¹⁰ 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;

prestação de alimentos), e não, por exemplo, de relações de trato sucessivo, como é o caso das relações tributárias.

Seria possível, ainda, tratando-se de matéria tributária e à luz do que dispõe o art. 111 do CTN (Lei 5.172/1966)¹¹¹, levantar a hipótese de que se deveria interpretar literalmente o texto do art. 505, I do CPC/2015, mas, a toda evidência, estar-se-ia diante de posição equivocada, seja porque o CPC/2015 não se trata de legislação tributária propriamente dita, seja porque os casos tipificados nos incisos I, II e III do referido art. 111 não se confundem, do ponto de vista técnico-jurídico, com as mudanças de entendimento assentadas pelos tribunais superiores em decisões em controle concentrado e difuso de constitucionalidade.

Ocorre que, apesar destes aparentes conflitos, há que se defender que o *nomen iuris* adotado pelo legislador, em verdade, não se limita única e exclusivamente as genuínas relações de trato continuado, mas também o fazem em relação as de trato sucessivo. E isso se deve ao fato de que o entrelaçamento conceitual entre as duas espécies de relações jurídicas é limítrofe e a própria doutrina, por vezes, confunde ou se utiliza de ambos os termos para tratar do mesmo fato¹¹².

Há ainda que se considerar que não faria qualquer sentido em se incluir uma delas (de trato continuado) e se excluir a outra (de trato sucessivo), vez que ambas se submetem ao mesmo cenário jurídico processual, qual seja, o de mudança superveniente do suporte fático e jurídico das decisões transitadas em julgado.

Logo, parte-se da premissa de que o dispositivo engloba, igualmente, as relações de trato sucessivo aqui discutidas.

Superada esta barreira, há que se analisar se a ação revisional teria o condão de superar as limitações do problema posto em discussão, ao que de pronto se verifica que não.

¹¹¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

¹¹² Teresa Arruda Alvim Wambier tratou o exemplo da decisão que define alimentos como de trato sucessivo (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil - artigo por artigo. 1 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015, p. 830). Por sua vez, Luiz Guilherme Marinoni, sobre o mesmo exemplo de alimentos, o tratou como de trato continuado (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 518).

Em primeiro lugar, registre-se que a referida ação depende da provocação de uma das partes para que o Poder Judiciário possa “revisar” o conteúdo jurisdicional anterior. Não se trata, portanto, de comando judicial revestido da natureza de precedente, que, na essência, se aplicaria de maneira isonômica e automática para todas as partes que se encontrem na mesma situação fático-jurídica. O que se quer dizer com esta afirmação é que se mostra muito mais eficiente e econômico que uma decisão revestida do status de precedente cumpra o papel de horizontalizar o tratamento tributário do que um mecanismo que surtirá efeito, apenas e tão somente, entre as partes dele integrantes.

Obviamente que esta afirmação não exclui a importância e aplicabilidade da ação revisional, que pode ser utilizada sempre que, por exemplo, houver uma omissão na definição de determinada matéria pelos tribunais superiores. Além disso, podem haver outras circunstâncias que levem determinada parte a utilizá-la que não apenas a mudança de entendimento *a posteriori* do entendimento dos tribunais sobre determinado assunto. O que se afirma, portanto, é que para o presente problema, que exige uma solução coletiva, a ação revisional não se mostra adequada e satisfatória.

Em segundo lugar, ainda que se admita que a Fazenda Pública (Federal, Estadual ou Municipal) ajuizasse diversas ações, para revisar o conteúdo daquelas partes que estariam “injustamente” se beneficiando, por exemplo, de uma decisão pela desoneração de determinado tributo já superada pelo novo entendimento, por certo se teria um procedimento de complexo controle, possivelmente lento e longo (pois que se teria uma lide nova a ser debatida em juízo), além do fato de que se estaria diante de um mecanismo “superado” pela nova ideia de precedente adotado como pilar do novo sistema processual brasileiro, uma vez que, como dito, o ideal de segurança, justiça e isonomia, seria que as decisões dos tribunais superiores, nestes casos, fossem norteadoras do comportamento social, independente da necessidade de “rediscussão da rediscussão” do caso em si.

Ora, não faria sentido “requerer” a revisão de uma matéria que, por óbvio, já estaria definida com o novo entendimento do respectivo tribunal. Seria percorrer um caminho longo para se chegar a um resultado já definido. E ainda que se admita que em um caso ou outro possa haver alguma particularidade que justificasse tratamento divergente, em se tratando de relação jurídico-tributária de trato sucessivo, como no presente caso, este universo se vê completamente reduzido.

Portanto, em que pese a previsão da ação revisional se enquadrar e até mesmo solucionar determinados casos, para o alcance e respeito aos preceitos de isonomia e segurança jurídica na seara tributária, parece estar distante de uma solução ideal.

5. CONCLUSÕES

O presente trabalho se propôs a analisar o comportamento dispensado àquelas partes detentoras de decisões judiciais transitadas em julgado, em relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, uma vez confrontadas com novas decisões dos tribunais superiores em sentido diverso.

Verificou-se, então, que especificamente nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, cujo pano de fundo seja o enfrentamento de direito material de cunho objetivo e abstrato, a superveniência de precedentes do STF e STJ (este com algumas ressalvas) têm a aptidão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia e os efeitos da coisa julgada até então vigentes.

Isto porque, como visto, por se considerar uma mudança de direito superveniente e contrária àquela anteriormente adotada na decisão passada em julgado, ou seja, pelo surgimento de um “direito novo”, estar-se-ia diante de uma condição de validade para esta modificação, de modo a alinhar horizontalmente todos aqueles que se encontrarem na mesma situação jurídica, privilegiando-se a isonomia e a livre iniciativa (livre concorrência). Por certo, a negativa desta lógica ensejaria a perpetuação de situações divergentes de incidência tributária para sujeitos numa mesma condição social e jurídica, o que certamente não se pode admitir.

Certamente que este efeito só se mostra viável em decorrência de determinadas decisões, quais sejam: i) aquelas proferidas pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade, e ii) as proferidas pelo STF e STJ em controle difuso, sendo que, em relação ao STJ, se mostra necessário um maior aprofundamento, com vistas a dirimir pontos que não foram enfrentados neste trabalho.

Estas decisões, como se verificou, estão revestidas de definitividade e objetividade, o que lhes confere autoridade suficiente a impedir a continuidade da eficácia e dos efeitos de decisões que a ela contrariem, inclusive e especialmente, para este trabalho, daquelas conformadas pela coisa julgada.

Mesmo no caso das decisões em controle difuso (recursos extraordinário e especial repetitivos), cuja regra é a subjetividade do caso concreto, pelo que foi defendido no tocante ao enfrentamento de temas de direito material massivamente repetidos, na essência, ao final, se tem as mesmas características das decisões tomadas em controle concentrado de constitucionalidade, razão pela qual, a nosso ver, também se mostram autorizadas a produzir estes efeitos.

Ainda, sobre o termo *a quo*, se concluiu que o momento mais adequado seria aquele contado do trânsito em julgado, mas respeitando-se as limitações impostas pelo art. 150, III, “b” e “c”, § 1º da CF/88, com o indicativo de que seja criado um procedimento capaz de cientificar, com segurança, aqueles contribuintes envolvidos.

Registra-se, também, que esta análise está longe de se esgotar, merecendo da academia, da doutrina e talvez até mesmo do legislativo, um olhar mais crítico e detido a respeito deste problema. Na ausência de uma solução mais robusta e direta, as partes envolvidas buscam caminhos que nem sempre conseguem afastar de forma incontestada e plenamente segura as dúvidas e incertezas sobre a solução eleita, a exemplo do Parecer PGFN nº 492/2011, que embora convergente em boa parte com o que defende este autor, como visto, sofre críticas e obstáculos à sua plena aceitação no próprio Poder Judiciário. Lembre-se ainda que também pendem de julgamento no STF os temas 881 e 885, os quais podem dar um norte e talvez um novo caminho a este problema.

Alerte-se, por fim, que a solução aqui apresentada não se confunde com as situações de rescisão ou flexibilização da coisa julgada, e nem tampouco se destinam a atingi-la de forma retroativa, aplicando-se, nos casos discutidos, apenas e tão somente de forma prospectiva, preservando-se, portanto, a coisa julgada em si, do que se conclui, em definitivo, inexistir violação ao disposto no art. 5º, XXXVI da CF/88.

REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Os efeitos da coisa julgada em matéria tributária sobre as relações jurídicas de trato sucessivo sob a ótica do CPC/15 em face de novo posicionamento fixado pelo Supremo Tribunal Federal. *In* Processo Tributário Analítico. Vol. 4. Coisa Julgada. CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). São Paulo: Noeses, 2019.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo código de processo civil e suas implicações tributárias. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. Malheiros, 2015.
- BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CORAZZA, Edison Aurélio *et al.* O Parecer PGFN nº 492/2011: Manifestação sobre relativização de coisa julgada: inconsistência de fundamentação. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 60, nov./dez. 2012. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=83652>. Acesso em 10 ago. 2021.)
- GOMES, Anderson Ricardo. *Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência*. Curitiba: Juruá, 2014.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- MASSUD, Rodrigo Giacomeli Nunes. Coisa julgada, Rescisória, súmula STF 343 e Parecer PGFN 492/2011. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2 ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.
- MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Verbatim, 2011.
- OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- PRIA, Rodrigo Dalla. Coisa julgada tributária e mudança de orientação na jurisprudência do STF: A (in)constitucionalidade da CSLL e a controvérsia a ser dirimida nos recursos extraordinários representativos de controvérsia - temas 881 e 885. *In* Processo Tributário Analítico. Vol 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Fernanda Donnabella Carmano. Os limites temporais da coisa julgada incidente sobre as tutelas preventivas e as mutações na orientação jurisprudencial firmada no âmbito dos tribunais superiores: os temas 881 e 885 do STF. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA, XVI. 2019, São Paulo.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre, Livr. do Advogado, 2010.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. O dogma da coisa julgada - hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos tribunais, 2003.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil - artigo por artigo. 1 ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.