

## O MITO DA RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: A CORRETA DELIMITAÇÃO DO INSTITUTO COMO FERRAMENTA NECESSÁRIA A PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA

LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA<sup>1</sup>

TOMAS IMBROISI MARTINS<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo busca analisar os limites da coisa julgada tributária em relações de trato continuado à luz do princípio da segurança jurídica e do constructivismo lógico- semântico. Propõe-se que a alteração do estado de direito pelo Supremo Tribunal Federal – STF não violaria a coisa julgada, submetida à cláusula “*rebus sic stantibus*” e cuja eficácia vinculante cederia frente a novos limites objetivos da relação jurídica iniciada após a alteração do estado de direito.

**PALAVRAS-CHAVE:** Coisa Julgada Tributária; Relativização; Relação Jurídica de Trato Continuado; Cláusula *rebus sic stantibus*; Segurança Jurídica.

**ABSTRACT:** This article seeks to analyze the limits of res judicata in tax matters in ongoing relationships in light of the principle of legal certainty and logical-semantic constructivism. It is proposed that the alteration of the rule of law by the Federal Supreme Court (STF) would not violate res judicata, subject to the “*rebus sic stantibus*” clause, whose binding effect would yield to new objective limits of the legal relationship initiated after the alteration of the rule of law.

**KEYWORDS:** Tax Res Judicata; Relativization; Continuing Legal Relationship; *Rebus sic stantibus* clause; Legal Certainty.

549

<sup>1</sup> Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor da Universidade de Brasília (UnB), do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito (PPGD) do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e do PPGD da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em vaga destinada à magistratura federal.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade de Brasília e pós-graduado em Ciências Jurídicas (UniProjeção). Ex-Assessor de Ministro no Superior Tribunal de Justiça (STJ). Procurador do Distrito Federal (PGDF).



## INTRODUÇÃO

Conforme já assinalado por Gilmar Mendes (MENDES e BRANCO, 2012, p. 403), a discussão sobre a aplicação das normas no tempo, justamente por envolver um possível conflito entre segurança jurídica e a necessidade imperiosa de mudança ínsita à passagem do tempo, é uma das mais controvertidas dos tempos atuais, na medida que “o direito, por natureza, deve existir para disciplinar o futuro, jamais o passado, não sendo razoável entender que normas construídas a posteriori possam dar definições e consequências novas a eventos já ocorridos no mundo fenomênico”.

Nesse contexto é que se inserem os debates travados por ocasião do julgamento dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal - STF, em que firmada a tese de que “as decisões proferidas em acção direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

Assim sendo, muito se falou a respeito da relativização da coisa julgada, como possível ofensa a valores caros da Constituição Federal, como a segurança jurídica.

O presente trabalho busca analisar, como objeto de pesquisa, se a decisão do STF, como norma jurídica em sentido estrito, resulta na alteração do estado de direito a que submetida a coisa julgada e, com isso, se haveria, de fato, relativização da coisa julgada tributária nas relações de trato continuado e violação à segurança jurídica, visto que as novas relações jurídicas não se submeteriam à sua força vinculante, cessada em virtude da alteração dos limites objetivos da coisa julgada.

Adota-se, como marco teórico, as lições de Paulo de Barros Carvalho e outros autores do construtivismo lógico-semântico como ferramenta para compreender o instituto da coisa julgada como atributo de eficácia da norma jurídica e a construção das normas por meio da aplicação do direito positivo. Emprega-se, ainda, as contribuições de Teori Albino Zavascki a respeito dos limites temporais da coisa julgada e sua submissão à cláusula rebus sic stantibus.

Diante desse cenário, o primeiro capítulo analisa a origem da controvérsia, bem como os fundamentos adotados pelo STF para decidir a questão. Em seguida, os pressupostos para se compreender a coisa julgada como atributo de eficácia da norma jurídica são apresentados. Já o tópico final explora os aspectos referentes aos limites objetivos da coisa julgada e sua (in)eficácia vinculante após a alteração do estado de direito pelo STF.

## 2. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS Nº 949.297 (TEMA 881) E 955.227 (TEMA 885)

### 2.1. ORIGEM DA CONTROVERSIA

O Estado, como organização política, tem como finalidade precípua a consecução do interesse público, noutros termos, a realização das necessidades dos

administrados, bem como a manutenção das estruturas sociais, econômicas, políticas e jurídicas. Para desempenhar tal mister, o Estado necessita de recursos, os quais podem ser obtidos de 3 (três) maneiras, basicamente: emissão de moeda, endividamento por intermédio de empréstimos e tributação, sendo esta última a predominante e mais relevante nos tempos modernos.

Tributação é o meio pelo qual o Estado arrecada os tributos, os quais encontram definição no art. 3º, do Código Tributário Nacional – CTN. Ainda, deve ser instituído mediante lei, pois, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal - CF, esta é fonte formal e material da obrigação tributária.

Por fim, como a tributação representa atividade restritiva de direitos, deve ser exercida pela Administração Pública, sem qualquer margem de discricionariedade do agente público, que deve apenas executar os mandamentos legais previstos na CF, na legislação tributária ordinária, bem como em instruções normativas e portarias, em atenção aos primados da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica.

Assim sendo, não é surpresa que surjam controvérsias decorrentes do exercício da competência constitucional atribuídas aos entes federados, notadamente aquelas relacionadas à resistência do contribuinte em concordar com o interesse fiscal/secundário da Administração Pública, assim como em razão da não observância pela Administração dos ditames constitucionais.

Com a promulgação da CF/88, foi definido que o lucro seria uma das incidências das contribuições sociais, nos termos do artigo 195, I, “c”, o que foi instituído pela Lei nº 7.689/1988, resultante da conversão da Medida Provisória nº 22 de 1988.

Em razão de inúmeros questionamentos a respeito de sua constitucionalidade, na medida que violaria os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, consubstanciados nos artigos 5º, II e XXXVI, e 150, I e III, “a”, e § 1º, da CF, algumas empresas contribuintes lograram êxito em obter o reconhecimento incidental da inconstitucionalidade em juízo, cujas decisões transitaram em julgado.

O STF, pacificando o entendimento a respeito da questão por ocasião do julgamento da ADI nº 15, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgou improcedentes as alegações de inconstitucionalidade formal e material.

Reconhecida a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, surgiu outro questionamento: qual norma jurídica prevalece em caso de conflito entre a coisa julgada individual e a declaração de constitucionalidade pelo STF?

Nesse contexto é que se inserem os Temas 881 e 885 do STF, em que contrapostos, nas palavras do Ministro relator Luís Roberto Barroso, a segurança jurídica, de um lado, como valor protegido pela coisa julgada, e, de outro, a igualdade e a livre concorrência.

Na oportunidade, para além da já analisada possibilidade de desconstituição preterita da coisa julgada fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo STF em sede de julgamento concentrado, desde que ajuizada a competente ação rescisória (Tema 733-RG), foram discutidos os “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”.

Trata-se de debate há muito suscitado no âmbito da advocacia pública, tendo ganhado notoriedade por ocasião da edição do Parecer PGFN/CRJ 492/2011, no qual se defendeu que, em relações jurídicas tributárias continuativas, a superveniência de precedente objetivo do STF, por alterar o estado de direito/suporte jurídico da norma individual e concreta introduzida pela sentença, faz cessar automaticamente a eficácia vinculante da coisa julgada da decisão tributária transitada em julgado, em razão dos limites objetivos da coisa julgada.

## *2.2. ARGUMENTOS DAS PARTES LITIGANTES E FUNDAMENTOS ADOTADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL*

Em ambos os recursos extraordinários, a União é a parte recorrente e visa a reformar acórdãos proferidos por Tribunais Regionais Federais que entenderam pela prevalência da coisa julgada formada em processos individuais, nos quais foi reconhecida a inconstitucionalidade incidental da Lei nº 7.689/88, que instituiu a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL das pessoas jurídicas para financiamento da seguridade social.

Em razão das sucessivas contestações da constitucionalidade do tributo, o Supremo Tribunal Federal decidiu a controvérsia, em caráter definitivo, por ocasião do julgamento da ADI no 15, sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, finalizado em 14/6/2007, que reconheceu a higidez da instituição do tributo.

Com efeito, a situação gerou enorme insegurança jurídica e violação ao princípio da livre concorrência, na medida que a maioria das pessoas jurídicas permaneciam com a obrigação de pagar a CSLL, já que não possuíam decisões transitadas em julgado favoráveis, gerando situações anti-isonômicas com expressiva repercussão fiscal, na ordem de R\$ 1,2 bilhão, em 2016, conforme destacado no voto-vogal do Ministro Luis Roberto Barroso no RE nº 942.297 (Tema 881).

Em que pesem os argumentos lançados pelos contribuintes, sempre relacionados à primazia da proteção à coisa julgada e à segurança jurídica, prevaleceu na Corte o entendimento de que devem cessar automaticamente os efeitos temporais da coisa julgada tributária em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, quando o Supremo Tribunal Federal se manifestar em sentido contrário em controle concentrado ou incidental de constitucionalidade em sede de repercussão geral, respeitadas a irretroatividade e as anterioridades tributárias, conforme a natureza do tributo.

Nas palavras do Ministro relator e para o que interessa no presente artigo, “no julgamento da ADI 15, em 2007, esta Corte produziu norma nova e em sentido

contrário ao pleito dos contribuintes, vinculando todos à constitucionalidade da instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/1988”, razão pela qual prevalece sobre a coisa julgada individual.

Ainda, concluindo o julgamento dos embargos de declaração em 04/04/2024, rejeitou a modulação dos efeitos dos acórdãos proferidos nos Temas 881 e 885, mas deu provimento ao recurso para “afastar exclusivamente as multas tributárias de qualquer natureza impostas aos contribuintes que tiveram decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL e cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023), ficando preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos referentes a multas de qualquer natureza.”

Conforme será exposto no capítulo seguinte, a compreensão das decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral como inovação do estado de direito, bem como da coisa julgada como atributo de eficácia da norma jurídica individual e concreta que se sujeita à cláusula rebus sic stantibus, em razão dos limites objetivos da coisa julgada, serão essenciais para a desmistificação da imprópria expressão “relativização da coisa julgada tributária”, a qual, adotada sem o rigor metodológico necessário, prejudica a adequada compreensão do alcance do entendimento do STF e estimula o enfraquecimento da força normativa e da unidade da Constituição Federal, violando o princípio da segurança jurídica.

### 3. COMPREENSAO DA COISA JULGADA COMO ATRIBUTO DE EFICACIA DA NORMA JURIDICA

#### 3.1. PREVISAO DO INSTITUTO NO ORDENAMENTO JURIDICO BRASILEIRO

Não é demais afirmar que a coisa julgada é um dos pilares não somente da nossa Constituição Federal, mas também do Estado Democrático de Direito, na medida que, como direito e garantia fundamental, constitui cláusula pétrea que ultrapassa os meros interesses individuais das partes no processo, representando um dos fundamentos que atribuem ao Poder Judiciário a função de dirimir, definitivamente, conflitos entre os cidadãos, entidades e o Estado, assim como assegurar os direitos previstos pelo nosso ordenamento jurídico.

Nessa senda, o artigo 5º, XXXVI, da CF, estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, evidenciando a importância do instituto como direito e garantia fundamental, individual e coletiva.

Ainda, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, de maneira assemelhada, dispõe em seu artigo 6º, caput, que “a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Em seguida, o § 3º tenta conceituar o instituto, estabelecendo que “chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”.

A despeito de entendimento doutrinário no sentido de que o citado dispositivo estaria revogado após a edição do Código de Processo Civil de 2015 (NERY e DUARTE, 2023, p. 127), pode-se advogar que a citada definição estaria, em verdade, incompleta, representando meramente a coisa julgada formal, entendida como fenômeno preclusivo endoprocessual, enquanto a concepção adotada no presente trabalho (e também nos Temas 881 e 885) se assemelharia à coisa julgada material, a qual, nos termos do artigo 502, caput, do CPC/15, “é autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Essa “autoridade”, em que pesem os inúmeros conceitos e teorias doutrinárias, deve ser compreendida como indissociável da norma jurídica produzida pela decisão de mérito, sendo, em verdade, um efeito jurídico decorrente da introdução no ordenamento, pela sentença, do seu conteúdo e, portanto, situa-se no plano da eficácia, que é justamente o atributo da norma de regular, com impositividade, a relação jurídica objeto da norma.

Nesse contexto, “da segurança jurídica procedimental ou processual passa-se à segurança jurídica da estabilidade do caso julgado, como medida de validade normativa” (TORRES, 2011, p. 123).

Com efeito, a coisa julgada, como instituto jurídico, é objeto do direito positivo e da ciência do direito, cuja definição permite a criação de um conceito, um enunciado qualificado pelas características necessárias à sua individualização.

Portanto, como a organização do conhecimento exige não somente a estruturação de seu objeto, mas igualmente a classificação, a sua definição assume relevância na compreensão adequada de seu significado e, conseqüentemente, nas demais implicações, como o regime jurídico aplicável.

Assim, a definição precisa e criteriosa da coisa julgada auxilia sua especificação e, posteriormente, sua classificação, de modo a permitir uma aplicação mais consentânea com o sistema jurídico, bem como corrigir eventuais desvios.

Nesse contexto, identificar a natureza jurídica de algo implica um juízo de valor a respeito dos elementos pertinentes e impertinentes a fim de se recortar a realidade que buscamos conhecer e, principalmente, definir.

### 3.2. CONCEITO DE NORMA JURIDICA A LUZ DA FILOSOFIA DA LINGUAGEM

Como destacado no início do presente trabalho, o giro-linguístico, como uma das vertentes da Filosofia da Linguagem, possui especial relevância para a Teoria Geral do Direito e, igualmente, para o direito tributário.

Segundo o construtivismo lógico-semântico, não é possível o conhecimento pleno da realidade, por nascer de uma representação e não da realidade em si, sendo limitado por essência. Noutros termos, o conhecimento, por ser veiculado necessariamente por meio da linguagem, é limitado pelos signos linguísticos, em razão da impossibilidade de correlação perfeita entre a língua e a realidade (BRITTO, 2016, p. 313).

Com efeito, a adoção de uma língua implica, igualmente, um juízo de validade entre o conhecimento e a realidade, que somente pode ser aferido sob determinado “ponto de vista”, isto é, à luz de determinada referência.

O direito, ao retratar o mundo fenomênico por meio dos fatos jurídicos, justamente por ser uma forma de linguagem, constitui a própria realidade jurídica, haja vista ser produto da interpretação (FLUSSER, 2007, p. 39).

Tal compreensão exprime a natureza autopoietica do direito, visto que é autorreferencial e auto reprodutivo (CARVALHO, 2018, 17), na medida que, a partir da intertextualidade monofásica que lhe é inerente (SOUZA, 2014, p. 93), tanto o legislador quanto o intérprete da norma devem buscar outros textos do direito positivo para dar continuidade ao processo de positivação do direito.

Nesse sentido, o processo de aplicação confunde-se com a própria criação do direito (TOMÉ, 2016, p. 56), visto que as normas gerais e abstratas, gradativamente, servem de fundamento para a introdução no sistema jurídico de normas individuais e concretas, à luz da concepção piramidal de hierarquia entre as normas jurídicas.

E qual seria a forma pela qual o direito (positivo) se manifesta?

Para responder corretamente a pergunta em comento, faz-se necessário distinguir os conceitos de fonte do direito, veículo introdutor, enunciado prescritivo e norma jurídica.

Fonte do direito (CARVALHO, 2019, p. 663) deve ser considerada como processo-atividade de produção do enunciado prescritivo (enunciação), que adentra no ordenamento jurídico por meio de determinado veículo introdutor de normas jurídicas.

Os veículos introdutores são os diplomas normativos os quais servem, justamente, de suporte para a introdução dos enunciados prescritivos no direito positivo, materializando a atividade de enunciação do direito positivo.

Segundo a doutrina (LINS, 2022, p. 54), são divididos em instrumentos introdutórios primários, os quais possuem aptidão, segundo a Constituição Federal, de inovar no ordenamento jurídico (artigo 59 da CF), e em instrumentos introdutórios secundários de normas (sentenças, atos administrativos etc.), que não estão credenciados a inovar no sistema jurídico, justamente por limitarem sua atuação ao âmbito estabelecido pelos veículos primários.

Necessário pontuar, aqui, que a inaptidão para inovar não significa que os instrumentos introdutórios secundários sujeitam-se apenas a reproduzir ou explicitar o conteúdo previsto nos veículos primários, havendo campo para a criação de normas jurídicas em sentido estrito, desde que respeite as balizas firmadas no seu fundamento de validade.

Por sua vez, os enunciados prescritivos (enunciados-enunciados), os quais podem ser conceituados como norma jurídica em sentido amplo, são os significados semânticos dos signos veiculados no documento normativo, os quais,

a partir da interpretação do aplicador do direito, adquirem um sentido, uma proposição jurídica a partir do sistema de referência adotado.

Conjugando-se as proposições jurídicas pertinentes, o intérprete estrutura a norma jurídica em sentido estrito, assim compreendida como mínimo irreduzível de manifestação do deontico, dotado de sentido completo, isto é, a soma dos enunciados necessários para a sua compreensão (CARVALHO, 2015, p. 132).

Ainda, para que haja a completude semântica da norma prescritiva, sua estrutura lógica pode ser traduzida como uma proposição condicional, em que o antecedente e o conseqüente da norma jurídica se relacionam por um juízo implicacional.

O antecedente da norma jurídica é uma hipótese que descreve uma situação objetiva passível de verificação no mundo fenomênico (fato jurídico e não mero fato social), a qual, se constatada, correlaciona-se com o conseqüente por um juízo implicacional, que prescreve condutas intersubjetivas, no campo do dever ser (deontico).

Por sua vez, por o direito se diferenciar de outros ramos imperativos em razão da possibilidade de aplicação de sanção, caso seja inobservada o conseqüente da norma prescritiva, essa conduta passa a figurar como antecedente da norma sancionatória, ao passo que o conseqüente é justamente a possibilidade de aplicação coercitiva da norma primária.

Percebe-se, dessa forma, que as normas jurídicas sempre serão verificadas em dupla, as quais, a despeito da identidade sintática, possuem a distinção semântica já mencionada: as normas primárias vinculam um determinado fato jurídico a um dever, enquanto as normas secundárias vinculam a inobservância do dever posto a uma aplicação coercitiva da norma primária (FIGUEIREDO, 2014, p. 13).

As normas jurídicas, sejam primárias ou secundárias, não ingressam no ordenamento jurídico “do nada”, ou seja, necessitam de algum tipo de meio (veículo introdutor) que registre a produção (fonte) do direito positivo, compreendida como atividade de enunciação.

As decisões judiciais, como veículos introdutores de normas jurídicas, podem introduzir no sistema jurídico normas concretas, abstratas, gerais ou individuais, a depender da análise do antecedente e do conseqüente, isto é, se sua produção foi justificada em razão de um fato concreto ou não e se os destinatários podem ser individualizados.

Todas possuem, contudo, a mesma estrutura lógico-sintática, apesar da distinção semântica entre as normas primárias e secundárias (FIGUEIREDO, 2014, p. 13), pois vinculam um acontecimento (fato) a uma consequência, que é sempre uma relação jurídica e pode ser assim esquematizada: [D(P- >Q)] (LOUSSALLEM, 2006, p. 69).

Conforme exposto por Tárek Moysés Moussallem, “o antecedente normativo é descritivo de situação de fato possível de ocorrer (norma abstrata, ou já ocorrido (norma concreta), enquanto a consequência estabelece a relação jurídica entre

sujeitos” (MOUSSALLEM, 2006, p. 68), especificados ou não, a depender da abrangência, se geral ou individual.

Percebe-se, dessa forma, que a norma veiculada pelas decisões judiciais, a despeito do entendimento majoritário na jurisprudência, em razão da previsão contida no artigo 504 do CPC, que limita a coisa julgada à parte dispositiva, abrange toda a sua estrutura ( $[D(P \rightarrow Q)]$ ), na medida que essencial para a adequada compreensão da norma posta, bem como em virtude dos pressupostos adotados, os quais, se modificados, repercutem diretamente sobre o seu alcance.

Isso porque, consoante previsão contida no artigo 508 do CPC, “transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido”, razão pela qual há uma nítida eficácia preclusiva da coisa julgada também sobre os fundamentos jurídicos, ainda que não levantados expressamente pelas partes.

Não é demais sustentar, assim, que a coisa julgada, apesar da aptidão para tornar indiscutível e imutável decisão de mérito não mais sujeita a recurso, na verdade está condicionada à cláusula *rebus sic stantibus*, visto que alterações de fato e de direito são aptas a alterar as premissas que serviram de base para a produção da norma jurídica individual e concreta introduzida pela sentença (veículo introdutor por excelência da espécie normativa em análise), e, conseqüentemente, viabilizar nova discussão sobre o novo cenário posto.

Segundo Nelson Nery Júnior, a modificação fática ou jurídica implica, em verdade, uma nova ação, porquanto modificados a causa de pedir próxima (fatos) ou remota (fundamentos de direito), não havendo que se falar em repositura da ação cuja sentença transitou em julgado (NERY JÚNIOR, 2012, p. 844).

Conforme defende o autor, o entendimento “nada tem a ver com a intangibilidade da coisa julgada material, que se mantém intacta. Aliás, essa circunstância, antes de ofender a coisa julgada, na verdade expressamente a reconhece.” (NERY JÚNIOR, 2012, p. 845).

Trata-se de hipótese ressalvada expressamente pelo ordenamento, que autoriza, à luz do artigo 505, I, do CPC, que o magistrado decida “novamente” as questões relativas à “mesma” lide caso, “tratando-se de relação jurídica de trato continuado, (sobrevenha) modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença”.

Na fórmula ( $[D(P \rightarrow Q)]$ ), a alteração fática implica mudança da variável P (fato jurídico), enquanto a alteração do estado de direito resulta na modificação da variável Q (consequência), acarretando, em tese e em ambos os casos, a modificação do functor deontico, isto é, a conduta permitida, proibida ou obrigatória.

Proferida sentença em que veiculada norma individual e concreta com base em determinada lei, a modificação do estado de direito que serviu de fundamento para o pronunciamento judicial inviabilizaria a incidência de seus efeitos sobre os fatos novos que ocorressem já sob a vigência da norma alterada.

Verifica-se, conforme será exposto na parte seguinte, que a alteração do estado de direito retira a eficácia executiva da coisa julgada sobre os fatos novos, porquanto não abarcados pelos pressupostos adotados pelo Poder Judiciário ao introduzir a norma no ordenamento jurídico<sup>3</sup>.

### 3.3. ENQUADRAMENTO DA COISA JULGADA COMO ATRIBUTO DE EFICÁCIA DA NORMA JURÍDICA

As decisões judiciais “ordinárias”, proferidas pelos juízes e Tribunais que não são credenciados pela Constituição Federal para produzir normas com efeitos vinculantes e eficácia erga omnes, são aptas a introduzir no ordenamento jurídico normas jurídicas individuais e concretas, via de regra, que vinculam somente as partes envolvidas na relação jurídica processual (LINS, 2022, p. 68).

Por sua vez, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade e em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, veiculam, respectivamente, norma abstrata e geral e norma concreta e geral.

Sob o aspecto dos destinatários, justamente por introduzirem normas de observância obrigatória por todos, equivalem-se quantos aos efeitos vinculantes e eficácia erga omnes da norma introduzida no ordenamento jurídico.

Em relação ao controle concentrado, a previsão quanto aos referidos efeitos encontra-se encartada no artigo 102, §2º, da CF, que estabelece que “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”.

Igual previsão é encontrada no artigo 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99, responsável por regulamentar, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o processo e julgamento das ações de controle concentrado de constitucionalidade, que estabelece que, “a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

No tocante ao recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, é majoritário o entendimento de que a Emenda Constitucional nº 45/2004, ao

---

<sup>3</sup> Segundo Rodrigo Nery, a previsão encartada no artigo 504, I, do CPC, representa verdadeiro resquício da confusão perpetrada pelo legislador entre motivos jurídicos e questões prejudiciais, refletindo uma tentativa “de afirmar que a compreensão do juiz, os critérios decisórios por ele adotados e os pontos não controvertidos não se tornam indiscutíveis em outros processos” (NERY, 2022. p. 229.)

implementar sistemática da repercussão geral como requisito de admissibilidade, promoveu a objetivação do controle difuso de constitucionalidade promovido no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de modo que o artigo 52, X, da CF4 passou por uma mutação constitucional<sup>5</sup>, não sendo mais necessária a edição da resolução do Senado para a suspensão da execução da norma declarada inconstitucional em recurso extraordinário para que o decidido possua efeitos vinculantes e erga omnes automáticos.

Com efeito, os efeitos vinculantes referem-se à obrigatoriedade de observância da norma introduzida pelo STF, na medida que resulta limitação da autonomia funcional à atuação “relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”, que devem seguir a orientação firmada pela Corte.

Por sua vez, os efeitos erga omnes têm relação com o alcance subjetivo da decisão, que se destinam de forma geral, independentemente de terem integrado a relação processual que deu origem à norma produzida pela Corte.

Assim sendo, depreende-se que as características mencionadas acima são atinentes à própria eficácia da norma jurídica introduzida<sup>6</sup> pela decisão proferida pelo STF. Não é por outro motivo, inclusive, que o Ministro Teori Zavascki, em seu artigo “Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado”, adota a expressão “eficácia vinculante e erga omnes” (ZAVASCKI, 2005, p. 111).

Isso porque eficácia pode ser conceituada como a aptidão material de regular a realidade, isto é, a produção de efeitos concretos.

Nas palavras de Robson Maia Lins, a eficácia “diz respeito à produção de consequências e efeitos normativos, não se confundindo com a vigência” (LINS, 2022, p. 97), posto que essa é tão somente a capacidade potencial de produção de efeitos, enquanto aquela seria a efetiva produção de efeitos no mundo jurídico.

Dessa forma, ser vinculante e erga omnes é justamente a aptidão material da norma incidir sobre os fatos sociais, juridicizando-os enquanto fatos jurídicos que devem ser observados obrigatoriamente pelos sujeitos destinatários.

<sup>4</sup> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

<sup>5</sup> O debate foi inaugurado pelo Ministro Gilmar Mendes, por ocasião do julgamento da Rcl nº 4.335, que se iniciou em 2007 e se finalizou em 2014, tendo sido acompanhado tão somente pelo Ministro Eros Grau. Em 2017, durante o julgamento da ADI nº 3.470, a fim de viabilizar a proibição nacional da comercialização de produtos com amianto, foi declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei nº 9.055/95, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, prevalecendo a posição quanto à mutação constitucional do art. 52, X, da CF.

<sup>6</sup> Em que pese a própria distinção constitucional dos termos eficácia contra todos e efeitos vinculantes, ambos os institutos versam sobre a produção dos efeitos da norma jurídica, em suas dimensões horizontal e vertical.

A eficácia da norma, que é justamente a aptidão de produzir efeitos concretos, é conformada pelo aspecto temporal, visto que a permissão, obrigação ou proibição de uma conduta veiculada por uma norma primária somente possui sentido deontológico completo caso analisada em um aspecto temporal delimitado.

Isso porque o tempo figura no antecedente da norma como critério temporal da hipótese objetiva verificada e, igualmente, no consequente, como interregno que deve ser cumprida a conduta prescrita, sob pena de ensejar a aplicação da norma secundária.

O tempo é igualmente necessário para se analisar o regime jurídico aplicável às normas introdutoras e introduzidas, na medida que, segundo Misabel Derzi, o marco temporal é o responsável por definir as expectativas normativas vinculativas e as eficácias processual e material, em razão da constituição do próprio Direito, relacionando-se intrinsecamente com os princípios da irretroatividade, proteção da confiança e da boa-fé (DERZI, 2009, p. 587).

Considerando que a norma introdutora remete ao momento de produção do documento normativo, o regime jurídico aplicável é justamente aquele vigente por ocasião da atividade enunciativa (presente), ao passo que o regime jurídico aplicável à norma introduzida é o momento em que verificado o fato jurídico tributário (passado).

Não é diferente o raciocínio a respeito da coisa julgada produzida nos processos individuais que introduzem norma concreta e individual.

Isso porque, como já adiantado no início do presente trabalho, a coisa julgada nada mais é que a eficácia preclusiva material a respeito de determinada questão de mérito, que não pode ser mais discutida dentro ou fora do processo, regulando de forma vinculante e inter partes, a partir da sua ocorrência, as situações de fato que se amoldaram às causas jurídicas adotadas como motivação de direito analisadas pelo magistrado.

Conforme pontuado por Rodrigo Nery, a doutrina tradicional não tece reflexões mais profundas a respeito da natureza jurídica da coisa julgada, na medida que não há uma distinção clara se o instituto é a causa da estabilidade ou seria a própria estabilidade da norma jurídica introduzida (NERY, 2022, p. 181).

Em que pese figurarem dois lados de uma mesma moeda, não há dúvidas de que a coisa julgada não é da decisão em si, mas sim das relações jurídicas analisadas.

Não são diferentes as lições de Cândido Rangel Dinamarco, que entende que a coisa julgada não possui dimensão própria e sequer pode ser considerada efeito da sentença, mas sim uma qualidade especial que blinda os efeitos materiais da decisão judicial, isto é, sobre seu conteúdo, razão pela qual seria “natural que ela não se imponha quando os efeitos programados na sentença não tiverem condições de impor-se.” (DINAMARCO, 2007, p. 247).

Nesse contexto, como a norma jurídica introduzida regula determinada situação jurídica, a coisa julgada, em razão de sua aptidão para vincular

materialmente as partes, deve ser compreendida como atributo de eficácia da norma jurídica, pois a imperatividade que lhe é inerente é a responsável pela produção de efeitos concretos, sob pena de a facultatividade de sua observância (ou ao menos a possibilidade de questionamento indefinido) ser compreendida como mera possibilidade em abstrato de regular a relação jurídica entre os sujeitos de direito.

Disposição legal que corrobora o entendimento a respeito de a coisa julgada ser um atributo de eficácia da norma jurídica, intrinsecamente ligada ao regime jurídico vigente ao tempo da relação jurídica normatizada, é a previsão já mencionada do artigo 505, I, do CPC, na medida que a norma veiculada pela decisão judicial perde sua eficácia executiva sobre os efeitos futuros quando “sobrevier modificação no estado de fato ou de direito”, razão pela qual, rigorosamente, sequer poderia se falar em decidir “novamente” as “mesmas” questões, pois “o direito, por natureza, deve existir para disciplinar o futuro”.

#### 4. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA, A ALTERAÇÃO DO ESTADO DO DIREITO PELO STF E A SEGURANÇA JURÍDICA

Conforme pode ser extraído das lições de Pontes de Miranda (MIRANDA, 2005), o ato de aplicar uma norma é, também, um enunciado sobre a sua incidência, que juridiciza os fatos analisados e disciplina as relações jurídicas decorrentes.

Assim sendo, os efeitos da norma jurídica introduzida pela sentença e, por conseguinte, da coisa julgada, podem variar a depender da espécie da relação jurídica analisada, se instantânea, permanente ou de trato continuado (ZAVASCKI, 2005, p. 113).

Não há controvérsias quanto à limitação da incidência da norma que regula relações instantâneas, pois essas se esgotam imediatamente e, com isso, não suscitam maiores questionamentos tributários e conflitos intertemporais de normas.

Por outro lado, as relações permanentes e de trato continuado, em razão da aptidão de se prolongarem no tempo, sujeitam-se a questionamentos como os suscitados nos recursos extraordinários que deram origem aos Temas 881 e 885 do STF.

Isso porque as relações permanentes são regidas por normas de incidência contínua e ininterrupta, seja em razão do estado de fato ou do estado de direito que se perpetuam no tempo. As relações de trato sucessivo, por sua vez, são fatos homogêneos os quais se repetem sucessivamente no tempo, de forma uniforme e continuada, que podem receber tratamento jurídico de forma conjunta.

Daí é que surge o questionamento: A coisa julgada tributária sobre relações jurídicas continuadas tem aptidão para vincular, indefinitivamente, situações futuras? Ainda, até que ponto a segurança jurídica individual do contribuinte se sobrepõe à segurança jurídica coletiva do ordenamento jurídico como um todo?

Ao contrário da máxima da irretroatividade legislativa, a atividade jurisdicional, por se voltar aos fatos passados, via de regra, é “retroativa”, sendo a ultratividade a exceção.

Nas palavras de Heleno Tôrres, “a coisa julgada determina a imutabilidade e a indiscutibilidade a partir de fatos pretéritos, fato que motiva, inclusive, inúmeras críticas à ideia de ‘coisa julgada no tempo’, porquanto só seria possível falar em limites” objetivos ou subjetivos (TORRES, 2021, p. 39).

Exemplo do mencionado entendimento é o enunciado no 239 da Súmula do STF, que estabelece que “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

Isso porque, mesmo recaindo sobre relação jurídica de trato continuado, como o Imposto de Renda – IR ou CSLL, se analisada tão somente a obrigação tributária autonomamente considerada, sem adentrar “na natureza das atividades ou ao status fiscal do contribuinte” (ZAVASCKI, 2005, p. 117), não poderão atingir fatos futuros, ainda que semelhantes.

Não há questionamentos, contudo, que há demandas postas em juízo que não analisam fatos (passíveis de repetição) de forma isolada, mas também a natureza jurídica de determinada relação ou o enquadramento fiscal de determinado contribuinte, razão pela qual se prolongam no tempo, tendo em vista os desdobramentos futuros das relações permanentes e as reiterações futuras das relações de trato continuado (ZAVASCKI, 2005, p. 113).

Em que pese a aparente novidade da temática, Rubens Gomes de Sousa<sup>7</sup>, em conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo em 14 de novembro de 1945 sobre “A coisa julgada no Direito Tributário”, já havia destacado que não podem ser consideradas como equivalentes a coisa julgada “que se refira aos elementos permanentes do tributo, como a sua constitucionalidade, (...) e por outro lado a coisa julgada que se refira a elementos variáveis, suscetíveis de mutação de exercício para exercício” (SOUSA, 1945, p. 56).

Com efeito, nesses casos, a aptidão vinculante da coisa julgada, que normalmente se limita aos fatos passados, pode regular, até que haja alteração de fato ou de direito, as relações jurídicas futuras.

Reitera-se, dessa forma, que a coisa julgada possui sua eficácia temporal regida pela cláusula rebus sic stantibus, visto que, comprometido o silogismo existente na sentença entre os fatos jurídicos, a fundamentação e a parte dispositiva, seus efeitos devem cessar imediatamente.

Como bem ponderam Luiz Alberto Gurgel de Faria, Lucilene Rodrigues Santos e Marcela Holanda Ribeiro Cardozo, em razão da inexistência de princípio absoluto, o que se aplica ao dogma da coisa julgada analisada sob a ótica individual

---

<sup>7</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **A coisa julgada no direito tributário**. Conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo em 14 de novembro de 1945. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>>. Acesso em: 20/04/2024.

do contribuinte, o STF “tem traçado importante distinção entre relativização da coisa julgada - que atua no plano da validade da decisão transitada em julgado com efeitos pretéritos (ex tunc) - e seus efeitos temporais, cujos reflexos se apresentam no plano da eficácia para o futuro (ex nunc).” (FARIA, SANTOS e CARDOZO, 2023, p. 10)

Noutros termos, “a questão ora posta resolve-se, portanto, nos planos da validade e da eficácia normativa. A coisa julgada existe; ela é válida para a regência de fatos passados; porém, sua eficácia não se estende aos fatos posteriores ao advento da nova ordem jurídica” (TÔRRES, 2021, p. 50).

Voltando ao caso em análise, as normas jurídicas individuais e concretas, nas quais foi declarada, de forma incidental, a inconstitucionalidade da cobrança do CSLL (controle difuso), possuíam aptidão para a ultratividade.

Pontua-se que a alteração do estado de direito pode se dar pela via comum ou tradicional, que é a edição de norma revogadora pelo Poder Legislativo e não traz maiores discussões quantos aos limites temporais da coisa julgada, pois a norma revogada, que serviu de fundamentação jurídica da decisão judicial, incidiu de forma devida sobre as relações jurídicas objeto da norma individual e concreta.

As formas especiais (ZAVASCKI, 2005, p. 131), por sua vez, são aquelas realizadas pelos Tribunais Constitucionais, os quais, como credenciados a introduzirem normas de eficácia vinculante erga omnes, promovem a modificação do ordenamento jurídico apta a cessar os efeitos temporais da coisa julgada tributária, em razão de seus limites objetivos.

Nessa senda, Teori Zavascki, propõe uma distinção entre a inconstitucionalidade da norma declarada pelo STF em sede de controle concentrado ou repercussão geral, cujos efeitos ex tunc retroagem à data de edição da norma declarada (in)constitucional, dos efeitos vinculantes que a referida inconstitucionalidade produz (ZAVASCKI, 2005, p. 128).

Isso pelo motivo de que a eficácia vinculante das citadas decisões, apesar de também possuírem efeitos ex tunc, tem como termo inicial o ato que declarou a inconstitucionalidade (ou sua publicação, conforme previsão do artigo 28, caput e parágrafo único, da Lei no 9.868/99).

É igualmente por esse motivo que a coisa julgada sobre as relações jurídicas verificadas antes de proferida a decisão do STF continua hígida enquanto não promovida a ação revisional, pois sua força vinculante não contradiz a eficácia vinculante erga omnes do novo paradigma constitucional introduzido

É também por essa razão que os efeitos futuros das relações jurídicas tributárias de trato sucessivo não se submetem mais à coisa julgada da norma individual e concreta que reconheceu a inconstitucionalidade em sede de controle difuso, pois a cláusula rebus sic stantibus atua como verdadeiro fator limitativo da dimensão objetiva da coisa julgada e do seu próprio efeito vinculante futuro, que cessa automática e imediatamente.

Nesse sentido, sequer há que se contrapor a segurança jurídica individual do contribuinte à segurança jurídica coletiva do ordenamento jurídico, na medida que, a partir da construção delineada acima, ambas saem preservadas após a alteração do estado de direito.

Daí a necessidade se de desconstruir o mito da relativização da coisa julgada tributária, supostamente promovida pelos Temas 881 e 885 do STF.

Por outro lado, ainda que não violada a coisa julgada, não pode ser olvidada que a segurança jurídica, sob a ótica do contribuinte, baseia-se na confiança que a coisa julgada atribui às decisões judiciais.

Sob essa ótica, a rejeição de modulação de efeitos, afastando-se exclusivamente as multas tributárias, mas preservando-se a incidência dos juros de mora e da correção monetária, violou o princípio da segurança jurídica.

Em que pese ter dado solução isonômica para os contribuintes, possuidores ou não de coisa julgada individual favorável, olvidou o STF que a segurança jurídica, segundo Regina Helena Costa, igualmente deve privilegiar a estabilidade das relações jurídicas, decorrente da durabilidade da norma jurídica protegida pela coisa julgada, bem como a adoção, pelas entidades estatais, de condutas pautadas pelos princípios da legalidade, da razoabilidade e da boa-fé (COSTA, 2021, p. 72).

Com efeito, a despeito de a alteração do estado de direito pelo STF em 2007, somente por ocasião do julgamento dos Temas 881 e 885, em 2023, é que houve pronunciamento expresso e definitivo sobre a prevalência dos pronunciamentos da Corte Constitucional com efeitos vinculantes e erga omnes sobre a coisa julgada material.

Trata-se de hipótese que caracteriza o denominado excepcional interesse social na modulação de efeitos das decisões em matéria tributária (FARIA e GONZÁLEZ, 2023, ), diante da necessidade de se conferir previsibilidade e estabilidade às relações jurídicas ocorridas durante o interregno de quase 16 (dezesesseis) anos.

Dessa forma, ao menos o afastamento dos juros de mora, ante a não configuração de inadimplência, já que a conduta do contribuinte estava amparada por coisa julgada, parece ser a medida que mais se coaduna com o princípio da segurança jurídica, pilar central e estruturante que confere estabilidade, previsibilidade, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em favor dos contribuintes afetados (FARIA e SALDANHA, 2023, p. 4).

## 5. CONCLUSÃO

Como cediço, não há valores ou direitos absolutos no nosso ordenamento jurídico, de modo que, em caso de possível conflito entre institutos com previsão constitucional, deve ser feita uma ponderação entre os interesses em debate, bem como entre as possíveis consequências em razão de sua relativização, ainda que parcial.

Nos Temas 881 e 885, julgados em sede de repercussão geral, foram contrapostos a segurança jurídica, como valor protegido pela coisa julgada, e a

igualdade, que também encontra assento constitucional no preâmbulo e nos artigos 5º, caput, 19, III, 37, caput etc.

Ao se analisar a possibilidade de relativização dos efeitos da coisa julgada tributária nas relações jurídicas de trato sucessivo, quando o Supremo Tribunal Federal se manifestar em sentido contrário em controle concentrado ou incidental de constitucionalidade em sede de repercussão geral, foi evidenciado no voto do Ministro relator que manutenção do entendimento contestado acarretaria graves situações anti-isonômicas e até mesmo anticoncorrenciais, razão pela qual seria viável, conforme as lições de Humberto Ávila, a limitação dos seus efeitos futuros, pois “tal harmonização repele tanto a solução extremada de manter os efeitos futuros da coisa julgada – independente do estado de desigualdade por ela provocado (...), como a solução de anular totalmente a decisão transitada em julgado” (ÁVILA, 2021, p. 191), preservando a estabilidade da decisão judicial com a simples sustação dos seus efeitos.

Outrossim, a decisão do STF prima pela incidência efetiva dos princípios da igualdade e isonomia tributários, tão caros ao nosso sistema tributário, cuja complexidade favorece o crescimento de situações antisonômicas, que prejudicam o país como um todo.

Ainda, a cessação automática da eficácia da coisa julgada fortalece o princípio da unicidade do sistema constitucional, pois implementa verdadeira harmonização entre os tipos de controle de constitucionalidade, quais sejam, difuso e concentrado, até então inexistente em nosso ordenamento, com a prevalência desse em razão do papel atribuído à Corte Constitucional pela Carga Magna (SCAFF, 2023, p. 467).

Deve ser asseverado, como já alertado no Parecer PGFN/CRJ 492/2011, que o entendimento em debate também pode ser adotado para beneficiar os contribuintes em razão de coisa julgada inconstitucional obtida pela Fazenda Pública que autorizava a cobrança de tributo indevido.

No presente artigo, contudo, buscou-se ir além. A partir da delimitação dos conceitos de norma jurídica em sentido estrito e de eficácia jurídica, à luz do construtivismo lógico-semântico, pretendeu-se demonstrar que a coisa julgada é um atributo de eficácia da norma jurídica individual e concreta, sujeita à *clausula rebus sic stantibus*, razão pela qual a introdução no ordenamento jurídico pelo STF de norma com eficácia vinculante erga omnes em sentido contrário ao controle difuso de constitucionalidade realizado no processo individual faz cessar, imediatamente e forma automática, a eficácia da coisa julgada sobre fatos futuros, em razão da alteração do estado de direito pelo STF, sem a necessidade de ação revisional.

Conforme já transcrito no início do presente artigo e nas palavras do Ministro Luis Roberto Barroso, “no julgamento da ADI 15, em 2007, esta Corte produziu norma nova e em sentido contrário ao pleito dos contribuintes, vinculando todos à constitucionalidade da instituição da CSLL pela Lei no 7.689/1988”, razão pela qual prevalece sobre a coisa julgada individual.

Dessa forma, conforme já defendido por Teori Zavaski, o pronunciamento do STF que declara a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no ordenamento jurídico e com efeitos *ex tunc*, a eficácia normativa de manter ou excluir a referida norma do sistema jurídico (ZAVASCKI, 2005, 124), que não se confunde com o seu efeito vinculante, que é justamente a eficácia executiva e instrumental.

Assim, a eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma objeto de análise), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão (ZAVASCKI, 2005, p. 129), atingindo somente os as relações jurídicas futuras.

O referido entendimento encontra ressonância na recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que, por ocasião do julgamento da AR n. 6.015/SC e à luz das teses firmadas nos temas 912/STJ e 906/STF, deu parcial provimento à ação, “não sob o enfoque da validade do título judicial rescindendo, como pleiteado pela Fazenda Nacional, mas sim em razão de superveniente norma jurídica - precedente vinculante -, que interrompe a eficácia da coisa julgada”, formada anteriormente em ação coletiva.

Não se pode reconhecer, portanto, que a eficácia prospectiva da coisa julgada se protraia indefinitivamente no tempo a despeito de alteração da causa jurídica da obrigação tributária (TÔRRES, 2020, p.45), pois, com a extinção do fundamento validade anterior, afasta-se qualquer possibilidade de imunidade “*res judicata*” à posterior declaração de inconstitucionalidade (SCAFF, 2005, p. 155).

É o que se denomina, segundo a teoria das impossibilidades, de impossibilidade jurídica, posto que uma sentença, cujo fundamento de validade foi modificado por norma jurídica com eficácia vinculante *erga omnes*, “não existe na realidade do direito e na experiência da vida dos litigantes” (DINAMARCO, 2007, p. 247).

De certa forma, a eficácia prospectiva da alteração do estado de direito promovida pelo Supremo Tribunal Federal nada mais é que o instituto do “*overruling*”, positivado em nosso ordenamento pelo CPC/15 e que prima pela uniformidade do tratamento jurídico nas relações tributárias ao impor a observância prospectiva dos pronunciamentos dotados de eficácias vinculante e “*erga omnes*”, consoante previsão encartada no art. 927.

Como bem alerta Facury Scaff, não há que se questionar a validade da coisa julgada, já que permanece válida, bem como eficaz aos fatos pretéritos, mas tão somente a limitação de sua eficácia temporal em razão da perda do fundamento de validade que justificava sua aplicação em relações jurídicas tributárias de trato continuado, isto é, em razão da inovação do estado de direito e das novas relações jurídicas originadas (SCAFF, 2023, p. 468).

Ademais, a prevalência do entendimento, para além de concretizar os direitos subjetivos à isonomia e à livre concorrência, prestigia o princípio da neutralidade econômica dos tributos (SCAFF, 2005, p. 162), que pode ser extraído do artigo 150, II, da CF e exige tratamento fiscal igualitário pelo ente federado a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

De mais a mais, Luiz Alberto Gurgel de Faria, Lucilene Rodrigues Santos e Marcela Holanda Ribeiro Cardozo pontuam que a segurança jurídica, calcada na coisa julgada individual, cede frente à segurança jurídica sob a ótica coletiva, que possui como alicerce o princípio da legalidade isonômica, fundamento irradiante dos demais princípios constitucionais e que pode ser extraído de inúmeros dispositivos (arts. 5º, II, 150, I e II, 151, I e 165, § 7º, e 170, IV, da CF), desdobrando-se “também na coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF), como condicionante de seu conteúdo e de sua eficácia” (FARIA, SANTOS e CARDOZO, 2023, p. 12).

Desconstrói-se, sob pena de perpetuação de regime tributário de exceção (FARIA, SANTOS e CARDOZO, 2023, p. 17), o “mito da relativização da coisa julgada tributária” a partir da seguinte proposição: a coisa julgada tributária sobre relações de trato continuativo, em razão da sujeição de seus limites objetivos à cláusula rebus sic stantibus, não é violada ou relativizada com a introdução, pelo STF, de norma jurídica em sentido contrário, proferida em controle direto de constitucionalidade ou em sede de repercussão geral, na medida que a alteração do estado de direito atua como fator limitativo de sua eficácia vinculante.

Por fim, reitera-se que a modulação de efeitos, no presente caso, ao menos para afastar os juros de mora, diante da ausência de situação de inadimplência propriamente dita pelos contribuintes, encontra necessidade na própria exigência que o sistema tributário impõe de “estabilidade, clareza e previsibilidade da ordem jurídica para a própria segurança do cidadão” (FARIA e SALDANHA, 2023, p. 4), na medida que o decurso de 16 (dezesesseis) anos, desde a alteração do estado de direito pelo STF na ADI 15 e as teses firmadas nos Temas 881 e 885, não configura mero argumento consequencialista, mas representa o excepcional interesse social no âmbito tributário.

## REFERÊNCIAS

AVILA. Humberto. Teoria da segurança jurídica Checar a edição. Salvador: JusPODIVM Malheiros, 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20/04/2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ 492/2011. Publicado em 24/5/2011. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>>. Acesso em: 20/04/2024.



BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ação Rescisória nº 6.015/SC, Relator: Min. Gurgel de Faria. Acórdão em 9/5/2023. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON>>. Acesso em: 20/4/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 15. Relator(a): Sepúlveda Pertence. Acórdão em 31/8/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/04/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.470. Relator(a): Rosa Weber. Acórdão em 01/02/2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 01/05/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl nº 4.335. Relator(a): Gilmar Mendes. Acórdão em 22/10/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/04/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 730.462. Relator(a): Teori Zavascki. Acórdão em 9/9/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/04/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297. Relator(a) p/ Acórdão: Roberto Barroso. Acórdão em 2/5/2023. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/04/2024.

568

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 955.227. Relator(a): Roberto Barroso. Acórdão em 2/5/2023. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/04/2024.

BRITTO, Lucas Galvão de. "Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas". In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Págs. 313/355.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (O constructivismo lógico-semântico)*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. Págs. 663/706

CARVALHO, Aurora Tomazini de. "Realidade, conhecimento e método científico". In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2018. Págs. 17/81.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.



DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. São Paulo: Malheiros, 2007. Capítulo X: Relativizar a coisa julgada material.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GONZÁLEZ, Thiago Holanda. A modulação de efeitos em matéria tributária e os seus parâmetros: A segurança jurídica e o excepcional interesse social. RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ. 2023, N. 42: E70564.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SALDANHA, Igor Vasconcelos. A relevância do papel da segurança jurídica na tributação da Era Digital. Pensar, Fortaleza, v. 28, n. 3, p. 1-10, jul./set. 2023.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SANTOS, Lucilene Rodrigues; CARDOZO, Marcela Holanda Ribeiro. Segurança jurídica, coisa julgada e os precedentes vinculantes em matéria tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol. 10, n. 3, e248, set./dez. 2023. DOI: 10.5380/rinc.v10i3.87595.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento tributário: revisão e seus efeitos. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014. Págs. 13/20.

FLUSSER, Vilém. Língua e Realidade. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. Págs. 39/83.

LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7a Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MIRANDA. Pontes de. O problema fundamental do conhecimento. Campinas: Bookseller, 2005.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. Págs. 65/100; 121/132.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de processo civil comentado e legislação extravagante. 12 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.



NERY, Rodrigo; DUARTE, Rodrigo. STF, coisa julgada, relações jurídicas de trato continuado e anacronismo (?): reflexões críticas sobre o julgamento do RE 955227 (Tema 885) e do RE 949297 (Tema 881). *Revista de Processo*. vol. 340. ano 48. p. 127-145. São Paulo: Ed. RT, junho 2023.

NERY, Rodrigo. *Repensando a coisa julgada e os motivos da decisão*. Londrina: Thoth, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada. *Revista Direito Tributário Atual* nº 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil*, n. 5, p. 155–177, Jan/Dez 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2a Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. Conferência pronunciada no Instituto dos Advogados de São Paulo em 14 de novembro de 1945. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>>. Acesso em: 20/04/2024.

SOUZA, Priscila de. “Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014. Págs. 93/120.

TOME, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. págs. 1/56.

TÔRRES, Heleno Taveira. A coisa julgada em matéria constitucional nas relações tributárias continuativas. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 10, n. 18, p. 35-63, set. 2020/fev. 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Segurança Jurídica Judicial em Matéria Tributária e Consequencialismo*. Grandes questões atuais do direito tributário, 152 volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha, p. 101-124. São Paulo: Dialética, 2011.



ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Superior Tribunal de Justiça: doutrina: edição comemorativa, 15 anos. Brasília: STJ, 2005. p. 107-132.

SNOWER, Dennis J. The low-skill, bad-job trap. CEPR Discussion Paper Series, Centre for Economic Policy Research (CEPR), No. 99, 1994. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract\\_id=883810](http://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=883810)>. Acesso em: 22 de janeiro de 2016.

VITOLS, Sigurt. Varieties of corporate governance: comparing Germany and the UK. In: Peter A. Hall; David W. Soskice (eds.). Varieties of capitalism: the institutional foundations of comparative advantage. Nova York, NY: Oxford University Press, 2001.

WILLIAMSON, Thad. Who owns what? An egalitarian interpretation of John Rawls's idea of a property-owning democracy. *Journal of Social Philosophy*, Vol. 40, 3, 2009.

WILLIAMSON, Thad. Realizing property-owning democracy: a 20-year strategy to create an egalitarian distribution of assets in the United States. In: Martin O'Neill; Thad Williamson (eds.). *Property-owning democracy: Rawls and beyond*. Malden, MA: Wiley-Blackwell, 2012.