

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

43

2º Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 43 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

COISA JULGADA VS. IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O CONFLITO A PARTIR DA PERSPECTIVA DA LIVRE CONCORRÊNCIA

*RES JUDICATA VS. EQUALITY IN TAX LAW: THE CONFLICT
FROM THE PERSPECTIVE OF THE FREE COMPETITION*

João de Souza Alho Neto

Mestrando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo – USP. Mestrando em Filosofia do Direito na Università degli Studi di Genova – UniGe. Especialista em Direito Tributário pelo IBDT. Graduado em Direito pela UFPA. Advogado em São Paulo. E-mail: joaoalhoneto@usp.br

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 04-11-2019

RESUMO

Este artigo tem como objetivo analisar o aparente conflito da coisa julgada em matéria tributária e o princípio da igualdade sob o aspecto da livre concorrência, tendo como paradigma o caso da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL (Lei n. 7.689/1988). Assim, será feita, em primeiro lugar, a análise do instituto da coisa julgada e sua relação com a segurança jurídica, para então se verificar a evolução do estudo da coisa julgada em matéria tributária do ponto de vista do caso CSLL. Por fim, será analisado profundamente o conflito entre coisa julgada tributária e a livre concorrência, com vistas a concluir que a solução adequada para o problema seria a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da igualdade, mantendo os efeitos pretéritos da coisa julgada, passando a limitá-la, nas relações continuativas, para o futuro, nos casos onde ficar constatado extremo estado de desigualdade.

PALAVRAS-CHAVE: COISA JULGADA, SEGURANÇA JURÍDICA, IGUALDADE, LIVRE CONCORRÊNCIA

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the apparent conflict between tax res judicata and the principle of equality under the aspect of free competition, having as a paradigm the case of social contribution on net profit – CSLL (Act n. 7.689/1988). Thus, primarily, an analysis of the institute of res judicata and its relation with certainty in law will take place. Also, the article will examine the evolution of the study of the res judicata in tax matters from the point of view of the CSLL case. Finally, there will be a thorough analysis of the conflict between tax res judicata and free competition, holding that the appropriate solution to the problem would be a harmonization of the principles of certainty in law and equality, maintaining the past effects of res judicata, limiting it, regarding the continuous relations, to the future, in cases in which extreme state of inequality is verified.

KEYWORDS: RES JUDICATA, CERTAINTY IN LAW, EQUALITY, FREE COMPETITION

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo analisar a relação entre a coisa julgada e a igualdade sob o ponto de vista do caso paradigmático da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e da livre concorrência. O estudo será dividido em três eixos de abordagem do problema e, por fim, será feito um esforço de encontrar uma solução em meio a posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre maneira distintos:

O primeiro eixo tratará do instituto da coisa julgada no âmbito do direito constitucional e processual civil, de modo a relacioná-lo com o princípio da segurança jurídica, uma vez que aquele instituto visa dar estabilidade às decisões judiciais, portanto, gerando confiabilidade pela dimensão dinâmica da segurança jurídica, vale dizer, a transição das relações jurídicas do passado para o presente.

O segundo eixo disporá a respeito da coisa julgada na matéria tributária, fazendo um estudo evolutivo do debate dentro deste âmbito jurídico. Serão apresentadas três fases do modo como a jurisprudência e a doutrina traçaram o problema da imutabilidade e indiscutibilidade das decisões judiciais no tempo, passando-se de uma posição mais restritiva do alcance da coisa julgada (Súmula n. 239 do Supremo Tribunal Federal – STF), pela importante diferenciação entre relação jurídica instantânea e continuativa, até se chegar ao atual debate sobre a relevância e eficácia dos precedentes judiciais, principalmente aqueles formados pelo STF.

No mesmo ponto, será apresentado o caso da CSLL com o objetivo de aplicar o estudo evolutivo ao debate travado entre a União Federal e os diversos contribuintes albergados pela coisa julgada inconstitucional que os desobriga ao pagamento da contribuição social.

A ideia consiste, antes, em aclarar os posicionamentos dicotômicos da doutrina sobre a referida coisa julgada inconstitucional e sua permanência no ordenamento jurídico.

O terceiro eixo de abordagem versará, exclusivamente, sobre o aparente conflito entre coisa julgada, como elemento objetivo da segurança jurídica, e a igualdade, sendo esta representada pelo viés da livre concorrência. Neste tópico, tomar-se-á como premissa que o princípio da livre concorrência é um desdobramento lógico do princípio da igualdade, podendo, inclusive, assumir um aspecto fiscal, implicando a neutralidade da tributação em nome da igualdade de competição entre os agentes de mercado. Finalmente, propõe-se, como solução para o conflito, a harmonização dos princípios da segurança jurídica e da igualdade, o que se dá, necessariamente, por concessões de ambos os lados. Esta fórmula conciliatória reafirmará a importância da segurança jurídica no seu ideal de confiabilidade, isto é, resguardando as relações passadas, contudo, buscando-se evitar um grave estado de desigualdade para o futuro por meio da *relativização ex nunc*.

2. COISA JULGADA E SEGURANÇA JURÍDICA

A Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XXXVI) alçou ao plano constitucional a impossibilidade de a lei prejudicar a coisa julgada, assim como o ato jurídico perfeito e o direito adquirido. Ao assim fazer, aportou ao Texto Maior o conceito de coisa julgada até então consagrado na legislação infraconstitucional¹, em especial a processual civil e penal, bem como os ensinamentos doutrinários que elucidavam a matéria.

A coisa julgada está caracterizada quando a decisão de mérito proferida em sede de sentença ou acórdão² não é mais passível de recurso e resta apostatada em trânsito em julgado³. É o que se depreende tanto da doutrina processual civil quanto da leitura dos arts. 502 a 508 do CPC/2015. Como afirma José Carlos Barbosa Moreira, a coisa julgada é um *point of no return*, é o momento em que: destruíram-se as pontes, queimaram-se as naves, ou seja, é o ponto de regresso impraticável, pois “a partir do trânsito em julgado, a norma concreta reconstruída a partir da sentença adquire, por assim dizer, vida própria e não é atingida pelas vicissitudes capazes de macular a norma abstrata”⁴.

A partir deste momento, o elemento declaratório da decisão recebe os efeitos da *imutabilidade* e *indiscutibilidade*⁵, não podendo mais servir de base para impugnações

1 VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Coisa julgada, relativização da coisa julgada e coisa julgada tributária: alcance e limites desta. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 201-226 (202).

2 Assim como, de acordo com o art. 503 do CPC/2015, as decisões parciais de mérito também podem operar coisa julgada.

3 Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/1942): “Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. [...] § 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.”

4 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Considerações sobre a chamada “relativização” da coisa julgada material. Revista Dialética de Direito Processual n. 22. São Paulo: Dialética, 2005, p. 91-111.

5 MESQUITA, José Ignacio Botelho de. A coisa julgada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 11. Em sentido contrário, ver MOREIRA, José Carlos ALHO NETO, João de Souza. Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência. Revista Direito Tributário Atual, n.43. ano 37. p. 197-221. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

processuais de qualquer espécie. No uso de suas atribuições legais, o magistrado profere decisão que concretiza a lei geral e abstrata, pondo fim à lide. Nos dizeres de Chiovenda, ao invés de solucionadora de conflitos, a sentença *corta de cima a baixo*⁶ a controvérsia e interrompe a contestabilidade – é a verdadeira prestação jurisdicional objeto da relação jurídica processual⁷. Visa-se, desta forma, a conferir estabilidade às relações jurídicas⁸, perpetuando no tempo a manifestação de vontade do julgador competente, imputando a autoridade jurisdicional que o Estado de Direito lhe outorga.

Somente uma sentença definitiva do juízo competente é capaz de caracterizar *res judicata* material, porquanto apenas esta modalidade decisória aprecia o mérito da questão. Nesse sentido, as sentenças definitivas diferenciam-se das sentenças terminativas, que se atêm às questões procedimentais, extinguindo o feito pela falta do preenchimento de requisitos como as condições da ação ou pressupostos processuais⁹. Daí por que a doutrina processual costuma distinguir o trânsito em julgado, a coisa julgada *formale* e a coisa julgada *material*. Pelo primeiro, entende-se a falta de recursividade presente no processo, por exemplo, pela irrecorribilidade da decisão ou pelo esgotamento do prazo recursal. Em relação à coisa julgada formal, Ada Pellegrini Grinover¹⁰ ensina que esta qualifica a imutabilidade da decisão com eficácia endoprocessual, isto é, dentro do processo, não se confundindo com a figura da preclusão. Já a coisa julgada material (ou substancial), a seu turno, seria propriamente a autoridade da coisa julgada¹¹, apta a conferir imutabilidade dentro e fora do processo. Seguindo essa linha lógica, a coisa julgada material pressupõe a existência da coisa julgada formal que, por sua vez, requer o trânsito em julgado do processo para configurá-la.

A coisa julgada possui limites subjetivos (ou quem está coberto pela coisa julgada) e objetivos (ou o que está coberto pela coisa julgada) que a conformam. A coisa julgada limita subjetivamente aqueles que compuseram a lide – portanto, o seu alcance é *inter partes* – conquanto se possa afirmar que os efeitos da decisão judicial são *erga omnes*, isto se dá justamente porque a coisa julgada não é um efeito da sentença, mas algo que se agrega a

Barbosa. Temas de direito processual. 3ª série. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 102-103.

6 CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. São Paulo: Saraiva, 1942. v. 1º, p. 183.

7 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 47.

8 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 370.

9 DELLORE, Luiz. Estudos sobre a coisa julgada e controle de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 40.

10 GRINOVER, Ada Pellegrini. Notas ao § 3º. In: LIEBMAN, Enrico T. Eficácia e autoridade da sentença: e outros escritos sobre a coisa julgada (com aditamentos relativos ao direito brasileiro). Trad. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Trad. e Notas de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 68.

11 Neste sentido: LIEBMAN, Enrico T. Eficácia e autoridade da sentença: e outros escritos sobre a coisa julgada (com aditamentos relativos ao direito brasileiro). Trad. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Trad. e Notas de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 54. Em sentido contrário, José Carlos Barbosa Moreira destaca que a coisa julgada é um efeito da sentença (Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada. In: MOREIRA, José Carlos Barbosa. Temas de direito processual. 3ª série. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 102-103).

ela¹². Sendo assim, tem-se que o resultado de processo julgado em seu mérito a todos atinge, no entanto faz coisa julgada somente aos litigantes (art. 506 do CPC/2015).

Em relação aos limites objetivos da *res judicata*, a sua primeira conformação é encontrada nos pedidos feitos pelas partes, uma vez que a decisão reporta-se aos pontos suscitados nos respectivos petitórios processuais e na sua causa de pedir¹³. Outrossim, o Código de Processo Civil estabelece que os motivos e os fundamentos da decisão não compõem a coisa julgada (art. 504 do CPC/2015), o que permite, *a contrario sensu*, deduzir que somente a parte dispositiva da sentença está coberta pela coisa julgada, isto é, o seu elemento declaratório¹⁴.

Neste ponto, a imutabilidade pode ser caracterizada pela proibição de se propor ação idêntica a outra já decidida por sentença revestida da autoridade da coisa julgada; enquanto que a indiscutibilidade atua de modo diverso, operando em relação a quaisquer processos, em que a decisão do pedido do autor dependa do julgamento de questão prévia que tenha sido decidida fundamentalmente em processo anterior¹⁵. Em suma, a *res judicata* tem a função de “projetar os efeitos da sentença indefinidamente para o futuro”¹⁶, atribuindo segurança extrínseca às relações jurídicas por meio da vedação da existência de outra decisão a respeito da mesma lide.

Diante desta definição, pode-se afirmar que o ponto de interseção da coisa julgada com a segurança jurídica está justamente na dimensão dinâmica desta última, isto é, na ação no tempo e transição do Direito. Humberto Ávila ensina que a dimensão dinâmica da segurança jurídica é aquela pela qual o Direito relaciona passado, presente e futuro em um espectro intertemporal, de forma a assegurar os efeitos jurídicos da liberdade exercida no passado e abrindo a possibilidade de o indivíduo, juridicamente informado, plasmar um planejamento estratégico de seu futuro¹⁷. Para o tema do presente artigo, é relevante a relação que a segurança jurídica mantém com o passado, assegurando as relações ali ocorridas. Quando se reporta ao passado, a segurança jurídica busca promover a confiabilidade *do e pelo* Direito. A confiabilidade está ligada à concepção de “proibição de mudança”, “intangibilidade subjetiva e durabilidade objetiva”¹⁸.

12 TUCCI, José Rogério Cruz e. Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada civil. São Paulo: RT, 2006, p. 167-168.

13 TESHEINER, José Maria. Eficácia da sentença e coisa julgada no processo civil. São Paulo: RT, 2001, p. 142.

14 MESQUITA, José Ignacio Botelho de. A coisa julgada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 8-9.

15 MESQUITA, José Ignacio Botelho de. A coisa julgada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 11-12.

16 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; e MEDINA, José Miguel Garcia. O dogma da coisa julgada: hipóteses de relativização. São Paulo: RT, 2003, p. 21-22.

17 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 357 e ss. No mesmo sentido: DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194 e ss.

18 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 360.

É neste ponto que a coisa julgada se relaciona à segurança jurídica, pois *transporta* do passado para o presente a imutabilidade e indiscutibilidade do trânsito em julgado da decisão judicial, tornando-a intangível pela consolidação jurídica. Assim, nos dizeres de Humberto Ávila, a coisa julgada evita “que as discussões se eternizem, em favor da estabilidade das relações jurídicas e da certeza dos atos estatais”¹⁹.

Sendo assim, a coisa julgada é uma manifestação objetiva da segurança jurídica²⁰ na medida em que é tornada defesa a alteração de sentido normativo de decisão judicial anterior, dando *segurança por estabilidade* à relação jurídica objeto da lide e impedindo a continuidade *ad infinitum* da discussão²¹. Os indivíduos albergados pela coisa julgada, tendo em vista seus limites subjetivos, imprimem confiança à validade da decisão transitada em julgado²², e vislumbram neste instituto o “resgate ao passado em nome de um futuro incerto e cambiante, pela prevalência de uma incidência jurisdicional ocorrida sobre a efetividade de uma nova incidência sobre o mesmo objeto”²³. Por isto, a coisa julgada representa critério constitucional objetivo da confiabilidade das relações jurídicas, tendo fundamento imediato na segurança jurídica e mediato nos direitos fundamentais do indivíduo²⁴.

3. COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: ESTUDO EVOLUTIVO DA DISCUSSÃO

O termo “coisa julgada tributária” em nada difere da acepção geral traçada pelo direito processual ao instituto da coisa julgada, o adjetivo *tributária* se dá porque o objeto por ela alcançado é de direito material tributário, portanto advindo de um “processo judicial tributário”. Tal circunstância não tem a pretensão de criar um sistema processual paralelo, mas sobremaneira reforça a ideia de que o direito processual civil adquire peculiaridades em razão da natureza do conflito para o qual ele presta seus procedimentos e regras²⁵.

Na verdade, em matéria tributária, a questão não está propriamente em saber se existe ou não coisa julgada nas sentenças de mérito que resolvem a lide entre Estado e contribuinte, mas justamente em saber o alcance dessa coisa julgada²⁶, tendo em vista, principalmente, o

19 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 370.

20 MASCARO, Alex Antonio. Segurança jurídica e coisa julgada: sobre cidadania e processo. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 59.

21 ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 165-191 (174).

22 MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional. 3. ed. São Paulo: RT, 2008, p. 67.

23 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88). Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 72-91 (74).

24 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 373-374.

25 MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 79.

26 RODRIGUES, Walter Piva. Coisa julgada tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55-63.

aspecto temporal e a superveniência de alterações legislativas e, sobretudo, jurisprudenciais.

Neste ponto, destacam-se três fases da limitação da coisa julgada em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro. *A primeira* tem início em 1963 e diz respeito à Súmula n. 239 do STF, segundo a qual a “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Este entendimento da Corte Suprema nasceu com um recurso julgado em 1945²⁷, no qual foi discutida a abrangência da coisa julgada existente a favor do contribuinte, cujo objeto versava a respeito da não incidência do imposto de renda sobre juros de um determinado período. No caso, o STF aplicou posicionamento restritivo da abrangência da coisa julgada delimitando-a perante a situação que deu ensejo ao processo judicial. No entanto, o Tribunal passou a decidir de forma semelhante à súmula em casos sobremaneira diversos, que tratavam de relações tributárias continuativas.

Esta forma de atuação do Tribunal foi objeto de críticas pela doutrina à época. Neste sentido, em caráter meramente exemplificativo, Ruy Barbosa Nogueira e Rubens Gomes de Sousa diferenciariam entre relações instantâneas ou temporárias e relações continuativas ou permanentes, defendendo os efeitos distintos que cada uma tinha com relação à eficácia da coisa julgada²⁸.

Esta importante diferenciação entre relações instantâneas e continuativas é essencial para o entendimento do alcance da coisa julgada e marca a *segunda* fase da limitação desse instituto em matéria tributária, pois a doutrina e a jurisprudência entenderam a possibilidade de a *res judicata* se estender sobre exercícios financeiros subsequentes, afastando a Súmula n. 239 no âmbito das decisões que versam sobre relações jurídico-tributárias continuativas, isto é, que retratavam um *esquema de agir* do contribuinte.

Sobre as relações continuativas no Direito Tributário, Tercio Sampaio Ferraz Jr. qualifica essas situações como configuradoras de um *esquema de agir* fazendo contraponto ao *agir atual*²⁹. Para tanto, o autor recorre à teoria processual da tríplice identidade, pela qual a coisa julgada está assentada em três aspectos preponderantes que devem ser efetivamente vislumbrados na demanda subsequente, sob pena de limitar o alcance da coisa julgada da primeira decisão, quais sejam: a identidade de partes, a causa de pedir e o pedido³⁰. Neste

27 STF, Tribunal Pleno, Agravo n. 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, DJ 10.02.1945.

28 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito tributário. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. LXVIII, 1º fasc. São Paulo, 1973, p. 91-113. SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada. Repertório enciclopédico do direito brasileiro. Rio de Janeiro, 1947. v. 9, p. 298.

29 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal – identidade de objeto. Interpretação e estudos da Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1990, p. 41-51.

30 ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: RT, 2015. v. 2, p. 183.

sentido, Ferraz Jr. percebe que nas questões tributárias que implicam um *esquema de agir* existe identidade do objeto, portanto coberta está pela coisa julgada; ao passo que na outra hipótese (*agir atual*), não há que se falar em identidade, pois o pedido será fundamentalmente diferente.

Com efeito, a caracterização de uma ou de outra conjuntura (*esquema de agir* ou *agir atual*) depende necessariamente do que o autor pediu na primeira demanda e o que o Poder Judiciário decidiu sobre esse pedido³¹. Assim, tratará o pedido do *esquema de agir* quando pugnar pela inconstitucionalidade ou ilegalidade da relação jurídico-tributária abstratamente, demonstrando que o contribuinte não se qualifica como sujeito passivo da hipótese de incidência do tributo ou no caso de esta última ter sido instituída sem a observância dos parâmetros formais e materiais previamente estabelecidos no ordenamento. De outra forma, o pedido do contribuinte versará sobre o *agir atual* na medida em que atualizar aquele *esquema de agir* com a aplicação concreta da norma de incidência tributária, podendo até mesmo destacar esta atividade de outras relacionadas ao mesmo *esquema de agir*.

Exemplifica-se da seguinte forma: impugnará o *esquema de agir* o contribuinte que sustentar que não deve pagar determinada taxa municipal em decorrência do poder de polícia porque ou não pratica a atividade a qual a referida taxa se relaciona (não pode ser caracterizado como sujeito passivo) ou a instituição do tributo não respeitou o princípio constitucional da legalidade, de modo que o contribuinte está atacando a própria existência de relação jurídico-tributária entre ele e o ente municipal; de outro modo, o *agir atual* será alvo de impugnação quando o sujeito passivo contestar ao juízo que durante período específico de tempo não praticou a atividade que ensejava a exação da taxa municipal, recaindo a decisão, e por consequência a coisa julgada, sobre aquele exato período ou situação.

Neste sentido, desde o Código de Processo Civil de 1973 (art. 471, I), ratificado no novo diploma processual (art. 505, I)³², estava previsto que a coisa julgada abordasse relação jurídica de trato contínuo. Isto é, no caso do Direito Tributário, que apresenta *esquema de agir* do contribuinte em relação à determinada hipótese de incidência, só poderá ser limitada por ação revisional que reste comprovada a alteração no estado de fato ou de direito da situação jurídica perscrutada na primeira demanda.

31 SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 196.

32 CPC/2015: “Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo: I – se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença [...]”

Isto quer dizer que, independentemente de ação rescisória³³, basta que haja modificação no estado de fato, assim compreendido “o reconhecimento de que não mais ocorre, por algum motivo, o fenômeno da subsunção à norma objeto da apreciação judicial”³⁴, ou no estado de direito, assim entendida a alteração na norma jurídica³⁵ (produto da interpretação do enunciado normativo) advinda de uma inovação legislativa ou jurisprudencial, para que se possa ser ajuizada ação de revisão da coisa julgada. Sobre as alterações de direito da relação jurídica cabem algumas considerações.

No que se refere às alterações jurídicas legislativas, subsiste importante precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ)³⁶ – em decisão que tratava justamente da coisa julgada a respeito da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), caso-paradigma deste estudo, que será melhor desenvolvido à frente – no sentido de que não basta qualquer modificação na legislação para fazer cessar a coisa julgada. Faz-se necessário, no entendimento do referido tribunal, que haja uma mudança substancial naquela relação jurídica e que implique uma novel causa de pedir, fazendo com que o Poder Judiciário tenha que se debruçar novamente sobre aquilo que fora decidido antes.

Tercio Sampaio Ferraz Jr. explica que só se pode falar em alteração legislativa apta a modificar o estado de direito quando há modificação no próprio regime-jurídico tributário, isto é, a *estrutura nuclear* do tributo: “sua regra básica que preside a relação entre o fato gerador, sua base de cálculo e a obrigação de pagar decorrente para determinados sujeitos”³⁷. Em outras palavras, a variação dos termos da relação só pode ocorrer quando existir modificação nos elementos básicos e na estrutura normativa. Singelas alterações de alíquotas, por exemplo, não são capazes de modificar o fato gerador ou a hipótese de incidência do tributo; não são aptas, dentro desta visão, a modificar o estado de direito.

Em contraponto, José Souto Maior Borges sustenta a tese de que qualquer alteração legislativa na matéria pode ensejar a modificação do estado de direito, o que representaria hipótese válida para revisão da coisa julgada nos moldes do art. 471, I, do CPC/1973 (atual art. 505, I, do CPC/2015)³⁸. Esta linha teórica adere à concepção de que independentemente

33 Neste sentido, Fernanda Donnabella Camano de Souza ensina que “não se trata, portanto, de desprezar o instituto da Ação Rescisória, porque a hipótese não é de quebra da muralha da res judicata, mas sim, de adequação do conteúdo do provimento jurisdicional à modificação do estado de fato daquela relação jurídica constituída anteriormente” (Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 222-223).

34 DALLAZEM, Dalton Luiz. A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo STF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). Coisa julgada tributária. São Paulo: MP/APET, 2005, p. 63-96 (93).

35 GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; e FERRAZZO, Cristiano José. Coisa julgada, modificação legislativa e regra-matriz de incidência. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). Coisa julgada tributária. São Paulo: MP/APET, 2005, p. 107-134 (113).

36 STJ, Primeira Seção, REsp n. 1.118.893, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 06.04.2011.

37 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88). Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 72-91 (88).

38 BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). Revista dos Tribunais n. 27. São Paulo, 1999, p. 170-194 (189-190).

do tipo de modificação legislativa sobre a matéria, esta acarretará no surgimento de relação jurídico-tributária nova³⁹.

Contudo, a alteração do estado de direito pode advir de uma modificação jurisprudencial e, neste caso, a situação é mais controversa, pois, não obstante a Constituição ter consignado expressamente as hipóteses em que as decisões STF seriam vinculantes e com eficácia *erga omnes* – quais sejam, as decisões em controle concentrado (art. 102, § 2º) e difuso de constitucionalidade com resolução do Senado Federal (art. 52, X); e as súmulas com efeito vinculante (art. 103-A) –, as Administrações Tributárias vêm sustentando a posição de que todos e quaisquer recursos submetidos à sistemática da repercussão geral modificariam a relação jurídica. E mais, aqueles não afetados à repercussão geral (anteriores à Lei n. 11.418/2006) também ensejariam o mesmo efeito caso tenham sido julgados pelo Plenário da Corte e o entendimento neles contido tenha sido reformado pelo STF em diversos julgados posteriores⁴⁰.

É aqui que se encontra a *terceira* fase da coisa julgada, que gira em torno da força autoritativa dos precedentes do STF, conferindo às decisões, de plano, a eficácia vinculante *erga omnes* independentemente de ter sido julgado no controle difuso ou concentrado, ou se teve ou não chancela de resolução do Senado Federal. Neste último ponto, ainda, existe posicionamento da doutrina⁴¹ e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)⁴² apoiando a tese de que teria havido uma *mutação constitucional* no inciso X do art. 52, não sendo mais necessária a suspensão, pelo Senado Federal, dos efeitos da decisão do STF para consolidação do efeito *erga omnes*, até porque o único intuito da resolução senatorial seria dar publicidade à decisão, uma vez que a Corte é a guardiã da Constituição⁴³.

Mormente o exposto, chega-se à conclusão de que a coisa julgada tributária pode ganhar mais um adjetivo, convalidando-se, por conseguinte, em *coisa julgada tributária inconstitucional*. Esta característica lhe seria conferida quando subsistir, supervenientemente, decisão do STF que pronuncie a incompatibilidade do primeiro *decisum* com a Constituição⁴⁴. Não quer dizer que o STF teria se manifestado

39 No mesmo sentido: Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ n. 492/2011. Insta ressaltar que o referido parecer fundamenta sua posição com base em acórdão do STJ (MS n. 11.045/CE, publicado em 25.02.2010) que limitou a eficácia da coisa julgada tendo em vista a modificação na legislação no sentido de revogar isenção tributária que a decisão judicial tinha reconhecido ao contribuinte. Com efeito, a situação parece ser de veras diversa de casos como os que tratam da CSLL, pois nos casos que versam sobre esta contribuição a coisa julgada desconstitui a própria relação jurídico-tributária com base na inconstitucionalidade do veículo que instaurou o tributo, enquanto que no caso colacionado pela PGFN a coisa julgada referia-se tão somente ao enquadramento de um determinado contribuinte em norma isentiva. Notadamente, com a supressão da isenção por meio de lei não há que se falar em coisa julgada mantendo seus efeitos, pois passa ser inexistente a própria norma cuja decisão judicial enquadrou o contribuinte.

40 Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ n. 492/2011.

41 MENDES, Gilmar Ferreira. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional. Revista de Informação Legislativa v. 41, n. 162. Brasília, 2004, p. 149-168 (165).

42 Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ n. 492/2011.

43 MAUÉS, Antonio G. Moreira; e SCAFF, Fernando Facury. Justiça constitucional e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 111-113.

44 PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 116.

ALHO NETO, João de Souza. Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência. Revista Direito Tributário Atual, n.43, ano 37, p. 197-221. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

subjetivamente a respeito de determinada coisa julgada, mas sim que a matéria alcançada pela referida coisa julgada foi apreciada pela Suprema Corte, que se pronunciou de forma contrária ao órgão judicial da primeira decisão, por isto se dizer estar agora *inconstitucional* a coisa julgada, justamente porque o tribunal competente para decidir matéria constitucional reconheceu sua inconsistência com a Constituição.

4. A EVOLUÇÃO DO ESTUDO APLICADA AO CASO DA CSLL

Pois bem, transportando as considerações a respeito das três fases da coisa julgada em matéria tributária para o caso específico da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), poder-se-á constatar que o mencionado caso andou *pari passu* com a evolução deste estudo. Não seria leviano dizer que a análise da coisa julgada tributária no âmbito doutrinário e jurisprudencial se deu em boa medida por decorrência deste caso emblemático na jurisprudência nacional. Para melhor deslinde do objeto, necessária breve digressão histórica do caso.

A CSLL foi instituída por meio da Lei n. 7.689, de 1988, recaindo sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, do lucro das pessoas jurídicas, sendo destinada ao financiamento da seguridade social. Ocorre que, logo após sua instituição, uma gama de contribuintes recorreram em ações individuais ao Poder Judiciário alegando inexistir relação jurídico-tributária entre eles e a União Federal, levantando, primordialmente, os seguintes pontos: (i) a contribuição só poderia ser instituída por meio de lei complementar, jamais por lei ordinária como foi feito (art. 195 da CF); (ii) a impossibilidade de comungar da mesma base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ); (iii) a impossibilidade de arrecadação pela então Secretaria Nacional da Receita Federal (hoje, Receita Federal do Brasil), o que deveria ser feito pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); e (iv) violação à anterioridade, pois o art. 8º da Lei n. 7.689/1988 previa a cobrança do tributo já no exercício financeiro de 1988⁴⁵.

Por estes fundamentos e, em última análise, requerendo a declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum* da CSLL, vários contribuintes obtiveram a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária, o que, após o trânsito em julgado, passou a lhes alcançar sob a égide da coisa julgada. Diversos foram os motivos que levaram ao trânsito em julgado dessas ações sem que os recursos chegassem até o STF, dentre eles destaca-se a própria rigidez da preclusão no sistema processual brasileiro. O certo é que no início da década de 1990 uma série de pessoas jurídicas foram abarcadas pela coisa julgada em decisões definitivas que declaravam a inconstitucionalidade do referido tributo. E mais, não foi ajuizada contra essas pessoas qualquer tipo de ação rescisória ou revisional para desconstituir a primeira sentença, sendo possível encontrar alguns casos em que mesmo

45 VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 220.

com ação rescisória, ajuizada tempestivamente, o Poder Judiciário rechaçou as alegações do Fisco Federal.

Em 1992, no entanto, em sede de controle difuso, o STF decidiu pela constitucionalidade da CSLL, argumentando serem incabíveis as alegações do contribuinte de que haveria necessidade de lei complementar para instituição do tributo⁴⁶. Nesta época, foi publicado parecer da PGFN, da lavra de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴⁷, pugnando pela cessação imediata da eficácia da coisa julgada das decisões que tinham declarado a inconstitucionalidade da contribuição⁴⁸.

Mas foi somente no ano de 2007 que a matéria foi sacramentada pelo controle direto de constitucionalidade com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*. O STF ratificou a compatibilidade da contribuição social sobre o lucro líquido na ADI n. 15-2/DF, com exceção dos arts. 8º e 9º da Lei n. 7.689/1988, por fim declarando a constitucionalidade da CSLL⁴⁹.

Houve diversas alterações legislativas entre a instituição do tributo e o advento dessas decisões judiciais, cabendo mencionar as Leis n. 7.738/1989 e n. 7.799/1989, que trataram sobre conversões monetárias em decorrência do “plano verão” e do BTNF⁵⁰; as Leis n. 7.988/1989, n. 8.114/1990, n. 8.034/1990, n. 8.541/1992 e n. 10.637/2002, que versavam sobre alterações nas alíquotas da CSLL, e por último a Lei n. 8.383/1991, que modificou a forma de recolhimento do tributo. Foram promulgadas, além dessas, a Lei Complementar n. 70/1991, estabelecendo modificação de alíquota, e as Emendas Constitucionais n. 01/1994 e n. 10/1996, que trataram de situações referentes à composição do Fundo Social de Emergência do art. 72 do ADCT.

No entanto, não houve nenhuma modificação no regime jurídico da CSLL que pudesse importar significativa alteração no estado de fato ou de direito capaz de provocar revisão da coisa julgada⁵¹. Com efeito, foi precisamente este o entendimento do STJ firmado no Recurso Especial n. 1.118.893/MG, publicado em 6 de abril de 2011, confirmando, em sede de recurso repetitivo, posicionamento anterior do Tribunal⁵², no qual ficou consagrado que “as

46 STF, Tribunal Pleno, RE n. 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

47 Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ n. 1.277/1994.

48 Paradoxalmente, a mesma PGFN possui parecer (n. 3.401/2002) no qual defende a intangibilidade da coisa julgada no caso do FINSOCIAL por entender que decisão superveniente do STF “não têm o condão de alcançar as situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União”. Neste sentido, ver: LESSA, Donovan Mazza. A impossibilidade da cobrança judicial de tributo já declarado inconstitucional, mesmo em face de coisa julgada favorável à Fazenda Pública. In: MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 205-224.

49 STF, Tribunal Pleno, ADI n. 15-2, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 31.08.2007.

50 Bônus do Tesouro Nacional, utilizado para medir correção inflacionária.

51 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88). Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 72-91 (90-91).

52 STJ, Segunda Turma, REsp n. 731.250, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 30.04.2007.

Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária”.

Sobreveio ao julgamento do STJ novo parecer da PGFN reafirmando a tese de que decisão superveniente do STF, em qualquer espécie de ação destinada ao controle de constitucionalidade – ou até mesmo em recursos afetados à sistemática da repercussão geral –, teria o condão de cessar os efeitos da coisa julgada automaticamente⁵³. A PGFN destacou que a Corte Suprema, por ter o papel de guardiã da Constituição, não poderia ter suas decisões contestadas em face de coisa julgada constituída em graus inferiores de jurisdição⁵⁴.

O entendimento da supremacia da decisão do STF foi acolhido por julgamento monocrático do STJ, no qual foi traçada uma distinção entre as consequências de acórdão do Supremo em controle concentrado de constitucionalidade e em recurso com repercussão geral para a coisa julgada: o primeiro acórdão cessaria, automaticamente, a eficácia da coisa julgada; enquanto que o segundo tipo de acórdão somente se aplicaria aos casos pendentes e futuros, não afetando, por conseguinte, a coisa julgada preexistente. Precisamente por este motivo que o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho estabelece a ADI n. 15-2/DF como marco temporal para cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria de CSLL⁵⁵.

Pois bem, feito este breve relato sobre o caso da CSLL na jurisprudência nacional, importante concentrar esforços, a partir deste momento, no ponto fulcral da questão: a decisão proferida pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade faz cessar a coisa julgada conferidas às sentenças em controle difuso de constitucionalidade? Caso a resposta seja afirmativa, este efeito se dá automaticamente ou é necessário algum procedimento judicial e/ou extrajudicial para proceder com a cessação dos efeitos da coisa julgada?

Para responder a estas perguntas, faz-se necessário estabelecer o significado de *relativização da coisa julgada*, expressão bastante utilizada pela doutrina para se referir à conduta que deve ser adotada perante a coisa julgada para que então seus efeitos cessem, passando a valer o entendimento superveniente da jurisprudência. Carlos Mário da Silva Velloso explica que esta *relativização* pode ser configurada quando for consolidado “excepcional afastamento da sua eficácia (da coisa julgada), tendo em consideração a existência de valor jurídico relevante e prevalecente sobre a imutabilidade e a

53 Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ n. 492/2011.

54 No mesmo sentido: BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). Revista dos Tribunais n. 27. São Paulo, 1999, p. 170-194 (175-177).

55 STJ, Decisão Monocrática, EREsp n. 841.818, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 16.11.2011.

indiscutibilidade da decisão passada em julgado”⁵⁶. A ideia por detrás da relativização da coisa julgada seria a de que o princípio da segurança jurídica poderia ceder em um juízo de ponderação frente a outros princípios informadores do ordenamento, subsistindo fortemente, dentre os apoiadores desta corrente, a ideia de *justiça*⁵⁷.

Sendo esta a concepção, a doutrina do Direito Tributário possui extensa bibliografia, uns defendendo a *relativização*, e outros infirmando-a. No entanto, para aqueles que a sustentam está consignado de forma prevalente o argumento de que a decisão do STF possui autoridade ímpar; trazem, também, neste sentido, argumentos de verticalização das decisões e dever de coerência do Poder Judiciário⁵⁸. José Souto Maior Borges, por exemplo, aduz que, conquanto a coisa julgada esteja assegurada em nível constitucional (art. 5º, XXXVI), seus limites objetivos e subjetivos estão regulados por dispositivos infraconstitucionais (Código de Processo Civil). As únicas limitações constitucionalmente previstas à coisa julgada seriam: (i) lei processual disporá sobre os efeitos da coisa julgada; e (ii) a coisa julgada não pode ser alcançada por leis e decisões judiciais retroativas. Por isto, como seus limites são determinados em âmbito infraconstitucional, está sujeita a todas as barreiras constitucionais e, em caso de antinomia entre decisões do STF e de outros tribunais inferiores, prevaleceria a decisão do Supremo, pois a coisa julgada não pode ter o efeito de derrogar a cláusula-síntese deliberada pela Corte sobre a matéria⁵⁹.

Entretanto, este argumento é incabível. Primeiro, porque, conforme fora dito antes, a Constituição Federal não possui palavras vazias, quando previu o instituto da coisa julgada em 1988 lançou ao plano constitucional o conceito até então presente na legislação (CPC/1973) e os ensinamentos doutrinários que definiam o objeto. Se isto não fosse verdade, o legislador infraconstitucional poderia, por meio de lei ordinária, delimitar um conceito constitucionalmente previsto, podendo, inclusive, dispô-lo de maneira sabidamente desconectada da Constituição⁶⁰. Outrossim, renegar a coisa julgada ao nível infraconstitucional seria o mesmo que ignorar a existência de uma regra constitucional expressa.

56 VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Coisa julgada, relativização da coisa julgada e coisa julgada tributária: alcance e limites desta. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 201-226 (212-213).

57 José Carlos Barbosa Moreira primeiramente critica a utilização do termo “relativizar”, e também sustenta que já existe a tal “relativização” no âmbito do processo civil (ação rescisória) e no do processo penal (revisão criminal), para ele o que realmente se pretende é o “alargamento dos limites da ‘relativização’” (Considerações sobre a chamada “relativização” da coisa julgada material. *Revista Dialética de Direito Processual* n. 22. São Paulo: Dialética, 2005, p. 91-111).

58 PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: *Dialética*, 2005, p. 159-160.

59 BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). *Revista dos Tribunais* n. 27. São Paulo, 1999, p. 170-194 (173-175).

60 ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 43.

Segundo, não pode prosperar argumento que atribua eficácia autoritativa às decisões do STF, invocando mandamentos de uniformização da jurisprudência. Por certo, o ordenamento jurídico deve buscar o alinhamento dos órgãos jurisdicionais, isto, em certa medida, promove a segurança jurídica; contudo, há de se levar em consideração o sistema de controle de constitucionalidade de normas eleito pela Constituição. Afirmar a supremacia das decisões do STF esvaziaria o controle difuso de constitucionalidade e levaria todos os demais tribunais e juízes do País a exercer o papel de simples repetidores de decisões da Corte ou, em casos ainda não analisados por ela, acarretaria a perene insegurança das decisões proferidas por esses juízes e tribunais, pois a qualquer momento poderiam ser solapadas pela divergência do Supremo.

Neste sentido, o ordenamento jurídico nacional previu que poderiam ocorrer conflitos entre as decisões do STF e dos demais tribunais, e por este mesmo motivo, tendo em vista a coerência sistêmica, também consignou os meios para resolução dessas antinomias em *numerus clausus*: a ação rescisória e a ação revisional⁶¹. A primeira é suscetível de ajuizamento quando o intuito for o de anular decisão de mérito transitada em julgado (art. 966 do CPC/2015) há no máximo dois anos (art. 975 do CPC/2015), no caso de esta conter vícios de nulidade e/ou violar manifestamente norma jurídica, assim entendida como o produto do processo de interpretação⁶². A segunda (art. 505, I, do CPC/2015), que não possui prazo prescricional, é cabível nos casos de alteração no estado de fato ou de direito no processo cuja matéria tratou de relação jurídica de trato continuado – é, pois, precisamente o caso dos contribuintes que obtiveram decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade da CSLL, portanto a inexistência de relação jurídico-tributária em seu *esquema de agir*.

Outras duas medidas, que têm em sua aplicação determinada controvérsia, são: a *querela nullitatis insanabilis* e a reclamação constitucional⁶³. A primeira é medida judicial com origem no Direito romano, sendo caracterizada pelo pedido de declaração de inexistência ou de nulidade absoluta e insanável da decisão judicial, reconhecendo, a qualquer tempo, vícios que a tornam incapaz de produzir efeitos jurídicos válidos – nula a norma inconstitucional, então nula a sentença que contraria decisão do STF⁶⁴. Acredita-se que este procedimento judicial, que tem o condão de verificar nulidade insanáveis ocorridas ao

61 MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2008, p. 63.

62 Sobre a ação rescisória em matéria tributária, os diferentes posicionamentos doutrinários, e também análise da Súmula n. 343 do STF, ver: MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial): atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 700 e ss.

63 Além disso, Carlos Mário da Silva Velloso aduz que a coisa julgada também pode ser "controlada" por meio dos embargos à execução e da exceção de pré-executividade (*Coisa julgada, relativização da coisa julgada e coisa julgada tributária: alcance e limites desta*. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 201-226). Da mesma forma, Rodrigo Esperança Borba ressalta a ação civil pública, a revisão por corte internacional, o mandado de segurança, o habeas corpus, a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), e a reclamação perante o Conselho Nacional de Justiça (*Coisa julgada versus inconstitucionalidade: controvérsias e perspectivas*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 103-140).

64 MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 183 e ss.

tempo do processo, não pode, tendo em vista decisão superveniente do Supremo, declarar a nulidade do processo já alcançado pela coisa julgada, sendo que este vício era objetável à época, seria como, *mutatis mutandis*, verificar situação acabada no passado com procedimento judicial novo, portanto inexistente ao tempo dos fatos.

A segunda medida é a reclamação constitucional (art. 102, I, “i”, da CF/1988), instituto que permite levar questão de descumprimento de entendimento da Suprema Corte diretamente à sua análise, com o intuito de se manter o respeito absoluto pelas decisões constitucionais definitivas⁶⁵. A reclamação constitucional visa à soberania das decisões do STF necessariamente em casos pendentes de julgamento ou futuros, pois inexistiria nexo em se admitir, por exemplo, que após uma mudança de posicionamento da Corte, fosse apresentada reclamação constitucional ao próprio STF para que compatibilizasse o seu entendimento passado relativamente ao superveniente. As matérias sedimentadas no passado ou são recolocadas em debate pela ação rescisória dentro do prazo legal ou, caso sejam continuativas, podem ser revisadas, fora estas hipóteses devem permanecer no passado, mesmo com vícios, em nome da coisa julgada como critério objetivo da segurança jurídica.

Dito isto, as indagações expostas acima podem ser resolvidas da seguinte forma: (i) não, as decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade não fazem cessar a coisa julgada que alcança as sentenças que declararam inconstitucionalidade *incidenter tantum* em controle difuso, pois tem-se que o contrário mitigaria a eficácia tanto das decisões de tribunais e juízes inferiores ao STF quanto do próprio sistema de controle difuso de constitucionalidade de normas; (ii) mesmo que, em situações extraordinárias, seja constatada alteração no estado de direito, haveria necessidade da instauração de ação judicial cognitiva para que ocorra a cessação dos efeitos da coisa julgada, não sendo aplicada a decisão superveniente do STF automaticamente⁶⁶.

Finalmente, foi dito que o valor *justiça* subsiste veementemente no argumento daqueles que defendem a relativização da coisa julgada inconstitucional. No entanto, este justo absoluto que vislumbram os relativistas é, deveras, utópico, despido de qualquer forma de realização⁶⁷. Bem por isso que Luiz Guilherme Marinoni revela esta teoria estar completamente à margem da evolução da Ciência do Direito e incapacitada de produzir uma fórmula racionalmente aplicável para todos os casos⁶⁸. Entretanto, sobrevive na

65 SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2006, p. 107-128 (122).

66 O STF possui acórdão (RE n. 730.462, publicado em 12.06.2015) no seguinte sentido: “a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (art. 495).”

67 GÓES, Gisele Santos Fernandes. A “relativização” da coisa julgada: exame crítico (exposição de um ponto de vista contrário). In: DIDIER JR., Fredie (coord.). Relativização da coisa julgada: enfoque crítico. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2006, p. 146.

68 MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional. 3. ed. São Paulo: RT, 2008, p. 63 e ss.

doutrina pensamento que manifesta, ao mesmo tempo, preocupação com o aparente conflito entre segurança jurídica por meio da coisa julgada e justiça aplicável por meio da igualdade. É precisamente sobre isto que será tratado com mais vagar no próximo tópico.

5. O CONFLITO A PARTIR DA PERSPECTIVA DA LIVRE CONCORRÊNCIA

O conflito aparente entre coisa julgada e livre concorrência, em última análise, implica um conflito entre segurança jurídica e igualdade. A livre concorrência exige a observância ao princípio da igualdade. Ela reclama o tratamento isonômico entre os competidores⁶⁹, não querendo colocá-los em paridade formal (até porque isto causaria situação diametralmente oposta, seria anticoncorrencial), mas com vistas a possibilitar identidade de condições na competição. Por conferir tratamento de igualdade competitiva aos agentes de mercado na ordem econômica, a livre concorrência pode ser visualizada como implicação lógica do princípio da igualdade no ordenamento nacional⁷⁰ e, indo mais além, pressupõe tratamento isonômico conferido pelo Estado aos competidores em relação ao aspecto fiscal, garantindo a vedação de distinções na carga tributária de contribuintes que atuem de forma concorrencial em um mesmo mercado relevante – *princípio da neutralidade econômica dos tributos ou neutralidade tributária*⁷¹.

A coisa julgada pode entrar em conflito justamente com este aspecto fiscal da livre concorrência e, conseqüentemente, com o princípio da igualdade, pois em situações em que determinado contribuinte ou grupo de contribuintes estiverem alcançados pela coisa julgada que, por exemplo, desobrigue-os do pagamento de dado tributo, serão desigualmente tratados em relação aos demais contribuintes não alcançados pela coisa julgada. Deste modo, torna-se crucial saber como resolver o conflito entre a livre concorrência (igualdade) e a segurança jurídica nos casos já alcançados pela coisa julgada. Levando-se em consideração o caso da CSLL, a pergunta é a seguinte: é possível afastar os efeitos da coisa julgada na situação em que determinado contribuinte (ou grupo de contribuintes) teve decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade do tributo e, posteriormente, o STF, em controle concentrado com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, declarou a constitucionalidade deste mesmo tributo?

Os que defendem o império da coisa julgada frente à igualdade, apresentam posicionamento no sentido de que o parâmetro de comparação requerido pelo princípio da igualdade é a segurança, sendo plenamente possível, neste ponto, justificar a desigualdade entre quem recorre e quem não recorre ao Judiciário: “como o parâmetro é a segurança, insito, pois, que

69 CAMPILONGO, Celso Fernandes. Prefácio. In: BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 11.

70 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 28 e 135.

71 SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2006, p. 107-128 (111). BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 183.

as decisões tenham validade apenas *inter partes*, justamente para garantir a configuração de situações diferentes sem ofensa ao princípio da igualdade⁷². De tal modo, aqueles que resolveram se utilizar da faculdade de requerer em juízo direito que supostamente lhe assistia, não poderiam, com base em decisão superveniente, ser apenados por esta opção⁷³.

Nessa linha, apenas em caráter exemplificativo, Gustavo Sampaio Valverde explica que, nem em nome da igualdade *per se*, nem da livre concorrência como consequência dela, se pode relativizar a coisa julgada. Isto porque o sistema processualista brasileiro, que preza pela inércia processual, acarreta, necessariamente, a aceitação do critério de “ajuizamento de ação judicial” como possível de estabelecer a medida de comparação demandada pelo princípio da igualdade⁷⁴.

De outro lado, em que pese os posicionamentos contrários⁷⁵, há quem sustente que a decisão de constitucionalidade traz inovação ao estado de direito particular. Mais ainda: não apenas a alteração no estado de direito poderia, no final, levar à relativização da coisa julgada, mas também um grave prejuízo à igualdade, caracterizado em situações extraordinárias de excessividade e irrazoabilidade⁷⁶. Humberto Theodoro Júnior e Juliana Cordeiro de Faria, embora reconheçam a importância do *princípio da intangibilidade da coisa julgada*, ressaltam que a *res judicata* não pode tornar imutáveis discussões patológicas, ou seja, que estão em desalinho com a Constituição. Nesta hipótese, a coisa julgada deve se amoldar com os demais princípios do ordenamento para evitar distorções sistêmicas⁷⁷.

Nessa linha, Helenilson Cunha Pontes explica que, nos dias atuais, a tributação se revela elemento fundamental na estrutura de gastos daqueles que estão inseridos no mercado concorrencial. Em decorrência dessa relevância, o planejamento tributário juridicamente informado ganhou notoriedade e, para tanto, as pessoas jurídicas muitas vezes recorrem ao Judiciário para impugnação de montante a recolher para os cofres públicos ou, até mesmo, como foi o caso da CSLL, patrocinam verdadeiro embate com o Estado frente a tributos que entendem ser inconstitucionais. O resultado dessas ações é preponderante

72 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88). Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 72-91 (78).

73 SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de; e SOUZA, Igor Nascimento de. Coisa julgada em matéria tributária: análise de caso concreto: autuação fiscal para a exigência da contribuição social sobre o lucro líquido. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). Coisa julgada tributária. São Paulo: MP/APET, 2005, p. 147-164 (161).

74 VALVERDE, Gustavo Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 162-182.

75 SANTIAGO, Igor Mauler. A crise atual da coisa julgada em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 401-418 (416).

76 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 128.

77 THEODORO JÚNIOR, Humberto; e FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). Coisa julgada inconstitucional. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 123-170 (126).

para o resultado econômico do negócio, podendo implicar ganhos e perdas consideráveis dentro do ambiente de competitividade⁷⁸.

Tendo isto em mente, Humberto Ávila aduz que “a permanência ilimitada da desigualdade entre os contribuintes, em virtude de decisão judicial, afetaria de modo demasiado a igualdade da tributação, criando excessivas e irrazoáveis vantagens ou desvantagens em favor ou contra um ou mais contribuintes relativamente à maioria deles”⁷⁹. Excessivas e irrazoáveis porque possuem a tendência de, respectivamente, abolir e restringir a liberdade e livre concorrência daqueles contribuintes que não podem fazer frente à situação jurídica na qual se encontram os sujeitos beneficiados pela coisa julgada.

Essas desigualdades, portanto, revelariam um estado de desigualdade extremamente prejudicial para a livre concorrência, fazendo com que alguns contribuintes possuíssem uma vantagem, o que poderia gerar grandes iniquidades em um mercado de baixa elasticidade, por exemplo. Ocorre que podem existir julgados que desencadeiem desigualdades constitucionalmente irrelevantes, sendo estas plenamente previstas e compatíveis com o sistema, e outras, pelo contrário, constitucionalmente relevantes, portanto, que trazem impactos de elevada monta à igualdade. O caso da CSLL configura-se muito mais neste último nicho, pois importa um *privilegio anti-isonômico* para determinados contribuintes frente a uma comunidade infinitamente mais volumosa de sujeitos obrigados a este pagamento⁸⁰.

Justamente por isso, há de se vislumbrar uma harmonização entre segurança jurídica e igualdade, pois somente assim se pode promover mais os princípios constitucionais do que limitá-los. Com efeito, constata-se que a conservação do alcance da coisa julgada, cessando somente seus efeitos futuros (eficácia *ex nunc*)⁸¹, seria o método mais adequado de, ao mesmo tempo, preservar a segurança jurídica dos atos passados, defendendo a dimensão dinâmica da confiabilidade e a estabilidade das decisões judiciais, sem também provocar danos perenes à igualdade, seja em seu aspecto fiscal (livre concorrência), seja em outros matizes deste princípio⁸².

78 PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160-162.

79 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 129.

80 BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). Revista dos Tribunais n. 27. São Paulo, 1999, p. 170-194 (173-175).

81 Fernando Facury Scaff sustenta que os efeitos da decisão que relativizar a coisa julgada devem ser *ex tunc*, e também que os contribuintes que pagaram os tributos regularmente e conseguirem comprovar violação ao princípio da igualdade e livre concorrência, podem ajuizar ação de responsabilidade civil contra o Estado (art. 37, § 6º, da CF/1988) com vistas a serem ressarcidos dos prejuízos causados pelo tratamento estatal desigual (Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2006, p. 107-128).

82 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 373.

Para que isto ocorra, no entanto, faz-se necessária a comprovação judicial deste insuportável *estado de (des)igualdade superveniente*⁸³ em demanda cognitiva proposta ou pelo Estado – como no caso da CSLL – ou pelo contribuinte, no caso de este se encontrar em situação diversa – ou seja, pagando tributo declarado inconstitucional⁸⁴. Isto porque, vale lembrar, a coisa julgada é fundamentalmente uma regra constitucional com base na segurança jurídica e no Estado Democrático de Direito⁸⁵, e a ela não pode ser aplicado processo de ponderação⁸⁶; enquanto que a livre concorrência é um princípio informador da ordem econômica (art. 170, IV, da CF/1988). Assim, como superar uma regra requer um ônus argumentativo muito mais robusto do que superar um princípio, a coisa julgada somente pode ser afastada em função de uma circunstância excepcional, isto é, a prevalência do princípio da livre concorrência (igualdade) sobre a regra que protege a coisa julgada somente deve ocorrer em função de uma *razão extraordinária*⁸⁷.

Além disso, os efeitos *ex nunc* da decisão que relativiza a coisa julgada impedem que os fatos pretéritos sejam alcançados quando da cessação dos efeitos da coisa julgada. Entendimento em sentido contrário violaria o princípio da irretroatividade da lei tributária, que somente é permitida para beneficiar o contribuinte (*in bonam partem*)⁸⁸.

6. CONCLUSÃO

Diante do exposto, chega-se à conclusão de que a coisa julgada promove a imutabilidade e a indiscutibilidade das decisões judiciais transitadas em julgado. Por conferir estabilidade às relações jurídicas, a coisa julgada se revela medida preponderante de realização da segurança jurídica, tendo em vista, sobretudo, a sua dimensão dinâmica, mais precisamente pelo ideal de confiabilidade *do e pelo* Direito.

No que tange à matéria tributária, a coisa julgada não possui discrepância estrutural em relação à ideia geral presente na Constituição e no Código de Processo Civil. No entanto, pela importância que os tributos possuem atualmente na ordem econômica, tem-se que as decisões judiciais que geram tratamento desigual aos agentes de mercado podem significar ponto relevante de distinção, podendo, inclusive, beneficiar ou prejudicar sobremaneira determinado contribuinte em detrimento dos demais, o que proporciona desdobramentos impactantes na livre concorrência.

83 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 125-133.

84 STUMPF, Livia Troglio. Coisa julgada tributária e controle de constitucionalidade. 154f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012, p. 126 e ss.

85 NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo. 9. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 51.

86 ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 128.

87 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 141-147.

88 PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 170.

O caso da CSLL representa situação marcante neste sentido. Desde o início da década de 1990, um número considerável de contribuintes obteve decisão do Poder Judiciário declarando a inconstitucionalidade do tributo, desobrigando-o do pagamento, ao passo que todos os outros contribuintes continuaram compelidos ao adimplemento tributário tendo em vista decisão do STF, em controle concentrado de constitucionalidade, declarando a compatibilização da Lei n. 7.689/1988 com a Constituição de 1988. Sustenta-se que, a partir de então, a coisa julgada tributária de determinados contribuintes fundou um *estado de (des)igualdade superveniente* relevante o suficiente para que, desde que comprovado em ação cognitiva judicial adequada, tenha seus efeitos cessados para o futuro, sendo, portanto, *relativizada* em nome da restauração do estado de igualdade.

Contudo, a defendida *relativização* da coisa julgada tributária, além de requerer a comprovação inequívoca, reclama que os efeitos passados sejam resguardados incólumes. Vale dizer, a promoção da segurança jurídica só poderá ser vislumbrada com a manutenção do estado de confiabilidade gerado pela decisão judicial àqueles que acreditaram e confiaram na validade dos atos estatais na utilização de seu poder geral de tutela dos jurisdicionados.

Por último, importante que se faça menção, o STF afetou à sistemática da repercussão geral dois recursos extraordinários que se propõem à discussão das decisões da Corte em controle concentrado e difuso relativamente à coisa julgada. O primeiro, RE n. 949.297/CE, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, versará exclusivamente sobre os efeitos da ADI n. 15-2/DF perante as coisas julgadas do caso CSLL, partindo da perspectiva do embate entre decisões do controle difuso de constitucionalidade e o posicionamento superveniente do Supremo em controle concentrado. Na ementa do acórdão que reconheceu a repercussão geral, o Relator menciona expressamente que, na oportunidade do julgamento, será discutida a vigência da Súmula n. 239, bem como admitiu que a questão possui elevada relevância no âmbito concorrencial.

O segundo, RE n. 955.227/BA, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, tratará da mesma forma sobre os efeitos de decisão do STF em relação às coisas julgadas em tribunais e juízes inferiores, no entanto, partindo da premissa de uma decisão superveniente do Tribunal também em controle difuso de constitucionalidade. Neste recurso extraordinário, o caso da CSLL servirá, como no primeiro, de pano de fundo do debate jurisprudencial, tendo o Relator já declarado a necessidade de se analisar a matéria em decorrência dos fulcrais pontos de interseção com o princípio da igualdade.

Por certo, o debate sobre a questão ainda é bastante controverso, como se pode verificar na própria importância que o STF, nos dias atuais, consigna à matéria. De todo modo, pretendeu-se, neste estudo, apresentar as diferentes perspectivas doutrinárias e jurisprudenciais do debate, sobretudo em relação ao conflito entre a coisa julgada e a livre concorrência, defendendo-se, por fim, proposta de harmonização destes institutos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; e MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. São Paulo: RT, 2015. v. 2.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BORBA, Rodrigo Esperança. *Coisa julgada versus inconstitucionalidade: controvérsias e perspectivas*. Curitiba: Juruá, 2011.

BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). *Revista dos Tribunais* n. 27. São Paulo, 1999.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Prefácio. In: BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 1942. v. 1º.

DALLAZEM, Dalton Luiz. A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo STF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP/APET, 2005.

DELLORE, Luiz. *Estudos sobre a coisa julgada e controle de constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Coisa julgada em matéria fiscal – identidade de objeto. Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. *Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88)*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 125. São Paulo: Dialética, 2006.

GÓES, Gisele Santos Fernandes. A “relativização” da coisa julgada: exame crítico (exposição de um ponto de vista contrário). In: DIDIER JR., Fredie (coord.). *Relativização da coisa julgada: enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2006.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; e FERRAZZO, Cristiano José. Coisa julgada, modificação legislativa e regra-matriz de incidência. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP/APET, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Notas ao § 3º. In: LIEBMAN, Enrico T. *Eficácia e autoridade da sentença*: e outros escritos sobre a coisa julgada (com aditamentos relativos ao direito brasileiro). Trad. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Trad. e Notas de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

LESSA, Donovan Mazza. A impossibilidade da cobrança judicial de tributo já declarado inconstitucional, mesmo em face de coisa julgada favorável à Fazenda Pública. In: MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição*: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

LIEBMAN, Enrico T. *Eficácia e autoridade da sentença*: e outros escritos sobre a coisa julgada (com aditamentos relativos ao direito brasileiro). Trad. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Trad. e Notas de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2008.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*: atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MASCARO, Alex Antonio. *Segurança jurídica e coisa julgada*: sobre cidadania e processo. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MAUÉS, Antonio G. Moreira; e SCAFF, Fernando Facury. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional. *Revista de Informação Legislativa* v. 41, n. 162. Brasília, 2004.

MESQUITA, José Ignacio Botelho de. *A coisa julgada*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

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

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Considerações sobre a chamada “relativização” da coisa julgada material. *Revista Dialética de Direito Processual* n. 22. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada. In: MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*. 3ª série. São Paulo: Saraiva, 1984.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal*: processo civil, penal e administrativo. 9. ed. São Paulo: RT, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. LXVIII, 1º fasc. São Paulo, 1973.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SANTIAGO, Igor Mauler. A crise atual da coisa julgada em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição*: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Coisa julgada*: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2006.

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

SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada. *Repertório enciclopédico do direito brasileiro* v. 9. Rio de Janeiro, 1947.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____; e SOUZA, Igor Nascimento de. Coisa julgada em matéria tributária: análise de caso concreto: autuação fiscal para a exigência da contribuição social sobre o lucro líquido. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e ELALI, André (coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP/APET, 2005.

STUMPF, Livia Troglia. *Coisa julgada tributária e controle de constitucionalidade*. 154f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012.

TESHEINER, José Maria. *Eficácia da sentença e coisa julgada no processo civil*. São Paulo: RT, 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; e FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada civil*. São Paulo: RT, 2006.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Coisa julgada, relativização da coisa julgada e coisa julgada tributária: alcance e limites desta. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; e MEDINA, José Miguel Garcia. *O dogma da coisa julgada: hipóteses de relativização*. São Paulo: RT, 2003.