

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Vitória Machado de Madureira

**O IMPACTO DA COISA JULGADA NO CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE:**
UM ESTUDO SOBRE OS EFEITOS E OS LIMITES DA COISA JULGADA EM
RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO, À LUZ DOS TEMAS 881 e 885 DO STF.

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

SÃO PAULO
2023

VITÓRIA MACHADO DE MADUREIRA

**O IMPACTO DA COISA JULGADA NO CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE:**

UM ESTUDO SOBRE OS EFEITOS E OS LIMITES DA COISA JULGADA EM
RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO, À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO STF.

Trabalho de Conclusão de Curso, a ser apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Nathaly Campitelli Roque.

SÃO PAULO
2023

Aos meus pais, Célia e Altair, que me ensinaram e me apoiaram até aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, preliminarmente, aos meus pais, que sempre me apoiaram e me incentivaram no ramo do Direito e na minha formação pessoal e profissional.

Agradeço, também, à minha orientadora, professora Nathaly Campitelli Roque, que me auxiliou na pesquisa e na minha formação acadêmica, bem como ao meu professor Anselmo Prieto Alvarez, que presenciou importante papel na minha graduação, especialmente no estudo do Direito Processual Civil.

Por fim, e não menos importante, agradeço ao meu grupo de amigos (ou melhor, ao quarteto) que me acompanharam nas fases boas e ruins.

RESUMO:

MADUREIRA, Vitória Machado de. O impacto da coisa julgada no controle de constitucionalidade: um estudo sobre os efeitos e os limites da coisa julgada em relações de trato continuado, à luz dos temas 881 e 885 do STF.

A presente pesquisa visa a examinar os efeitos temporais da coisa julgada em sede de relações tributárias de trato continuado, a partir da análise do instituto da coisa julgada do direito processual civil, estudando-se os limites e os efeitos da coisa julgada formal e material nas relações de trato continuado, em consonância com o exame dos ditames do controle de constitucionalidade, bem como da análise das normas tributárias basilares sobre irretroatividade, de modo a preservar o direito do contribuinte e a segurança jurídica, a qual consiste em um princípio tanto do direito processual civil quanto do direito tributário

Palavras-Chave: Direito Tributário; Direito Processual Civil; Controle de Constitucionalidade; Efeitos da Coisa Julgada; Irretroatividade; Segurança Jurídica.

ABSTRACT:

MADUREIRA, Vitória Machado de. O impacto da coisa julgada no controle de constitucionalidade: um estudo sobre os efeitos e os limites da coisa julgada em relações de trato continuado, à luz dos temas 881 e 885 do STF.

This study examines temporal consequences of *res judicata* in the context of continuative tax relations, based on the analysis of this institute in processual law and study of the limits and effects of it on continued relations, in line with the examination of the constitutionality control and analysis of non-retroactivity on the tax rules, in order to preserve the taxpayer's right and the principle of legal certainty , which consists on a tax and procedural principle.

Keywords: Tax Law; Civil Procedural Law; Constitutionality Control; Effects of Res judicata; Irretroactivity; Legal Security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. COISA JULGADA	13
1.1. Conceito.....	13
1.2. Limites da coisa julgada.....	14
1.2.1. Coisa julgada e relações de trato continuado.....	15
1.2.2. Alterações do teor da coisa julgada e de sua definitividade.....	18
2. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	22
2.1. Espécies e conceito.....	22
2.2. Efeitos.....	23
2.3. Modulação dos efeitos.....	24
2.4. Eficácia vinculante.....	25
3. ANÁLISE DOS TEMAS 881 e 885 do STF	27
4. CARACTERÍSTICAS E LIMITES DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES CONTINUATIVAS TRIBUTÁRIAS	33
4.1. Cláusula <i>Rebus Sic Stantibus</i>	35
4.2. Limites de eficácia e seus efeitos.....	36
4.2. Irretroatividade da lei fiscal	40
CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa visa identificar os limites temporais da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado, identificando o momento de cessação de seus efeitos, a partir da alteração de fato ou de direito atrelado, a partir do uso de doutrina, teses jurídicas e posicionamento da própria PGFN.

Para tanto, partir-se-á do método dedutivo, o qual será dividido em duas etapas. A primeira estuda os conceitos basilares da coisa julgada e do controle de constitucionalidade, identificando os seus limites e suas finalidades, bem como a relação com a irretroatividade e a segurança jurídica. A segunda fase visa entender os efeitos da decisão no controle concentrado de constitucionalidade sobre coisa julgada anterior e os limites temporais, isto é, o momento de cessação da coisa julgada preexistente.

Para tanto, a pesquisa divide-se em quatro capítulos. O primeiro deles trata do estudo da coisa julgada, seus efeitos e sua aplicação nas relações de trato continuado. O segundo capítulo trata do controle de constitucionalidade, abrangendo os diversos tipos de controle, seus efeitos, o sistema de modulação de efeitos e a eficácia vinculante dada às decisões do STF. O terceiro capítulo analisa o julgamento e a lide envolvida nos casos dos Temas 881 e 885 do STF e, por fim, o quarto capítulo analisa os efeitos e os limites da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado.

Assim, o interesse primário deste trabalho é compreender os limites temporais da coisa julgada em relação tributária de trato continuado, ante a alteração de norma tributária decorrente de nova interpretação constitucional por controle de constitucionalidade, caso em que deverá ser respeitada a irretroatividade jurisprudencial, a irretroatividade tributária e a segurança jurídica.

Os objetivos secundários do trabalho consistem na compreensão dos: (i) limites da coisa julgada; (ii) os limites temporais da desconstituição da coisa julgada com relação às decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade; (iii) o efeito *ex nunc* da decisão em sede de controle concentrado e a relação entre a irretroatividade e legalidade tributária com a segurança jurídica do contribuinte.

Tal contextualização é importante, tendo em vista que as relações jurídico-tributárias são relações de trato sucessivo e continuado, consistindo em exceção à imutabilidade e indiscutibilidade da coisa julgada, conforme previsão do artigo 505, inciso I do Código de Processo Civil.

Referidas relações de trato continuado consistem, em apertada síntese, em obrigações renováveis conforme o tempo, repetidamente, criando-se uma cadeia, como no caso de obrigações tributárias relativas ao recolhimento de determinados tributos.

Por serem de renovação sucessiva e por tempo indeterminado, a implementação de uma coisa julgada depende da manutenção da situação de fato e de direito, de modo que, uma vez alterada a situação que lhe deu causa, ocorre a cessação dos efeitos da coisa julgada.

Por esse motivo, caso determinada lei que institua um tributo seja declarada constitucional ou inconstitucional, não há que se falar em preclusão extraprocessual, em razão da existência de preclusão material, uma vez que há, na realidade, a existência de uma nova cobrança, que atingirá os fatos futuros.

Na realidade, a decisão que determina um novo Estado Jurídico é equiparada à criação de um novo tributo, consistindo em uma alteração fático-jurídica que afasta a incidência da coisa julgada anterior em sentido contrário.

Todavia, em razão da segurança jurídica, por óbvio, não caberá a exigência do tributo declarado constitucional aos fatos pretéritos, tratando-se de efeitos apenas *ex nunc* com relação ao controle de constitucionalidade concentrado e abstrato.

Esse entendimento traz à tona a discussão sobre o Controle de Constitucionalidade e a eficácia de seus efeitos.

O controle difuso ou concreto de constitucionalidade é realizado por todo o poder judiciário em ação que analisa o caso concreto que, de forma incidental e acessória, discute a constitucionalidade de uma norma. A decisão, em regra, possui efeito *ex tunc* e *inter partes*, ressalvado os casos de modulação dos efeitos. Por outro lado, o controle concentrado ou abstrato, realizado mediante as ações constitucionais, tem efeito vinculante e *erga omnes*, que se discutirá no presente trabalho.

Como dito, a decisão que declara determinada lei como inconstitucional opera, em regra, com efeitos *ex tunc*, todavia, a depender da necessidade e da adequação, poderá haver modulação de efeitos. A declaração de constitucionalidade, por outro lado, deve ter efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroativos, em respeito à coisa julgada e à segurança jurídica.

O Supremo Tribunal Federal julgou, recentemente, dois temas essencialmente relacionados à constituição e aos limites da coisa julgada no direito tributário em sede de controle de constitucionalidade, haja vista as relações continuativas atreladas às obrigações tributárias.

O Tema 881 do STF, relacionado ao Recurso Extraordinário n. 949.297 discute se a decisão proferida em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade cessa a eficácia temporal da coisa julgada previamente obtida pelo contribuinte ou pela Fazenda Pública.

O referido recurso é atrelado ao caso de um contribuinte que teve decisão transitada em julgado declarando a desnecessidade de recolhimento de CSLL, em razão de vício de inconstitucionalidade formal da lei instituidora, todavia, posteriormente, o STF declarou a referida lei constitucional, validando, portanto, a cobrança pelo Fisco.

O Tema 885, igualmente, discute os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada anterior nas relações de trato continuado.

O caso supramencionado é derivado de Mandado de Segurança impetrado para obter a nulidade do lançamento, ante a existência de coisa julgada anterior que reconheceu o direito ao não recolhimento do tributo.

Nesse contexto, chama atenção o direito do contribuinte, sua segurança jurídica e o direito de não ser cobrado por determinado tributo indistintamente em contraposição ao dever de cobrança e de recolhimento tributário pelo Estado.

Em ambos os lados, importa compreender os limites da cobrança e como a decisão que declarou determinado tributo como constitucional terá sua eficácia afetada, a qual deverá ser *ex nunc*.

Visando o benefício do contribuinte, a declaração de constitucionalidade não poderia permitir a retroatividade do tributo. Inclusive, o Código Tributário Nacional, que é lei especial, não abarca decisões posteriores ao trânsito em julgado como causa de retroatividade da lei tributária. Isso porque, pelo princípio da legalidade, só existe tributo e o direito de cobrar se existir lei à época do fato impositivo.

Por esse motivo é importante examinar o princípio da irretroatividade, o qual dispõe a impossibilidade da lei retroagir para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conforme expressa previsão no artigo 5, XXXVI da Constituição Federal (CF), bem como artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que proclama o marco inicial para cobrança do tributo, o qual somente inicia após o precedente do STF.

Assim, pretende-se chegar ao entendimento final de que a coisa julgada em matéria tributária pode ser relativizada -ou melhor, cessada sua eficácia- em razão de alteração de norma tributária em decorrência de nova interpretação constitucional por controle de constitucionalidade, limitando-se os efeitos prospectivos à irretroatividade jurisprudencial.

Ante o exposto, o presente trabalho visa identificar a cessação da eficácia temporal da coisa julgada individual quando prolatada decisão pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, haja vista a força vinculante da decisão e seus efeitos *erga omnes*.

Isso porque, a alteração da situação fática ou jurídica, como ocorreu no julgamento dos temas em comento, alteram o *status quo* da coisa julgada anteriormente existente e configuram “lei nova”, sendo, portanto, um limite aos efeitos da coisa julgada.

Ademais, justamente por configurar uma nova situação jurídica, seus efeitos devem ser *ex nunc*, ou seja, prospectivos, a fim de respeitar a irretroatividade fiscal e a segurança jurídica.

Assim, a decisão que versa sobre a constitucionalidade de determinado tributo enseja incontestável alteração da realidade fática e jurídica, a qual exige o estudo acerca

da aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* com relação à análise da coisa julgada individual anterior e a eficácia automática da decisão.

1. COISA JULGADA

Para compreender o instituto doravante explanado, importa entender que a sentença, que põe fim à fase cognitiva do conhecimento ou extingue a execução, pode ser embasada nos dispositivos 485 e 487 do Código de Processo Civil (CPC).

Nesses casos, quando a sentença for terminativa, sem resolução do mérito, haverá produção de efeitos apenas formais, na forma do artigo 485 do CPC, atingindo, portanto, apenas a lide processual, não o direito material.

Por outro lado, quando a sentença for definitiva, com a análise do mérito, conforme disposição do artigo 487 do CPC, haverá produção de efeitos materiais, isto é, atingirá o direito material.

A partir desses apontamentos, passa-se à análise da coisa julgada propriamente dita.

1.1. Conceito

O instituto da coisa julgada é definido pelo artigo 502 do Código Civil, por meio do qual "denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso".

Noutras palavras, a coisa julgada é a decisão da qual não caiba mais recurso, conforme artigo 6, parágrafo terceiro da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

A doutrina processualista ainda divide a coisa julgada em duas espécies: coisa julgada material e coisa julgada formal.

Com efeito, a materialidade desse instituto ocorre com o trânsito em julgado da sentença, alterando a relação de direito material existente no processo. Por outro lado, a formalidade consiste na existência de uma sentença terminativa transitada em julgado. Nesse caso, em razão da extinção da relação que compõe determinada lide processual, nada mais poderá ser discutido, não impedindo, todavia, o ajuizamento de nova ação para discussão do direito material.

Destarte, a sentença torna-se indiscutível e imutável tanto com relação ao direito processual quanto ao direito material. É, justamente, a coisa julgada material que tem o condão de obstar a rediscussão de determinada lide ou direito consubstanciado no processo.

Segundo Elpídio Donizetti, "a coisa julgada material pressupõe a coisa julgada formal, mas a recíproca não é verdadeira. A coisa julgada formal veda apenas a discussão do direito material no processo extinto pela sentença [...]"¹.

1.2. Limites da coisa julgada

Percebe-se notória importância acerca dos efeitos e dos limites da coisa julgada. Isso porque, conforme dispositivo 503 do Código de Processo Civil, a sentença definitiva tem força de lei nos limites da lide e do direito discutido no caso concreto e, assim como as leis, a coisa julgada enfrenta limitações.

Nesse passo, a coisa julgada com efeitos formais é limitada ao próprio direito processual discutido, impedindo a discussão da mesma lide no processo, mas não a discussão do direito material mediante a propositura de nova ação, denominando-se "preclusão endoprocessual"².

Por sua vez, a coisa julgada com efeitos materiais limita a rediscussão do direito, projetando seus efeitos para a relação extraprocessual, ou seja, há a "preclusão extraprocessual"³.

Há, portanto, limites objetivos e subjetivos.

Quanto aos limites objetivos, salutar compreender que a parte que faz coisa julgada é o dispositivo ou a conclusão da sentença, a qual deve sempre objetivar o pedido e a causa de pedir. Isso porque, em caso de omissão quanto a um pedido, não haverá a concretização da coisa julgada sobre ele, conforme dispositivo do artigo 504 do CPC.

¹ Donizetti, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 730.

² Donizetti, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 731.

³ Donizetti, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 731.

Referido dispositivo, portanto, traz duas exceções à concretização e indiscutibilidade da coisa julgada, a saber: os motivos e a verdade dos fatos.

Por esse motivo, as relações de trato continuado, por sofrerem constantes alterações no estado de fato e de direito, constituem exceção à definitividade da coisa julgada, conforme previsão do artigo 505, inciso I do CPC.

Com relação aos limites subjetivos, o artigo 506 do CPC dispõe a regra geral de que a sentença faz coisa julgada entre as partes, sem atingir terceiros.

Essa limitação (frise-se) é relativa à coisa julgada, ou seja, esta não alcança, em regra, terceiros à relação processual, ao passo que a sentença pode ter seus efeitos estendidos a terceiros, como é o caso da rescisão de contratos de locação, caso em que os sublocatários serão atingidos⁴.

1.2.1. Coisa julgada e relações de trato continuado

Uma preocupação entre os processualistas é a relativização da coisa julgada, uma vez que esta constitui garantia fundamental do Estado de Direito e da segurança jurídica, devendo ser evitada e restrita aos casos legalmente previstos.

Por óbvio, o princípio da segurança jurídica não é absoluto e deve ser harmonizado com outros interesses conflitantes.

O artigo 505 do CPC traz duas exceções à imutabilidade da coisa julgada, a saber: (i) relações de trato continuado, quando modificação do estado de fato ou de direito; e (ii) demais casos legalmente previstos.

A coisa julgada em relações continuativas (ou sucessivas) são aquelas que se renovam constantemente, cujos efeitos se projetam para o futuro, enquanto perdurar a relação fática ou de direito que lhe deu causa.

⁴ Nesse sentido leciona Elpídio Donizetti: "Ocorre de o estranho ao processo ser alcançado pelos efeitos definitivos da sentença, seja para prejudicá-lo ou para beneficiá-lo. Assim, os efeitos da sentença que rescinde contrato de locação atingem os sublocatários, a despeito de não terem eles participado da relação processual. Por outro lado, a sentença que julga procedente ação reivindicatória proposta por um condômino a todos beneficiará." DONIZETTI, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 736.

Nesse sentido Schubert de Farias Machado explica que as relações de natureza contínua são aquelas:

"[...] na qual essa relação jurídica é regulada de forma a obrigar uma das partes a continuar a atender à pretensão da outra parte, em face do direito que aplicou e em relação a determinados fatos que ainda virão a ocorrer [...]"⁵

Schubert⁶ ainda destaca que as relações de trato continuado são marcadas pela cláusula de modificabilidade, ao citar ensinamento do Professor Pontes de Miranda⁷. A partir desse atributo, é possível identificar que a coisa julgada pode sofrer determinadas adequações quando das alterações de direito ou de fato.

Um bom exemplo de relação de trato continuado, é a pensão de alimentos, tendo em vista que esta consiste em uma prestação contínua diretamente relacionada ao estado de fato e de necessidade do alimentando. A Lei 5.478 de 1968 (Lei de Alimentos)⁸ permite a revisão da pensão alimentícia fixada quando ato ilícito ou relação de parentesco, desde que comprovada a mutabilidade das condições econômicas, seja do alimentado ou do alimentante.

No âmbito do direito tributário, tem-se que a obrigação tributária, a exemplo do ICMS⁹, renova-se a cada período de apuração e a cada fato gerador implementado, gerando, portanto, uma cadeia circular.

Nota-se, pois, que o fato jurídico é igual e se repete constantemente e de modo indefinido no tempo, a partir de uma mesma situação jurídica, legal ou fática, que perdura até eventual alteração em seu estado de origem.

⁵ MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 391.

⁶ MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 391.

⁷ MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**, tomo V, art. 444 a 475, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 199.

⁸ Nesse sentido: art. 15 da Lei 5.478 de 1969 e artigo 533, §3o do CPC.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2006, p. 164.

Nesse mesmo sentido, o Egrégio Supremo Tribunal de Justiça firmou entendimento sobre o qual a decisão que declara indevida a cobrança de um imposto não faz coisa julgada com relação a exercícios posteriores, em razão da relação de trato continuado entre o Fisco e os contribuintes.

In casu, merece, pois, especial atenção a disposição sobre a relação jurídica de trato continuado, por meio da qual seus efeitos e características projetam-se no tempo e, por esse motivo, quando verificada a alteração do quadro fático-jurídico, há a exceção à imutabilidade e intangibilidade do julgado.

Esse efeito decorre, diretamente, da existência implícita da cláusula *rebus sic stantibus*, explicada em capítulo posterior, conforme entendimento exarado no RESP. 1.1.93. 456/RJ, de relatoria do Min. Humberto Martins abaixo transcrito, que, embora embasado no CPC de 1973, traz relevante interpretação sobre o tema:

"[...] 3. O art. 471, inciso I, do CPC reconhece a categoria das chamadas sentenças determinativas. Essas sentenças transitam em julgado como quaisquer outras, mas, pelo fato de veicularem relações jurídicas continuativas, a imutabilidade de seus efeitos só persiste enquanto não suceder modificações no estado de fato ou de direito, tais quais as sentenças proferidas em processos de guarda de menor, direito de visita ou de acidente de trabalho.

4. Assentadas essas considerações, conclui-se que a eficácia da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, norteadora da Teoria da Imprevisão, visto que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. [...]" (STJ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.193.456 - RJ (2010/0087013-3), rel.Ministro Humberto Martins, julg. 07/10/20210)

A incidência da coisa julgada sobre as relações de trato continuado merece especial atenção, uma vez que, em tese, sua eficácia fica restrita aos fatos pretéritos, não atingindo os fatos futuros após a prolação da declaração de constitucionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento exarado por José Miguel Garcia Medina, quem explica que, uma vez alterada a situação fática que incidia sobre uma regra tributária, a coisa julgada não atingirá os fatos futuros¹⁰.

¹⁰ MEDINA, José Miguel Garcia. **Direito processual civil moderno**. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p 513

1.2.2. Alterações do teor coisa julgada e de sua definitividade

No âmbito das relações de trato continuado, os efeitos da coisa julgada persistirão enquanto durar a relação fático-jurídica que lhe deu causa (cláusula *rebus sic stantibus*). Uma vez alterado a circunstância fática, os efeitos prospectivos são cessados¹¹.

O parecer da PGFN n. 492 de 2011¹², que discutiu a eficácia da coisa julgada em relações tributárias de trato sucessivo e continuado, trouxe interessantes ponderações acerca de circunstâncias passíveis de alterar o contexto fático e probatório de determinada coisa julgada.

Nesse sentido, a alteração da legislação tributária, por óbvio, acarreta o surgimento de uma nova relação jurídica. Além dessa possibilidade, a consolidação de jurisprudência do STF também poderá ensejar alteração fática, a exemplo das decisões exaradas no controle concentrado de constitucionalidade.

Tal possibilidade traz à tona a força dos precedentes judiciais, de modo que as decisões definitivas da Corte incorporam-se ao sistema jurídico vigente, sendo capazes, portanto, de alterar o sistema jurídico e as circunstâncias fáticas de determinada relação jurídica.

Sobre esse ponto, vale um adendo para reforçar que as decisões proferidas no controle concentrado de constitucionalidade são precedentes (art. 927, inciso I do CPC¹³), os quais devem ser respeitados e observados.

¹¹ Nesse sentido: "Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula *rebus sic stantibus*). Assim, não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia *ex nunc*, sem efeitos retroativos. [...]"(ST1, MS n. 11045, Corte Especial, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJE 25/02/2010).

¹² Parecer apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do qual se define que os precedentes objetivos e definitivos do STF formam uma nova circunstância jurídica, capaz de cessar - e não relativizar - a coisa julgada anteriormente existente, frente a relações tributárias de trato sucessivo, de modo automático e com efeitos prospectivos. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>
Acesso em: 15.06.2023.

¹³ "Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade"

Referido precedente é amparado por eficácia vinculante, conforme entendimento de Daniel Amorim:

“O art. 927 do Novo CPC é suficiente para consagrar a eficácia vinculante aos precedentes e enunciados previstos em seus incisos. Ou seja, “observarão” significa aplicação de forma obrigatória”¹⁴

Dessa forma, a declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, cessando, por consequência, os efeitos prospectivos da decisão ou da relação jurídica anteriormente contrária.

Neste caso, não há a relativização da coisa julgada, uma vez que esta persiste com relação aos efeitos pretéritos. Esse foi o entendimento exarado pelo STF no julgamento do Recurso Especial de n. 1103584 de 2010, conforme ementa abaixo:

[...] 1. As sentenças proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo transitam em julgado e fazem coisa julgada material, ainda que possam ter a sua eficácia limitada no tempo, quanto aos fatos supervenientes que alterem os dados da equação jurídica nelas traduzida.

2. A contribuição ao PIS é relação jurídica de trato sucessivo, porquanto de fatos geradores instantâneos, mas com repetição continuada e uniforme.

3. In casu, a sentença do primeiro mandado de segurança, que fez coisa julgada, entendeu pela constitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88. 4. Deveras, referidos diplomas normativos tiveram a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

5. A declaração de inconstitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, submetida ao superveniente estado de direito, que faz cessar, prospectivamente, os efeitos da constitucionalidade emitidos na sentença proferida em sentido contrário.

6. Destarte, deve-se observar que há retroação da declaração de inconstitucionalidade, mas a decisão transitada em julgado perpetua-se até a declaração de inconstitucionalidade da norma pela Suprema Corte, respeitando a coisa julgada material naquele lapso temporal.

7. Na hipótese dos autos, fica reconhecida, relativamente ao período anterior ao advento da Resolução 46/95 do Senado, a eficácia da sentença anterior transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do DL 2445/88 e 2449/88; todavia, com a modificação do estado de direito decorrente da publicação dessa Resolução, suspendendo a execução dos Decretos-lei declarados

¹⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado artigo por artigo**. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 1.304.

inconstitucionais pelo STF, cessou a eficácia temporal da sentença anterior, em sentido contrário. (..) (RESP n. 1103584, Rel. Min. LUIZ FUX, DJU 10/09/2010).

Nesse sentido, a alteração do entendimento pela Corte Superior, proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, enseja a alteração fático-jurídica de determinada relação tributária.

Isso porque, uma decisão exarada em sede de controle de constitucionalidade consiste em uma alteração jurídica, que pode ser equiparada a uma lei nova, conforme explicado por Schubert de Farias Machado:

"Por isso, quando o Supremo Tribunal Federal, exercendo o controle concentrado, declara a inconstitucionalidade de uma lei, antes utilizada como fundamento por uma sentença que tenha transitado em julgado, altera o direito sobre o qual se fundamenta essa sentença, modificando (ou cessando) a partir de então os seus efeitos para o futuro. O mesmo ocorre quando a decisão considera inconstitucional uma lei e o STF posteriormente a declara constitucional."¹⁵

Noutras palavras, a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um tributo configura como um novo contexto jurídico, alterando, por consequência, a relação de trato continuado e cessando os efeitos de eventual coisa julgada anterior em sentido contrário.

Tal cessação dos efeitos decorre, justamente, da mutabilidade das relações continuativas.

Há, portanto, a criação de uma nova relação jurídica não amparada pela coisa julgada anterior, produzindo efeitos prospectivos automáticos, sem necessidade de prévio reconhecimento judicial.

Nesse ponto, importante trazer interessante ponderação de Hugo de Brito Machado¹⁶, que denota a necessidade de considerar que a decisão proferida pelo

¹⁵MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 391.

¹⁶ "A solução que, a nosso ver, é a mais adequada, e que tende a prevalecer, é a de considerar a decisão do STF como *direito novo*. Trata-se de alteração no contexto fático/jurídico à luz do qual o acórdão foi proferido, e que impede a produção de seus efeitos quanto a fatos posteriores que ocorrem no âmbito das relações continuativas." (grifo no original). MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 169.

Supremo em sede de controle de constitucionalidade é um direito novo, de modo que a coisa julgada individual anterior somente produzirá efeitos até a decisão definitiva do STF.

2. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Doravante será realizada uma breve análise do controle de constitucionalidade no direito brasileiro, a fim de compreender as particularidades do efeito concentrado, seus efeitos e seu poder vinculante.

A partir desse estudo, no capítulo seguinte haverá o aprofundamento sobre a relevância do controle de constitucionalidade no âmbito das relações tributárias continuativas, à luz do julgamento dos temas 881 e 885 pelo STF.

2.1. Espécies e conceito

A inconstitucionalidade consiste na “incompatibilidade entre a lei ou ato normativo que à Constituição deve obediência e os princípios e regras constitucionais”¹⁷.

Pode ser classificada como formal, dentro da qual se divide em inconstitucionalidade orgânica, relativa à incompetência formal para sua edição, ou propriamente dita quando inobservado o devido processo legislativo. Além disso, pode ser material quando demonstrado vício na matéria.

Nesse sentido explica Pietro de Alarcón:

"Costuma-se classificar as inconstitucionalidades em formais e materiais. As primeiras se apresentam quando não se respeita o conjunto ou sequência de atos previstos na Constituição para que as normas surjam validamente. As segundas, quando qualquer das interpretações possíveis do texto normativo contradiz a interpretação de princípio ou a aplicação de uma regra constitucional."¹⁸

Ademais, existem duas espécies de controle, delimitados temporalmente, a saber: controle preventivo e controle repressivo. O primeiro ocorre antes da formação do ato normativo e o segundo ocorre após a edição do ato, caso em que poderá ser difuso ou concentrado.

¹⁷ ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. **Ciência Política, Estado e Direito Público: Uma Introdução ao Direito Público da Contemporaneidade**. 3a edição. São Paulo: Verbatim, 2017, p. 367.

¹⁸ ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. **Ciência Política, Estado e Direito Público: Uma Introdução ao Direito Público da Contemporaneidade**. 3a edição. São Paulo: Editora Verbatim, 2017, p. 367.

O controle repressivo difuso enseja competência de qualquer juiz e tribunal para declarar a inconstitucionalidade em ação, a qual pode ser arguida por qualquer pessoa. Nesse caso, o juiz deve pausar a análise do mérito da lide e analisar a alegação de inconstitucionalidade.

O controle repressivo na modalidade concentrado, por sua vez, é de competência originária do STF e feito por ação própria, a partir de arguição dos legitimados universais, a saber: o Presidente, as Mesas Diretoras, o Procurador Geral da República, o Conselho Federal da OAB, os partidos políticos com representação nacional e os governadores. Acerca dos partidos políticos, eles devem ser representados por advogados, assim como as confederações sindicais ou entidades, tendo em vista que não possuem capacidade postulatória e devem ter representação no congresso.

Referido controle independe de um caso concreto prévio e é exercido por meio de ações próprias, a saber: Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), Arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) e Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO).

2.2. Efeitos

No controle difuso, no qual qualquer juiz ou tribunal pode exercer para declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo para uma situação em específico, o efeito é *inter partes*, podendo ser aplicado o efeito *erga omnes* quando julgado em sede de regime de repercussão geral.

Por outro lado, o controle concentrado ou abstrato, exercido pelo STF e independentemente de existência de um caso concreto, tem efeito *erga omnes* e vinculante.

Além disso, há os denominados efeitos retroativos limitativos, efeitos prospectivos propriamente ditos e efeitos prospectivos a partir de determinado evento,

conforme exemplifica Ingo Wolfgang Sarlet¹⁹, os quais podem ser delimitados em sede de modulação de efeitos.

Ainda, vale mencionar o entendimento de Schubert de Farias Machado, quem denota que a decisão em sede de controle de constitucionalidade tem efeito vinculante e constitui em uma alteração do direito objetivo anteriormente discutido:

"[...] Quando se trata de constitucionalidade de lei declarada através de uma ação direta, seja de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, essa decisão do STF tem efeito vinculativo e contra todos. Nesse caso a decisão do Supremo muda o direito objetivo sobre o qual se funda a decisão que transitara em julgado e vinha expandindo seus efeitos para o futuro. [...]"²⁰

Por esse motivo, conforme explicado pelo autor e doravante esmiuçado, no âmbito do direito tributário, caso seja declarado constitucional determinado tributo, à decisão gerará uma nova relação jurídica, motivo pelo qual o contribuinte deverá recolher de imediato o tributo.

2.3. Modulação dos efeitos

O artigo 27 da Lei 9868/99²¹ regula o instituto da modulação dos efeitos temporais da decisão de inconstitucionalidade, isto é, os limites de eficácia dos efeitos da decisão, decidindo que somente incidirão a partir do trânsito em julgado, a partir de determinada data ou de efeito futuro. Para tanto, é necessário que o Tribunal possua maioria de dois terços de seus membros e deve ser levado em consideração a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

O artigo 927, §3, que regula os sistemas de precedentes no Brasil, permite a possibilidade de modulação dos efeitos quando alterada a jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou de julgamento de casos repetitivos.

¹⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 8a edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1233.

²⁰MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 399.

²¹ "Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco²² ainda destacam que a limitação de efeitos é possível, também, no controle concentrado de constitucionalidade.

Veja que a modulação dos efeitos enseja a demonstração da garantia da segurança jurídica e do excepcional interesse social, a fim de preservar os interesses que “seriam sacrificados pela retroatividade sobre os afetados pela lei inconstitucional”²³.

Por esse motivo, Alexandre de Moraes demonstra sua preocupação à limitação dos efeitos a eventos futuros em sede de controle de constitucionalidade, trazendo citação de Hans Kelsen para exemplificar que “uma norma jurídica, em regra, somente é anulada com efeitos para o futuro, de forma que os efeitos já produzidos que deixar para trás permaneçam intocados”²⁴.

Assim, a modulação de efeitos, aplicável também aos casos de declaração de constitucionalidade, visa garantir a segurança jurídica e/ou o excepcional interesse social, decidindo o termo inicial da incidência dos efeitos de determinada decisão proferida em controle de constitucionalidade.

2.4. Eficácia vinculante

As decisões de controle de constitucionalidade possuem eficácia *erga omnes*, conforme art. 102, §2⁵, CF e, na mesma linha, efeito vinculante, uma vez que as decisões de mérito, produzidas pelo Supremo Tribunal Federal, em ações diretas de inconstitucionalidade e declaratórias de constitucionalidade produzem eficácia contra todos.

²² Nesse sentido: "Não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeito é decorrência do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental[...]" MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p.1052.

²³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1233.

²⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 34ª edição. São Paulo: Atlas, 2018, p. 1026.

²⁵ "[...] § 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."

Destarte, vale mencionar que são os efeitos da sentença que operam efeitos *erga omnes*, garantindo a indiscutibilidade posterior, ressalvada a modulação dos efeitos e a alteração fática ou jurídica posterior.

Ademais, no âmbito dos precedentes judiciais, o artigo 927, inciso I, prevê que "as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade" vinculam o poder judiciário.

Nesse sentido, Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha destacam que a eficácia vinculante de precedentes formados em controle concentrado de constitucionalidade é reforçada pela previsão expressa no artigo 927, inciso I e artigo 988, inciso III do CPC, o qual prevê a possibilidade de ingressar com reclamação quando verificada a inobservância dessas decisões, a saber:

"A conjugação do art. 927, I, com o art. 988, ambos do CPC, reforça a eficácia formalmente vinculante dos precedentes do STF em casos de controle concentrado de constitucionalidade - e não apenas dos comandos dessas decisões."²⁶

Vale mencionar, por fim, que a referida vinculação decorre da coisa julgada, com eficácia *erga omnes*, incidindo sobre os fundamentos da decisão (*ratio decidendi*).

Dessa forma, a observância da força vinculante das decisões exaradas em sede de controle concentrado é de importante análise, uma vez que surtirá efeitos com relação ao conflito com coisa julgada individual e seus efeitos no tempo e no direito, especialmente no tocante às relações jurídicas sucessivas/ continuativas.

²⁶ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal**. 13 edição. Salvador: Editora JusPodvim, 2016, p. 594.

3. ANÁLISE DOS TEMAS 881 E 885 DO STF

Em julgamento recente dos Temas 881 e 885, proferido em sede de regime de Repercussão Geral, o STF alterou seu entendimento, que anteriormente era a favor do contribuinte, e adotou um posicionamento pró fisco, observando o princípio da isonomia concorrencial.

O Tema 885 do STF discute os efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada anterior nas relações tributárias de trato continuado.

O caso paradigma trata de um contribuinte (Brasken S/A) que impetrou Mandado de Segurança objetivando a declaração de nulidade de lançamento para cobrança de CSLL durante o período de 2001 a 2003, sob o fundamento de que é beneficiário de sentença proferida e transitada em julgado que reconheceu o direito da empresa de não recolher a contribuição.

Nesse caso, o contribuinte alegou a inaplicabilidade da súmula 239 do STF, uma vez que a sentença em comento não foi objeto de ação rescisória e é relativa especificamente à inconstitucionalidade da lei que institui a CSLL. Além disso, o STJ manifestou entendimento de que as alterações legislativas posteriores à Lei n. 7598 não desconstituíram a coisa julgada anterior.

Por outro lado, a União alegou que a coisa julgada não teria eficácia sobre os exercícios subsequentes, ante a disposição da súmula 239 do STF, bem como que a coisa julgada em mandado de segurança não comporta eficácia continuada e que as alterações trazidas na lei em comento cessam a eficácia da coisa julgada.

O Tema 881 do STF, em contrapartida, está relacionado ao Recurso Extraordinário n. 949.297 e discute se a decisão proferida em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade cessa a eficácia temporal da coisa julgada previamente obtida pelo contribuinte ou pela Fazenda Pública, em razão da alteração no estado de direito anterior.

O referido recurso é atrelado ao caso de um contribuinte (Textil Bezerra de Menezes S/A) que impetrou Mandado de Segurança a fim de obter o reconhecimento do direito de não recolher a CSLL, instituída pela Lei n. 7.689/88, em razão de ser

beneficiário de decisão transitada em julgado que declarou a desnecessidade de recolhimento de CSLL, haja vista a existência de vício formal na lei instituidora.

O contribuinte alega que o julgamento da ADI 15, no qual o STF reputou constitucional a referida contribuição, não pode afetar sua coisa julgada individual e anterior.

Em contrapartida, a União preserva o argumento trazido no tema 885, ao destacar que a coisa julgada em mandado de segurança em matéria tributária não alcança os exercícios seguintes à data da impetração e que a coisa julgada no direito tributário pode ser relativizada quando superveniência de novos parâmetros legislativos, normativos ou jurisdicionais.

A discussão constitucional deita-se, pois, em dois argumentos principais e contrários, a saber: (i) para o contribuinte, a sentença transitada em julgado em 1992, que afastou a cobrança da CSLL, não pode ser afastada pela ADI n. 15, por ofensa ao princípio da irretroatividade; (ii) para a União, a coisa julgada no direito tributário pode ser relativizada, ante a superveniência de novos parâmetros normativos ou de decisão do STF proferida em sede de controle de constitucionalidade.

Segundo Fernando Facury Scaff²⁷, o julgamento foi marcado pela priorização da isonomia concorrencial e a automática interrupção temporal dos efeitos da coisa julgada, respeitando-se o princípio da segurança jurídica ao estabelecer a necessidade de respeito à anterioridade e à irretroatividade tributária.

No voto do Ministro Edson Fachin (relator do Tema 881), ficou reconhecida que, ante a natureza continuada da relação tributária e da cláusula *rebus sic stantibus*, o juízo de constitucionalidade no controle concentrado e abstrato modifica o estado de direito, sendo equivalente a norma nova e, por consequente, e a um novo tributo, conforme ora *in verbis*:

"Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícita traduzível na cláusula *rebus sic stantibus*, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de

²⁷ 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. RDTA 53. Primeiro Quadrimestre 2023. ISSN 1415-8124, p. 616 a 641.

modificar o estado de direito, consistindo em *ius superveniens*, à luz do efeito vinculante e da eficácia *erga omnes* produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º, da Constituição da República), assim como pela função constitutiva do Direito dos precedentes judiciais.

[...]

Por fim, ante do exame do caso em concreto, impende registrar que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder à norma jurídica nova ao contribuinte. Tal situação equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal."

O voto do Ministro Roberto Barroso (relator do tema 885) ainda destacou que as decisões declaratórias fazem norma com efeitos futuros, que estão sujeitas a alterações fáticas. Dessa forma "[...] "a coisa julgada não pode servir como salvo conduto inalterável a fim de ser oponível eternamente pelo jurisdicionado somente porque lhe é favorável".

O relator ainda ressaltou a eficácia automática da decisão, sem necessidade de ajuizamento de ação por parte da Fazenda Pública:

"as hipóteses de incidência descritas na lei automaticamente voltarão a produzir efeitos para aqueles contribuintes, que, conseqüentemente, voltarão a praticar os fatos geradores da obrigação tributária, sendo desnecessário o ajuizamento de qualquer ação por parte da Fazenda Pública".

Isso porque, a decisão do STF, seja no controle concentrado ou em sede de repercussão geral, quando contrária à coisa julgada individual e no âmbito de relações tributárias de trato continuado, produz uma nova norma jurídica, equivalente à criação de um novo tributo, que deve observar a irretroatividade e a anterioridade.

Segundo o relator, ainda, a publicação da ata do julgamento é o termo inicial para a vigência da norma, respeitada a *vacatio legis*, caso em que, uma vez escoado o prazo de vacância, a cobrança pode ocorrer imediatamente.

O relator ainda entendeu que o julgamento e a tese delimitada devem ser aplicados em conjunto. Isto é, a mesma tese deve prevalecer para os casos dos Tema 881 e Tema 885.

Apesar de pontuais divergências no julgamento, como a discussão sobre a relevância do instituto da ação rescisória para processos transitados em julgados em data anterior à decisão da Suprema Corte, em contraposição à eficácia automática, o entendimento majoritário é que, por se tratar de relação jurídica de trato continuado, com incidência de cláusula *rebus sic stantibus*, deve-se aplicar os efeitos de modo automático.

Outra divergência notável é a aplicação do princípio da anterioridade. Isso porque, houve a discussão sobre a necessidade de observância da anterioridade nonagesimal e anual, ante a existência de razões de segurança jurídica.

Nesse sentido, houve entendimentos contrários, a exemplo do voto do Ministro Gilmar Mendes, por entender que os princípios supramencionados são aplicáveis quando majoração ou instituição de um tributo novo, o qual não se coaduna ao caso em testilha, tendo em vista que discute a declaração de constitucionalidade de uma norma tributária.

Tal entendimento traz à discussão a questão que sobreveio no julgamento sobre o fato de que, ao declarar constitucional ou inconstitucional determinado tributo, referida decisão altera a situação jurídica anteriormente existente, equiparando-se a uma nova norma tributária, motivo pelo qual inviável ignorar a incidência dos princípios em comento, justamente em razão do princípio da segurança jurídica, basilar do Estado de Direito.

O Ministro Dias Toffoli também divergiu quanto à aplicação da anterioridade, acompanhando o voto do Ministro Gilmar Mendes, por entender que haveria, na realidade, uma dupla aplicação da anterioridade, tendo em vista que a norma tributária anterior ao julgamento já produziu efeitos e observou a anterioridade, ressaltando a possibilidade de aplicar uma cláusula geral de anterioridade nos casos de declaração de constitucionalidade de tributos.

Outro ponto de divergência foi a modulação dos efeitos, na qual se discutiu o marco temporal a partir da publicação da ata de julgamento do mérito, proposta esta afastada pela Corte.

No julgamento dos referidos temas, ficou pacificado, portanto, que as ações em controle de constitucionalidade interrompem os efeitos prospectivos da coisa julgada automaticamente, sem necessidade de interposição de ação rescisória, a saber:

"1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo". Tudo nos termos do voto do Relator."

Veja-se que, neste caso, a corte entendeu pela cessação dos efeitos automáticos da decisão anterior no âmbito do direito tributário.

Apesar de tal alteração, o princípio da segurança jurídica foi observado ao prever a necessidade de garantir a irretroatividade, e anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal. Tal julgamento, todavia, ensejou constantes discussões sobre a segurança jurídica do contribuinte, sobre a irretroatividade tributária e sobre os princípios da anterioridade tributária e nonagesimal.

Isso porque, como detalhado acima, o julgamento foi marcado por diversas questões polêmicas, como a fixação do marco temporal para cessação dos efeitos da coisa julgada, perda da eficácia quando alteração no mundo fático ou jurídico e eficácia automática da decisão.

Apesar disso, é notório que os ministros convergiram no entendimento sobre a quebra automática dos efeitos de decisões passadas, uma vez que a coisa julgada não pode ser oponível eternamente pelo contribuinte e, uma vez alteradas as situações de fato e de direito existentes, evidente a perda dos efeitos da coisa julgada anterior.

Além disso, a ausência de modulação de efeito acarretou preocupação acerca dos efeitos *ex tunc* ou *ex nunc* e a possibilidade de cobrança retroativa pela Fazenda Pública.

Nesse ponto, segundo Fernando Facury Scaff, a ausência de modulação respeitou a segurança jurídica, tendo em vista que estabeleceu a regra geral do efeito prospectivo:

"No julgamento da Tese não houve modulação, devendo o julgamento valer a partir de sua conclusão, isto é, rege-se pela regra geral do efeito prospectivo (a partir do presente), nem em data estabelecida no passado, nem a partir de data futuro. Assim, neste caso, o efeito da decisão deve ser aplicado doravante, com dois aspectos extremamente relevantes estabelecidos pela primeira vez pelo STF nesse julgamento, pois: (1) foi decidido que as decisões em controle concentrado e em RG devem prevalecer sobre decisões anteriores transitadas em julgado em controle difuso, que lhe sejam contrárias,, e (2) tornou prescindível a exigência de ação rescisória para desfazer os "efeitos temporais" da coisa julgada anterior."²⁸

A partir disso, serão analisados os limites temporais da coisa julgada no âmbito do direito tributário, ante as relações de trato continuado, bem como a necessidade de observância da irretroatividade fiscal.

²⁸ 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. RDTA 53. Primeiro Quadrimestre 2023. ISSN 1415-8124, p. 616 a 641.

4. CARACTERÍSTICAS E LIMITES DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As relações tributárias continuativas consistem em relações jurídicas que se renovam ao longo do tempo, excetuando-se, portanto, à definitividade da coisa julgada. Noutras palavras a relação jurídica de natureza continuada "[...] é aquela que se projeta no tempo com característica de continuidade. [...]"²⁹.

Hugo de Brito Machado conceitua que a relação jurídica tributária continuativa ocorre nos tributos cujo fato gerador ocorre repetidamente, como é o caso do ICMS e o ISS:

"A relação jurídica tributária continuativa é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. É o que ocorre no ICMS, no IPI, no ISS, no Imposto de renda e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas. Há, em relação a todos esses tributos, relação tributária continuativa porque os fatos geradores dos mesmos se repetem indefinidamente, embora existam períodos de determinação dos valores desses tributos, dos valores a serem pagos pelos contribuintes. Por isto mesmo é que os sujeitos passivos dessas relações devem ser inscritos em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário."³⁰

Nesse ponto, os limites temporais da coisa julgada atuam em importante papel para preservar a estabilidade e a segurança jurídica do contribuinte, adequando-o à realidade fática e às alterações trazidas pelo Direito em relação aos fatos geradores supervenientes.

Por esse motivo, a aplicação de precedentes do STF em casos em que o contribuinte está amparado por coisa julgada em sentido contrário não relativiza, tampouco desprestigia a coisa julgada.

²⁹ DONIZETTI, Elpidio. **Curso didático de direito processual civil**. 20. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 739

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2006, p. 164.

Isso porque, a aplicação de novo entendimento pelo STF, especialmente no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, estabelece uma nova relação jurídica e fática, de modo que a coisa julgada anterior perde a pertinência com os novos fatos geradores.

Nesse diapasão, deve-se atentar à norma da irretroatividade tributária, por meio da qual a lei não pode retroagir para alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, na forma do artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal (CF), bem como ao princípio da legalidade tributário, previsto no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal e art. 150, I do Código Tributário Federal (CTN), por meio do qual é vedado aos entes federativos a exigência ou aumento do tributo sem lei que o estabeleça, conforme explicado por Paulo de Barros Carvalho³¹.

Igualmente, o artigo 146 do Código Tributário Nacional dispõe que o marco temporal inicial para que o Fisco retome o direito de cobrar o tributo ocorre após o advento do precedente do STF, cessando-se a eficácia temporal da coisa julgada anterior.

Além disso, a própria súmula 239³² do STF dispõe que a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada, em razão da natureza continuativa do direito tributário.

Assim, uma vez existente a alteração dos elementos fáticos, a coisa julgada é excepcionada, permitindo a revisão da sentença prolatada anteriormente.

Dessa forma, nota-se uma relevante preocupação com o instituto da coisa julgada, a segurança jurídica e a própria ideia de justiça fiscal, contrapondo-se dois lados essenciais do direito tributário: (i) contribuinte e (ii) Fazenda Pública, além de

³¹ "[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei." CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2017, p. 217

³² "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores." Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2062#:~:text=Decis%C3%A3o%20que%20declara%20indevida%20a,julgada%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20aos%20posteriores>. Acesso em: 04 de junho de 2023.

dois deveres relacionados: (i) dever de contribuição e (ii) dever de arrecadação de tributos.

Doravante, a partir do conceito e das peculiaridades da coisa julgada em relações continuativas tributárias, será analisado o limite da coisa julgada no âmbito tributário e sua eficácia temporal.

4.1. Cláusula *Rebus Sic Stantibus*

Conforme alhures demonstrado, no julgamento dos temas repetitivos em comento, os ministros destacaram a existencial a cláusula *rebus sic stantibus* para a coisa julgada no âmbito do direito tributário.

A coisa julgada formada na relação jurídica de trato continuado tem direta "[...] correspondência ao pedido e à causa de pedir realizados"³³, de modo que, uma vez alterada a causa de pedir, haverá um novo direito a ser tutelado e apreciado.

Noutras palavras: "Alterado o suporte fático (do qual decorrem relações jurídicas de trato continuado) sobre o qual incide uma determinada regra de caráter tributário, a coisa julgada não repercute em relação a fatos tributários futuros."³⁴

Por esse motivo, a coisa julgada material traz consigo, ainda que implicitamente, a cláusula *rebus sic stantibus*, que possibilita a revisão ou a alteração de determinada norma quando verificada mudanças nas circunstâncias fáticas que amparam a decisão.

Eduardo Arruda Alvim, Daniel Willian Granado e Eduardo Aranha Ferreira coadunam com o entendimento de que, no caso do artigo 505, inciso I do CPC/2015, relativo aos efeitos da coisa julgada ante à existência relação jurídica continuativa, "[...] a sentença é proferida *rebus sic stantibus*, de modo que, alterada a situação fática que ensejou a sua prolação (mais uma vez tenhamos presente: alterados os fatos constitutivos do direito), é possível o ajuizamento de nova ação [...]"³⁵.

³³ MEDINA, José Miguel Garcia. **Direito processual civil moderno** (livro eletrônico). 3a edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 513

³⁴ MEDINA, José Miguel Garcia. **Direito processual civil moderno** (livro eletrônico). 3a edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 513

³⁵ ALVIM, Eduardo Arruda; GRANADO, Daniel Willian; e FERREIRA, Eduardo Aranha. **Direito processual civil**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 984

Ainda, segundo Daniel Amorim Assumpção Neves³⁶, não há que se falar em coisa julgada material especial, em razão da existência da *cláusula rebus sic stantibus*, que condiciona a imutabilidade da decisão à alteração de fato e de direito, mas sim de coisa julgada material propriamente dita, na qual a possibilidade de revisão fica condicionada à alteração fática e jurídica.

De toda forma, é possível afirmar que, no âmbito das relações continuativas, a coisa julgada é permeada pela cláusula *rebus sic stantibus*, uma vez que sua eficácia é diretamente atrelada às circunstâncias fáticas que lhe deram causa.

4.2. Limites de eficácia e seus efeitos

Pois bem. Importante destacar que a coisa julgada é definitiva no âmbito do quadro fático e jurídico que lhe deu caso, de modo que, uma vez alterado o direito ou as circunstâncias fáticas, seus efeitos podem deixar de se produzir, tendo eficácia somente nas relações jurídicas pretéritas à alteração, conforme expressa dicção do artigo 505, inciso I do Código de Processo Civil.

Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior explica que, nas relações continuativas, há o denominado limite temporal da coisa julgada. Nesse caso, o objeto da decisão desaparece, ante a alteração fático-jurídico:

"Costuma-se identificar o fenômeno da coisa julgada sobre relação jurídica continuativa com o chamado *limite temporal da coisa julgada*. Pretende-se, com isso, delimitar, no tempo, a eficácia da sentença dita determinativa, por consequência, também, a duração da coisa julgada. Na verdade, contudo, não é o efeito da sentença que é temporário, nem muito menos é a *res iudicata* que se extingue ao final de determinado momento. É o objeto do julgado que desaparece e, por isso, o comando sentencial deixa de atuar, não por ter extinguido sua força, mas por não ter mais sobre o que incidir. Entretanto, o acerto feito, em face da situação fático-jurídica apurada no tempo da sentença, continuará imutável e indiscutível, para sempre. Se algum novo julgamento vier a acontecer entre as partes, já não será sobre o mesmo objeto, visto que a relação jurídica litigiosa estará envolvendo elementos novos que não foram apreciados na sentença anterior. Operará para o futuro, e não para o passado, este, sim, vinculado à coisa julgada." ³⁷

³⁶ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 10a edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2018, p. 896.

³⁷ JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Processual Civil** - Vol. I. 59ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.158

Dessa forma, é possível a cobrança de determinado tributo declarado constitucional após a alteração de entendimento pelo STF, em razão da natureza continuativa e sucessiva das obrigações tributárias, em especial às relacionadas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Por esse motivo, a discussão sobre a necessidade de propositura de ação específica perde o objetivo, haja vista a eficácia automática da decisão.

Esse é o posicionamento adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mediante o Parecer PGFN n. 492 de 2011, o qual defendeu que as decisões transitadas em julgado que disciplinam relações continuativas podem ser modificadas quando decisões proferidas no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade ou sob regime de repercussão geral.

No referido parecer, a PGFN entendeu que a alteração das circunstâncias fáticas dentro de uma relação jurídica tributária de trato sucessivo enseja o nascimento de uma nova relação jurídica tributária, a qual não é alcançada pela coisa julgada anteriormente formada. Veja-se:

"A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária."³⁸

Ainda, segundo a PGFN, os precedentes objetivos e definitivos do STF alteram a circunstância jurídica, cessando os efeitos prospectivos da eficácia vinculante de decisões anteriores. Isso porque trata-se de *cláusula rebus sic stantibus*, conforme abaixo transcrito:

"Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, se e enquanto permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma sob os quais o juízo de certeza se

³⁸ Parecer PGFN/CRJ/N. 492/2011.

formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula rebus sic stantibus subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado."³⁹

Destarte, é possível afirmar, com veemência, que, ante aplicação de precedentes do STF, a coisa julgada em sentido contrário não configura relativização da coisa julgada, mas sim observância à força vinculante no sistema de precedentes Brasileiros.

Ademais, evidente que a aplicação de decisão de STF no âmbito do controle concentrado ou difuso estabelece um novo estado de direito, afastando a incidência da coisa julgada anterior, haja vista que esta passa a ser incongruente com o contexto fático futuro.

Esse é o entendimento trazido por Ricardo Lodi Ribeiro:

"Deste modo, a aplicação dos precedentes do STF aos casos em que o contribuinte tem decisão transitada em julgado em sentido contrário não desprestigia o instituto da coisa julgada. Tampouco se fundamenta no reconhecimento da coisa julgada inconstitucional ou da sua relativização. [...] é inevitável admitir que ela estabelece um novo Estado de Direito, nos termos do referido dispositivo legal, fazendo que com que a coisa julgada deixe de guardar pertinência com os fatos geradores ocorridos no futuro, como se houvesse uma alteração legislativa nos aspectos essenciais da lei de incidência[...]"⁴⁰

Por conseguinte, com relação aos fatos geradores e pagamentos futuros, a coisa julgada individual existente não prevalecerá, tendo em vista a mudança no quadro fático que a ensejou preliminarmente, a qual fez cessar seus efeitos objetivos.

Dessa forma, caso a coisa julgada individual determinava a constitucionalidade de determinada lei tributária, obrigando os contribuintes ao seu pagamento, com a publicação da decisão do STF, declarando a lei inconstitucional, a coisa julgada anterior perde sua eficácia.

³⁹ Parecer PGFN/CRJ/N. 492/2011

⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

Por outro lado, quando a coisa julgada individual declarava determinada norma inconstitucional, com a publicação da decisão do STF declarando sua constitucionalidade, restabelece-se a relação jurídica e a obrigação de recolher o tributo. Veja-se:

"Ao revés, se a coisa julgada individual determinava a inconstitucionalidade da lei tributária após a publicação da decisão do STF os fatos geradores voltam a ser regidos pela hipótese de incidência afastada pela decisão transitada em julgado, restabelecendo em relação ao futuro a obrigação de recolher o tributo."

Nota-se, ainda, que no caso de decisão do STF que declare a constitucionalidade de uma lei antes tida como inconstitucional, Ricardo Lodi Ribeiro⁴¹ ressalta a necessidade de notificação do contribuinte pela Fazenda Pública.

O posicionamento supramencionado encontra um meio-termo aplicável ao julgamento do Tema 881, com relação à discussão de efeitos automáticos ou necessidade de interposição de ação rescisória. No caso, é reconhecido os efeitos automáticos da cobrança em relação a fatos geradores posteriores, mas a cobrança deve ser precedida de comunicação, em respeito ao princípio da vedação a decisão surpresa, conforme *in verbis*:

"[...] Como o contribuinte não é considerado intimado pela publicação da decisão do STF em processo que não foi parte, a norma jurídica a ele aplicável é a estabelecida pela coisa julgada a comunicação individualizada quanto à sua superação. Por isso, a publicação da decisão da Corte Maior não pode ser considerada como marco temporal da cobrança, pois compreende um período em que o contribuinte não tem certeza quanto à norma jurídica a ser aplicada em relação às suas operações, o que acabaria por comprometer o princípio da não surpresa"⁴²

Nota-se, também, que, quanto à discussão sobre os efeitos prospectivos automáticos, justamente em razão do caráter *erga omnes* da decisão do STF, o afastamento da coisa julgada individual anterior deve ser aplicado de ofício e

⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

automático, o que acompanha o posicionamento do Supremo acerca da desnecessidade de medida judicial para ensejar a cobrança pelo Fisco, saber:

"Em decorrência do caráter *erga omnes* da decisão do STF, o afastamento da coisa julgada em relação aos fatos geradores ocorridos após sua publicação é providência que deve ser adotada de ofício pela própria Administração Pública, que tem o dever de agir em cumprimento da Constituição, cancelando lançamentos e exigências constitucionais [...]"⁴³

Assim, a eficácia da coisa julgada cessa automaticamente, ante a alteração fático-jurídica. Nesse caso, há duas possibilidades, a saber: (i) possibilidade de cobrança pelo Fisco em relação aos fatos geradores posteriores à decisão que declarou a constitucionalidade do tributo; ou (ii) a cessação da obrigação do contribuinte de recolher o tributo declarado inconstitucional.

Nesse diapasão, percebe-se que a discussão está diretamente ligada aos limites objetivos da coisa julgada, os quais permitem delimitar a eficácia vinculante das decisões transitadas em julgado, que recairá apenas em determinada relação jurídica. Igualmente, há o limite temporal, uma vez que a cobrança deve recair apenas sobre fatos futuros, precedida de notificação fiscal.

Dessa forma, uma vez modificados os fatos que ensejaram a constituição da relação jurídica anterior, formar-se-á uma nova relação jurídica, afastando-se os efeitos da coisa julgada prévia.

4.3. Irretroatividade da lei fiscal

No âmbito do direito tributário, atrelado ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva, a retroatividade da lei tributária é vedada, ressalvados os casos previstos no artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN), a saber: (i) quando lei meramente interpretativa, aplicando-se a posição mais favorável ao contribuinte; (ii) quando, não definitivamente julgado, a lei nova deixa de defini-lo como infração; deixar de tratar determinado ato como contrário a qualquer exigência de ação ou

⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

omissão, desde que ausente fraude ou falta de recolhimento do tributo e quando cominar penalidade menos severa.

Referida norma é uma ramificação do princípio da segurança jurídica, o qual prevê, sobretudo, a estabilidade das relações jurídicas, a anterioridade das leis em relação aos fatos e a previsibilidade dos comportamentos, conforme exemplificado por Regina Helena Costa:

"Mais uma manifestação clara do sobre princípio da *segurança jurídica*, ao preconizar que a lei deve irradiar seus efeitos para o futuro, traduz proteção a situações já consolidadas, tornando intangível o passado sempre que se tratar de instituição de ônus a alguém"⁴⁴

Pois bem. A lei tributária é *ex lege* e não pode atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, por expressa previsão do artigo 5, inciso XXXVI da Constituição Federal. Igualmente, o artigo 150, inciso III reforça a impossibilidade de cobrança de tributo antes do início da vigência da lei que os instituir.

A disposição do artigo 150, CF abrange expansivamente não somente a lei, mas a jurisprudência e a decisão administrativa definitiva, conforme explica Sacha Calmon Navarro Coelho:

"Entre nós, não apenas a lei, mas todo o direito tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justificáveis, ao suposto de que o Direito muda continuamente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação pelo Judiciário, seja pela alteração dos critérios de aplicação da lei pela Administração.

[...]

Pleno de sabedoria, nosso direito tributário impede a retroatividade da sentença no ato tributário."⁴⁵

Esse é o entendimento extraído do artigo 146 do CTN⁴⁶, por meio do qual a modificação introduzida por decisão judicial nos critérios adotados pela autoridade

⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8a edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 72

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A coisa julgada e o código de processo civil/2015 (Matéria Tributária)**. In: *"O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015"*. Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 82 a 99.

⁴⁶ "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento

administrativa no lançamento tributário somente produz efeitos com relação aos fatos posteriores à sua introdução.

Nesse caso, a lei a nova ou a decisão judicial, bem como o lançamento ou eventual extinção do crédito tributário somente produzem efeitos *ex nunc*, ante a incidência do princípio da previsibilidade e da segurança jurídica atrelada ao contribuinte.

Ricardo Lodi Ribeiro coaduna com o referido posicionamento ao destacar que o direito novo determinado pelo STF não permite a retroatividade da decisão, de modo que a coisa julgada individual em sentido contrário deve ser mantida, vide trecho abaixo destacado:

"Contudo, quanto aos fatos geradores pretéritos, a solução passa pela manutenção da coisa julgada individual em nome da segurança jurídica, que, mesmo sob a perspectiva plural, não se coaduna com a retroatividade do direito novo estabelecido pelo STF, em nome do princípio da irretroatividade, também incidente no plano da aplicação da norma jurídica pelos Poderes Executivo e Judiciário."⁴⁷

No âmbito do controle de constitucionalidade, existe o instituto da modulação dos efeitos. É sabido que, para ações em que há a declaração de inconstitucionalidade, o efeito automático é o *ex tunc*.

Quanto à declaração de constitucionalidade, no entanto, há divergências, uma vez que, em tese, o judiciário afirma a constitucionalidade de determinada norma, diferente da declaração de inconstitucionalidade, na qual afirma-se que a norma jamais integrou o ordenamento jurídico.

O problema dos temas 881 e 885 do STF é que a modulação dos efeitos foi negada, surgindo discussão sobre o momento em que o Fisco pode exigir o recolhimento da CSLL do contribuinte sobre os fatos geradores existentes em 2007, o que atinge, nesse caso, a eficácia da coisa julgada e concede tratamento retroativo à decisão.

somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

⁴⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

Nota-se que o Ministro Barroso entendeu pela desnecessidade de modulação de efeitos, uma vez que existia decisão anterior afirmando a obrigatoriedade de recolhimento de tributo. Dessa forma, a suspensão do pagamento pelo contribuinte deu-se à sua conta e risco próprio, uma vez que a insegurança jurídica não foi criada pela decisão do Supremo, mas sim pela própria decisão do contribuinte.

Todavia, *concessa maxima venia*, não há que se falar em ausência de insegurança jurídica criada pela decisão, uma vez que a decisão do STF, apesar de permitir a cobrança da CSLL desde 2007, ressalta a necessidade de observância ao princípio da anterioridade e da segurança jurídica.

Nesse ponto surge a discussão sobre a segurança jurídica e a indispensável necessidade de observar as normas do direito tributário. Assim, uma vez que a irretroatividade abrange também decisões judiciais, o julgamento de ação declaratória de constitucionalidade deve observar, também, a eficácia *ex nunc*, em prol, portanto, da legalidade tributária e da segurança jurídica garantida ao contribuinte.

Marcio Severo Marques e Fernando Canhadas trazem importantes ponderações acerca dos efeitos da coisa julgada. Segundo os autores, quando declaração de inconstitucionalidade, a regra geral é a eficácia *ex tunc*, com efeitos retroativos, todavia, quando declaração de constitucionalidade, a decisão deve surtir efeitos apenas prospectivos, *ex nunc*, portanto, conforme *in verbis*:

"Quando a jurisprudência do STF for alterada para declarar inconstitucional uma norma que anteriormente vinha sendo considerada constitucional, a decisão rescisória deverá ter, em regra, efeito retroativo. excepcionalmente, e apenas ante a necessidade de se resguardar a segurança jurídica, poderá haver a modulação dos efeitos da decisão e a consequente atribuição exclusiva de efeitos prospectivos.

Por outro lado, se a jurisprudência da Suprema Corte for alterada para declarar constitucional por meio de decisão transitada em julgado, neste caso entendemos que à decisão rescisória só poderiam ser atribuídos efeitos prospectivos, prestigiando-se a segurança jurídica e assegurando-se a estabilidade das relações jurídicas pretéritas."⁴⁸

⁴⁸ MARQUES, Márcio Severo; CANHADAS, Fernando A.M. **Coisa Julgada em Matéria Tributária em face do Código de Processo Civil**. In: O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015. Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 395 a 408.

Nota-se que na declaração de inconstitucionalidade há um benefício direto ao consumidor, o qual poderá, inclusive, ingressar com pedido de ressarcimento ou repetição de indébito. Por outro lado, na declaração de constitucionalidade, o contribuinte fica à deriva do fisco, aguardando uma cobrança de débito tributário que antes era inconstitucional, motivo pelo qual lesa, diretamente, a sua segurança jurídica permitindo a cobrança sem limitação temporal.

Retomando o entendimento de Schubert de Farias Machado, acerca do efeito vinculante e modificativo das decisões do STF:

"Quando se trata de constitucionalidade de lei declarada através de uma ação direta, seja de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, essa decisão do STF tem efeito vinculativo e contra todos. Nesse caso a decisão do Supremo muda o direito objetivo sobre o qual se funda a decisão que transitara em julgado e vinha expandindo seus efeitos para o futuro. Por isso, o contribuinte que vinha deixando de pagar determinado tributo por força de coisa julgada que regulava uma relação jurídica contínua, passa a ser obrigado a recolher esse mesmo tributo a partir da data em que se tornar definitiva a referida decisão[...]"⁴⁹

Por esse motivo, e em consonância com o exposto até o momento, no âmbito do direito tributário, caso seja declarado constitucional determinado tributo, à decisão gerará uma nova relação jurídica, motivo pelo qual o contribuinte deverá recolher de imediato o tributo.

Noutras palavras, no controle concentrado de constitucionalidade, a declaração de constitucionalidade de uma norma deve produzir efeitos apenas prospectivos, haja vista a necessidade de respeitar e garantir a segurança jurídica do contribuinte e a irretroatividade fiscal.

Nesse sentido, João de Souza Alho Neto⁵⁰ ressalta que, para harmonizar a segurança jurídica e a igualdade, é necessário conservar e limitar o alcance da coisa

⁴⁹MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: *Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 399.

⁵⁰NETO, João de Souza Alho Neto. Coisa julgada vs. Igualdade em matéria tributária: O conflito a partir da perspectiva da livre concorrência. IBDT. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual. RDTA 43. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280, p. 197 a 221. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/164638> Acesso em: 15.06.2023

julgada, cujos efeitos de sua alteração devem ser apenas *ex nunc*, de modo a impedir que os fatos pretéritos sejam alcançados.

Dessa maneira, é possível concluir que os efeitos da decisão que declara um tributo como constitucional devem ser somente prospectivos, incidindo a partir da publicação da decisão definitiva pelo Supremo.

Tal entendimento decorre, justamente, da irretroatividade da lei tributária e, por consequência, das próprias decisões judiciais, devendo observar, ainda, os ditames da anterioridade nonagesimal e anual. Entendimento contrário aviltaria a segurança jurídica dos contribuintes.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal prevê a proteção da coisa julgada em seu artigo 5º, inciso XXXVI, impedindo que o juiz decida novamente questões já decididas na mesma lida, ressalvados os casos de relação jurídica de trato continuado, com fulcro no artigo 505, inciso I do CPC.

Como foi possível demonstrar no presente trabalho, as relações jurídico-tributárias consistem em relações de trato continuado, tendo em vista que a obrigação é renovada a cada período de apuração, a depender da situação fática ou jurídica relacionada, isto é, da implementação da hipótese de incidência.

Veja, pois, que o Código de Processo Civil não exclui a existência de coisa julgada em relações de trato continuado, apenas excetua a sua inoponibilidade, tendo em vista que a continuidade é marcada, diretamente, pela mutabilidade e pela cláusula *rebus sic stantibus*.

Noutras palavras, existe coisa julgada nas relações de trato continuado, a qual é regida pela situação fática ou de direito e, uma vez alterada, há a cessação de seus efeitos, não havendo que se falar, portanto, em relativização.

As decisões de controle de constitucionalidade, por instituírem uma nova relação jurídica, alteram a realidade da coisa julgada anteriormente existente. Dessa forma, caso exista uma coisa julgada individual e, posteriormente, o STF julgue, em sede de controle de constitucionalidade, de modo contrário à coisa julgada, haverá a cessação dos efeitos desta, passando a vigorar a decisão do STF.

Justamente por implementar uma nova relação de direito, a decisão pode ser equiparada a uma nova lei, motivo pelo qual reforça o entendimento de que os efeitos da coisa julgada anterior foram cessados (e não relativizados), produzindo a decisão exarada pelo Supremo de modo automático.

Apesar de tal alteração fática, a nova decisão do STF deve observar a irretroatividade da lei fiscal, a qual, conforme demonstrado no presente trabalho,

configura, também, uma irretroatividade jurisdicional⁵¹. Noutras palavras, a irretroatividade da lei fiscal aplicável a decisões judiciais na declaração de constitucionalidade.

Assim, as decisões transitadas em julgado com relação a fatos geradores anteriores à decisão devem prevalecer, aplicando-se a decisão do STF somente com relação a fatos geradores após a publicação da decisão.

Ante todo o exposto, conclui-se que o limite da coisa julgada em relação de trato continuado é, justamente, a alteração do contexto fático e de direito, de modo que o efeito temporal consiste no momento em que houve a mudança no plano jurídico.

O efeito da decisão em sede de controle de constitucionalidade, por respeito à segurança jurídica e à irretroatividade tributária, deve respeitar a coisa julgada anterior, produzindo efeitos apenas após a decisão.

Os temas 881 e 885 fomentam ainda mais a referida discussão ao definir que, em razão da natureza continuada da relação tributária e da existência da cláusula *rebus sic stantibus*, as decisões proferidas em juízo de constitucionalidade no controle concentrado e abstrato modificam o estado de direito, equivalem a uma nova norma e, por conseguinte, a um novo tributo, produzindo efeitos prospectivos.

O julgamento dos temas supracitados trouxe diversas reações dentro do mundo jurídico, expandindo a discussão acerca da abrangência da decisão frente a terceiros não integrantes do processo originário, bem como a discussão sobre a violação da coisa julgada em contraposição à cessação dos seus efeitos, em razão da existência de conflito entre a segurança jurídica do contribuinte, o direito e dever de fiscalização e cobrança de tributos,

Isso, inclusive, diante dos efeitos automáticos das decisões, o que afasta a necessidade de apresentação de eventual medida rescisória para desconstituir coisa julgada anterior. Assim, o debate acerca do julgamento ainda não findou, de modo

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A coisa julgada e o código de processo civil/2015 (Matéria Tributária)**. In: "O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 82 a 99.

que ainda se exigirá a análise e discussão minuciosa do Supremo para dirimir os questionamentos que surgirão.

Deve-se ter em mente, todavia, que, justamente em razão da alteração jurídica provocada pela decisão em sede de controle de constitucionalidade, há a alteração do *status quo* que originou a coisa julgada anterior, cessando, portanto, seus efeitos e não os relativizando, o que justifica a sua eficácia automática e reforça a limitação da coisa julgada em relações continuativas frente à alteração do mundo jurídico e fático.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *Ciência Política, Estado e Direito Público: Uma Introdução ao Direito Público da Contemporaneidade*. 3ª edição. São Paulo: Editora Verbatim, 2017.

ALVIM, Eduardo Arruda; GRANADO, Daniel Willian; e FERREIRA, Eduardo Aranha. *Direito processual civil*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CAMANO, Fernanda Donnabella; CHIAVASSA. **O efeito retroativo das decisões sobre a coisa julgada da CSLL**. JOTA. 14 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-efeito-retroativo-das-decisoes-sobre-a-coisa-julgada-da-csll-14022023> Acesso em 14 de maio de 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A coisa julgada e o código de processo civil/2015 (Matéria Tributária)**. In: *“O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015”*. Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 82 a 99.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais recursos, ações de competência originária de tribunal e *querela nulitatis*, incidentes de competência originária de tribunal**. 13ª edição. Salvador: Editora JusPodvim, 2016.

Donizetti, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 59ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária**. In.: "*Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*". Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, páginas 148 a 174.

MACHADO, Schubert de Farias. **Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In.: "*Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*". Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários -ICET, 2006, p. 387 a 405.

MARQUES, Márcio Severo; CANHADAS, Fernando A.M. **Coisa Julgada em Matéria Tributária em face do Código de Processo Civil**. In: "*O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015*". Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 395 a 408.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Direito processual civil moderno (livro eletrônico)**. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**, tomo V, art. 444 a 475, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 199.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 34ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

NETO, João de Souza Alho Neto. **Coisa julgada vs. Igualdade em matéria tributária: O conflito a partir da perspectiva da livre concorrência**. IBDT. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual. RDTA 43. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280, p. 197 a 221. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/164638> Acesso em: 15.06.2023

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 10ª edição. São Paulo: Editora JusPodivm, 2018.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado artigo por artigo**. Salvador: JusPodivm, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Coisa Julgada Tributária e o Código de Processo Civil/2015**. In: “*O processo tributário e o Código de Processo Civil/ 2015*”. Hugo de Brito Machado (org). São Paulo: Malheiros, 2017. Páginas 589 a 616.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

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. RDTA 53. Primeiro Quadrimestre 2023. ISSN 1415-8124, p. 616 a 641.