

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
GRADUAÇÃO EM DIREITO

PEDRO PAES GONÇALVES DE MELO

**A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA
SEGURANÇA JURÍDICA: UMA ANÁLISE À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO STF
NO SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO**

MACEIÓ/AL

2024

PEDRO PAES GONÇALVES DE MELO

**A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA
SEGURANÇA JURÍDICA: UMA ANÁLISE À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO STF
NO SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL)
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de
Lima Neto.

MANOEL
CAVALCANTE DE
LIMA NETO:65524

Assinado de forma digital
por MANOEL CAVALCANTE
DE LIMA NETO:65524
Dados: 2024.03.25 13:26:20
-03'00'

Assinatura do Orientador

MACEIÓ/AL

2024

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

M528c Melo, Pedro Paes Gonçalves de.
 A coisa julgada em matéria tributária e o princípio da segurança jurídica : uma
 análise à luz dos temas 881 e 885 do STF no sistema de controle de
 constitucionalidade brasileiro / Pedro Paes Gonçalves de Melo. – 2024.
 88 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade
Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2024.

Bibliografia: f. 71-88.

1. Controle de constitucionalidade - Brasil. 2. Segurança jurídica. 3. Coisa
julgada - Limite temporal. 4. Relações tributárias de trato sucessivo. I. Título.

CDU: 336.221.2(81)

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF e suas consequências sobre diversos institutos na ordem jurídica processual, tributária e constitucional. A matéria posta à resolução da Corte Constitucional versava sobre os efeitos que uma eventual decisão de controle de constitucionalidade proferida pelo STF terá sobre a extensão temporal da coisa julgada referente a relações tributárias de trato sucessivo ou continuado, formada anteriormente ao novo precedente do Tribunal Superior, mas com conteúdo em sentido contrário. Desse modo, a solução da controvérsia explicitaria se o julgado ulterior da Corte seria capaz de interromper os efeitos da coisa julgada para as relações futuras, nascidas após o posicionamento do STF, e, ainda, caso a resposta seja afirmativa, se a limitação ocorreria automaticamente ou se demandaria uma revisão pela via judicial. Assim, a investigação realizada neste trabalho perpassa pelo entendimento dos efeitos de cada uma das modalidades do controle de constitucionalidade, bem como das teorias que justificam a aproximação entre elas, sobretudo na atribuição de efeitos vinculantes e *erga omnes* mesmo ao controle difuso. Outrossim, também se demonstra essencial a análise do regramento da segurança jurídica e de um dos seus principais corolários, a coisa julgada, especialmente acerca de seus limites temporais, os quais só poderão ser compreendidos quando traçadas definições sobre as relações jurídicas de trato sucessivo ou continuado. Ainda nesse contexto, outro importante traço da segurança jurídica que merece uma atenção é o embate entre seu conteúdo e outros valores constitucionais, fator diferencial para explicar se a interrupção dos efeitos da coisa julgada poderia ocorrer realmente de forma automática. A partir disso, torna-se possível o exame dos fundamentos dos acórdãos que solucionaram a problemática, bem como o oferecimento de uma visão crítica ao resultado definido pela Corte.

Palavras-chave: controle de constitucionalidade; segurança jurídica; coisa julgada; relações tributárias de trato sucessivo; limites temporais da coisa julgada.

ABSTRACT

This present work aims to analyze the judgment of Themes 881 and 885 of the Brazilian Supreme Federal Court (STF) and their consequences on various institutes within the procedural, tax, and constitutional legal orders. The matter brought before the Constitutional Court concerned the effects that a potential constitutionality control decision issued by the STF would have on the temporal extension of *res judicata* concerning successive or continuous tax relations formed prior to the new precedent of the Superior Court but with content in the opposite direction. Thus, the resolution of the controversy would clarify whether the subsequent judgment of the Court would be able to interrupt the effects of *res judicata* for future relations, born after the STF's position, and, if the answer is affirmative, whether the limitation would occur automatically or would require a judicial review. Therefore, the investigation carried out in this work involves understanding the effects of each form of constitutionality control, as well as the theories that justify the convergence between them, especially in the attribution of binding and *erga omnes* effects, even to diffuse control. Moreover, it is also essential to analyze the regulation of legal certainty and one of its main corollaries, *res judicata*, especially its temporal limits, which can only be understood when definitions are outlined regarding successive or continuous legal relations. In this context, another important aspect of legal certainty that deserves attention is the clash between its content and other constitutional values, a differential factor to explain whether the interruption of the effects of *res judicata* could really occur automatically. From this, it becomes possible to examine the grounds of the judgments that resolved the problem, as well as to offer a critical view of the result defined by the Court.

Keywords: constitutionality control; legal certainty; *res judicata*; successive tax relations; temporal limits of *res judicata*.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL E SUA INFLUÊNCIA SOBRE O ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	8
2.1. AS MODALIDADES DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE ADOTADAS PELO ORDENAMENTO BRASILEIRO	10
2.1.1. O controle difuso de constitucionalidade	13
2.1.2. O controle concentrado de constitucionalidade	15
2.2. A ABSTRATIVIZAÇÃO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE E A APROXIMAÇÃO COM O CONTROLE CONCENTRADO	18
2.3. OS REFLEXOS DO SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988	21
3. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	23
3.1. O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	23
3.1.1. A segurança jurídica na Constituição Federal de 1988.....	25
3.1.2. O sistema de precedentes do Código de Processo Civil de 2015	27
3.1.3. O instituto da modulação dos efeitos.....	30
3.2. A COISA JULGADA	31
3.2.1. Conceito e limites	31
3.2.2. O rompimento da coisa julgada	35
3.2.3. Coisa julgada inconstitucional.....	37
3.3. A SEGURANÇA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	42
4. OS TEMAS 881 E 885 DO STF.....	45
4.1. EXPOSIÇÃO DA CONTROVÉRSIA	45
4.1.1. O Tema 881 do STF.....	45
4.1.2. O Tema 885 do STF.....	49
4.2. O JULGAMENTO PELO STF	52
4.2.1. A resolução de mérito dos Temas 881 e 885.....	52
4.2.2. A aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar nos Temas 881 e 885..	58
4.2.3. A modulação dos efeitos na tese dos Temas 881 e 885	60
4.3. ANÁLISE CRÍTICA DO JULGADO	62
5. CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

1. INTRODUÇÃO

Em fevereiro de 2023, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de julgar conjuntamente os Temas 881 e 885, os quais discutiam a influência das decisões da Corte em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade sobre os limites temporais da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo. De modo mais específico, almejava-se pacificar o debate a respeito da possibilidade de um pronunciamento ulterior do STF em sentido diverso à decisão transitada em julgado fazer cessar automaticamente os seus efeitos para novas relações a serem formadas e que, até então, estariam por eles abarcadas.

A controvérsia chegou ao Tribunal Superior por meio da interposição de dois recursos extraordinários da Fazenda Nacional, a qual visava retomar a cobrança de créditos tributários da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – de contribuintes que, na década de 90, obtiveram julgados, não mais passíveis de recursos, pela inconstitucionalidade da contribuição. Nos tribunais das instâncias ordinárias, o órgão fazendário não obteve êxito em sua pretensão, de modo que teve como alternativa levar a lide à apreciação do STF.

A problemática se reveste de inestimável importância à consagração de valores constitucionais, porquanto se posta a analisar um embate entre a segurança jurídica, de um lado, e a isonomia tributária e a livre iniciativa, de outro. Além disso, o julgamento dos recursos extraordinários também detinha o condão de incorporar ao sistema jurídico nacional a tese da eficácia vinculante das decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade, denominada de abstrativização ou abstratização do controle difuso.

Assim, o objetivo principal deste trabalho consiste na análise dos acórdãos dos Temas 881 e 885 do STF, bem como de suas consequências na ordem jurídica. Desta feita, algumas matérias pertinentes necessitariam de esclarecimentos para uma completa compreensão do resultado do julgamento, entre as quais estão: 1) os efeitos das decisões em controle de constitucionalidade; 2) os limites temporais da coisa julgada e a natureza das relações de trato sucessivo; e 3) o conceito de coisa julgada inconstitucional.

Para tanto, a segunda seção se dedicou a esmiuçar o sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, desde a sua base e seus fundamentos históricos até a própria distinção entre as duas modalidades existentes, a difusa e a concentrada. Ainda, foram introduzidos os argumentos que sustentam a diminuição das barreiras entre as duas formas de controle, ao passo que, atualmente, a defesa pela eficácia vinculante de ambos quando

proferidos pela Corte Constitucional se tornou imperiosa. Ao final, demonstrou-se os impactos do efeito da constitucionalização do direito na seara tributária.

Já na seção subsequente, o enfoque está voltado ao conteúdo do princípio da segurança jurídica. Nesse ínterim, após introduzir zonas de certeza sobre o seu conteúdo, a pesquisa propôs-se a delimitar o regulamento da coisa julgada no ordenamento jurídico, em especial seus limites, momento em que as relações de trato sucessivo foram destrinchadas, e as formas de sua desconstituição. Em seguida, a seção termina com a explicitação da problemática da coisa julgada inconstitucional e dos contornos assumidos pela segurança jurídica em matéria tributária.

Por sua vez, a terceira seção adentra nas nuances dos Temas 881 e 885, com início a partir dos detalhes do caso concreto e das alegações processuais. Entendido todo o contexto dos recursos extraordinários, bem como os fatores que assemelham e distinguem ambos os temas, passou-se ao próprio cotejo dos votos dos Ministros e da tese firmada, tanto em seu mérito, como na aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar e na possibilidade de modulação dos efeitos da decisão. Em etapa conclusiva, são expostas opiniões críticas da resolução da lide pela Corte Constitucional.

Com a finalidade de proporcionar a melhor análise do objeto da pesquisa, a metodologia utilizada teve cunho descritivo, por meio do levantamento de bibliografia relacionada em artigos científicos, livros, revistas e periódicos. Outrossim, a jurisprudência e a legislação ocuparam papel central para entendimento dos principais aspectos que circundavam o caso concreto, somando-se ao exame doutrinário.

2. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL E SUA INFLUÊNCIA SOBRE O ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

O constitucionalismo moderno, adotado pelos Estados democráticos de direito, detém como pedra-toque a supremacia material e normativa da Constituição. Nesse ínterim, embora os diversos ordenamentos jurídicos existentes possuam variados sistemas de proteção aos valores consagrados pelo texto constitucional, há uma indubitável convergência em sua finalidade: fazer prevalecer a imperatividade das disposições da Carta Magna frente a eventuais ataques que visem esvaziar ou reduzir seu conteúdo.

O Brasil, em consonância com os demais regimes democráticos, concede à Constituição o *status* principiológico de instrumento supremo do sistema jurídico nacional, embora tal configuração ocorra de modo implícito, decorrente da interpretação conjunta de diversas disposições constitucionais (FERREIRA, 2016). Ressalva-se, no entanto, que a ausência de preceito expresso não confere ao princípio uma posição de subserviência no ordenamento e nem inuma a sua relevância, devendo o intérprete auferir a essencialidade de uma norma de acordo tão somente com o conteúdo por ela veiculado (CARVALHO, 2019).

É da sua própria natureza principiológica, a qual detém elevado grau de abstração a fim de melhor se perfectibilizar diante dos casos concretos, bem como fazer valer as exigências de justiça que carrega em seu núcleo (ÁVILA, 2022), que se pode concluir pela variedade de conteúdo da supremacia da Constituição, impossível de ser reduzida a conceitos vazios que mitiguem sua fundamentalidade. Com efeito, o princípio deve funcionar como uma lupa pela qual o intérprete se utilizará na aplicação das disposições ao seu alcance, de modo a conferir maior efetividade às normas constitucionais e jamais relegar sua validade.

Assim, no lugar de se perquirir sobre a definição mais precisa do princípio da supremacia da Constituição, torna-se mais relevante indagar sobre suas facetas, isto é, os meios pelos quais ele se revela. Sob tal premissa, Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos (2003) entendem que a expressão definitiva da superioridade hierárquica constitucional reside em um sistema pelo qual se possa examinar a compatibilidade das normas jurídicas com a Constituição, tanto em seu aspecto formal – o procedimento de produção e ingresso da norma no ordenamento –, como material – o conteúdo por ela emanado.

Trata-se, portanto, do controle de constitucionalidade, cujo objetivo permeia a demonstração da validade ou invalidade de disposições infraconstitucionais, escancarando-se na lógica de verticalidade presente no sistema jurídico nacional.

A essencialidade do controle de constitucionalidade e a preocupação com a correta utilização do mecanismo podem ser aferidas pela própria organização do sistema constitucional. Isto porque a hermenêutica corrente defende que vigora no ordenamento pátrio uma presunção *juris tantum* de constitucionalidade das disposições normativas (BARROSO; BARCELLOS, 2003). É dizer, o ônus de demonstrar sua ocorrência recai sobre aquele que tenta infirmar a lei ou o ato normativo, uma vez que são ambos frutos do Poder Legislativo, e a República Brasileira erigiu como valor inegociável o respeito à separação dos poderes (MENDES, BRANCO; 2019).

Todavia, o mesmo enunciado poderá dar ensejo a diferentes significados, o que pode levar a conclusões opostas a respeito da constitucionalidade ou não de determinada lei ou ato normativo (BARROSO, 2019). Dentro desse contexto, a doutrina constitucionalista desenvolveu o princípio da interpretação conforme à Constituição, o qual, levando em conta a pluralidade de sentidos retirada a partir da atividade interpretativa, impõe o dever ao Poder Judiciário de declarar qual deles deve permanecer no ordenamento, porquanto mais se amolda aos ditames constitucionais, enquanto os demais terão declarada sua invalidade (MENDES; BRANCO, 2019).

Portanto, é possível tratar o princípio hermenêutico da interpretação conforme a Constituição como uma diretriz ao aplicador do direito, o qual poderá salvar determinado dispositivo de seu expurgo do sistema jurídico ao restringir tão somente eventuais interpretações que culminem em normas jurídicas inconstitucionais (CASSALI, 2016). Dessa forma, mantém-se o texto inalterado no corpo da Constituição, mas se evita sua utilização para fins contrários àqueles erigidos pelo constituinte.

Claramente, o uso do método interpretativo deve respeitar os limites da linguagem do próprio enunciado, sendo vedado ao aplicador encontrar sentido inexistente, fruto de uma atividade puramente criativa e não interpretativa. Nestes termos, não se pode declarar a validade de um dispositivo infraconstitucional por meio de uma interpretação *contra legem*, que destoa de seu verdadeiro significado (TEIXEIRA; NEDEL, 2018).

A respeito do tema, Paulo Bonavides demonstra preocupação quanto à eventual hipótese de a aplicação da interpretação conforme à Constituição se desarraigar de uma pura atividade interpretativa e se tornar verdadeira reforma legal:

Os limites entre a interpretação e a criação do direito são fugazes, inseguros, movediços, passando-se às vezes quase imperceptivelmente da interpretação declaratória para a interpretação constitutiva, e por via desta – o que é mais grave –

para a *interpretação contra legem*. Corre o juiz ou o intérprete o risco de não interpretar a lei, mas de reformá-la. De sorte que, em assim acontecendo, suprime-se uma das maiores vantagens do método de interpretação conforme a Constituição, qual seja, a de afiançar a sobrevivência da lei, não lhe declarando a nulidade (BONAVIDES, 2019, p. 535).

A rigor, a interpretação conforme à Constituição, ao retirar o sentido mais adequado da lei ou ato normativo e afastar todos os demais, também se configura como um exemplo de controle de constitucionalidade, mas em uma versão mais branda, já que o enunciado é mantido no sistema jurídico (BARROSO, 2019). Tal circunstância apenas reforça a relevância e o impacto em torno do controle de constitucionalidade *strictu sensu*, uma vez, que, ao retirar um texto do ordenamento em razão de sua invalidade, o Poder Judiciário estará, por consectário lógico, extinguindo todos os sentidos derivados de sua interpretação (CASSALI, 2016).

É dizer, o vício que permeia a espécie normativa é de tamanha gravidade que qualquer derivação de seu conteúdo não terá lugar na ordem jurídica. Portanto, a utilização desse instrumento, em razão de suas potenciais consequências, é dotada de uma série de nuances que merecem ser analisadas a fim de melhor entender as formas assumidas pelo controle de constitucionalidade no regramento constitucional e legal.

Assim, não será permitido estudar o objeto deste trabalho sem compreender as bases do controle de constitucionalidade no sistema nacional, sob pena de se permear apenas o raso no que tange aos efeitos das decisões do STF nos Temas 881 e 885. Por conseguinte, o presente tópico se aprofundará na delimitação dos aspectos pertinentes desta faceta do princípio da supremacia da Constituição, pela qual se busca determinar a validade de disposições infraconstitucionais com o topo da pirâmide normativa, a Carta Magna.

2.1. AS MODALIDADES DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE ADOTADAS PELO ORDENAMENTO BRASILEIRO

O controle de constitucionalidade é fruto de um longo desenvolvimento nas ordens jurídicas ocidentais e, embora tenha seu embrião formado na Inglaterra, foi nos Estados Unidos que o instituto conseguiu emergir e se consolidar de forma perene (BONAVIDES, 2019). Para os americanos, influenciados sobretudo pelos artigos federalistas de Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, nenhum ato normativo poderia subsistir se estivesse em desconformidade com os ditames da Constituição (SOUZA; FONSECA, 2022).

Isto porque o Poder Legislativo, apesar de representante direto do povo, pode editar leis contrárias à Constituição, a qual, por sua vez, é a máxima expressão da vontade dos americanos

(SANTIAGO, 2015). Assim, o controle exercido é forma de coibir a prática de atos adversos aos limites da delegação ou competência concedida pelo texto constitucional, de modo que os juízes estariam “*pautando suas decisões pela lei básica, não pelas leis ordinárias*” (HAMILTON; MADISON; JAY, 2009). O controle de constitucionalidade foi definitivamente incorporado ao sistema jurídico americano a partir do famoso precedente de *Marbury v. Madison*, e mantém até hoje suas ideias fundamentais vigentes (BARROSO, 2016).

No controle de constitucionalidade norte-americano, todos os juízes são competentes para proceder com a investigação da validade hierárquica do ato normativo perante a Constituição e, caso atestem a ocorrência do vício, deverão declarar a nulidade do referido ato malogrado e extirpá-lo do ordenamento (BECHO, 2023). A decretação da inconstitucionalidade terá natureza retroativa, a fim de desconstituir todos os seus efeitos, inclusive para situações pretéritas (BARROSO, 2016).

Posteriormente, do outro lado do Atlântico, Hans Kelsen também buscou atribuir a tarefa de defesa da Constituição a um órgão alheio aos Poderes Legislativo e Executivo (PEREIRA; BARACHO JÚNIOR, 2019). Por outro lado, o controle de constitucionalidade das normas deveria estar concentrado em um único Tribunal, e não em todo o Poder Judiciário, como preconizavam os americanos, posto que somente assim seria possível garantir uma unidade na interpretação constitucional, realizada por um órgão verdadeiramente imparcial e alheio às discussões políticas (KELSEN, 2003). Além disso, a decisão do mencionado Tribunal pela inconstitucionalidade só influenciaria fatos futuros, enquanto aqueles já consumados seriam mantidos em sua integralidade (BARROSO, 2016).

É por isso que se associa o controle de constitucionalidade norte-americano ao modelo difuso, pois ele pode ser realizado por vários juízes ao redor do país, enquanto o controle de matriz austríaca é denominado de concentrado, já que apenas um Tribunal poderia proceder com o juízo de aferição de validade constitucional.

Em solos nacionais, o Brasil adotou pela primeira vez o controle de constitucionalidade pela via judicial com a Constituição de 1891, a primeira do período republicano, incorporando as mesmas bases do modelo americano (FELONIUK, 2019). O controle concentrado de constitucionalidade surgiu na ordem jurídica interna apenas com Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965, ainda sob a vigência da Constituição de 1946 (CLÈVE, 2022).

No entanto, a Constituição de 1934 já texto trazia em seu texto a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal declarar, sob competência originária, a inconstitucionalidade de leis

em casos excepcionais, como, por exemplo, das leis de intervenção federal de iniciativa do Senado e das leis próprias dos entes federados, sendo estes um protótipo do controle concentrado (FERREIRA, 2016).

A ordem constitucional nascida em 1988 não apenas reafirma a essencialidade do controle difuso de constitucionalidade, como também insere pela primeira vez em solos democráticos o controle concentrado, instituindo, portanto, um modelo dual no que tange à validade das normas infralegais em relação à Constituição. Outrossim, este último modelo ainda foi reforçado pelo legislador ordinário com a edição da Lei n. 9.868/99, que instituiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), da Lei n.º 9.882/99, que instituiu a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), e da Lei 12.063/09, a qual instituiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO).

A seguir, serão distinguidos os controles de constitucionalidade difuso e concentrado, à luz das regras do ordenamento brasileiro. Contudo, antes de adentrar na regulamentação de cada uma das modalidades, faz-se pertinente destacar uma observação a respeito da temática realizada pelo Ministro Gilmar Mendes.

Muito comumente a modalidade difusa é tida como um sinônimo do controle incidental ou por exceção. Entretanto, as nomenclaturas tratam de classificações distintas, já que atribuir a um controle de constitucionalidade a denominação de incidental é resultado não de uma análise da quantidade de julgadores aptos a apreciar a matéria, mas sim de compreender que a invalidade suscitada é uma questão prejudicial a ser julgada para resolução de mérito da causa, não se confundindo o próprio pedido principal da lide (MENDES; BRANCO, 2019). Assim, embora normalmente ambos acabem se fazendo presentes juntos em uma demanda, há também a possibilidade de a inconstitucionalidade ser arguida incidentalmente em um processo reservado a um único Tribunal (MENDES; BRANCO, 2019).

O controle difuso de constitucionalidade também é relacionado ao controle concreto, em que pese este estar atrelado a uma constitucionalidade analisada dentro de um contexto processual, à luz de um processo subjetivo em que as partes debatem a validade de determinada lei ou ato normativo em uma celeuma com objetivos que superam a mera decretação de sua inconstitucionalidade (DIDIER JR., 2020). O contraponto ao controle em concreto é o controle abstrato, em que a discussão gira em torno da inconstitucionalidade em tese, sem estar atrelada necessariamente a qualquer circunstância fática (BARROSO, 2016)

A mesma problemática se mantém com o controle concentrado de constitucionalidade e a sua versão por via principal. Nesse último caso, a classificação proposta, em vez de se preocupar com quem julgará a causa, reserva atenção à própria invalidade, cujo debate é o próprio fim do processo, isto é, o provimento jurisdicional perseguido (DIDIER JR., 2020). Até por isso, o controle pela via principal caminha junto ao abstrato.

Contudo, em razão da complexidade proposta por este trabalho, e a fim de facilitar a compreensão de seu conteúdo, a análise do controle concentrado também perpassará algumas nuances do controle por via principal e abstrato. Por sua vez, a mesma lógica será aplicada à modalidade difusa de constitucionalidade, com os respectivos controles incidental e em concreto, embora fiquem registradas as devidas ressalvas mencionadas acima.

2.1.1. O controle difuso de constitucionalidade

O modelo norte-americano de aferição de normas inconstitucionais, ainda que natural de um sistema de *common law* e sujeito a diversas críticas pela possibilidade de decisões de natureza conflitante entre órgãos judiciais diversos (LOUREIRO, 2019), se enraizou no cenário nacional e se tornou uma alternativa recorrente para que as partes logrem êxito em suas pretensões, especialmente em matéria tributária. O grande traço característico do controle difuso de constitucionalidade é justamente a possibilidade de qualquer juiz, regularmente investido e competente para apreciar a matéria, realizar o juízo de validade da norma.

É preciso mencionar, contudo, que o processo civil brasileiro estabeleceu regras especiais para essa modalidade de controle nos tribunais colegiados (CÔRREA, 2019). Nesse sentido, embora um juiz de primeiro grau possa, sem maiores formalidades, declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, bastando, para tanto, seguir o rito processual comum, os Tribunais, enquanto instâncias revisoras, terão de aplicar a cláusula de reserva de plenário, nos termos do artigo 97 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nessa toada, caso haja arguição de inconstitucionalidade pela parte recorrente, o órgão fracionário do Tribunal poderá rejeitá-la, apreciando os termos remanescentes do recurso, ou acolhê-la, o que implicará em um julgamento pelo plenário ou órgão especial¹ especificamente

¹ Conforme explicita o artigo 93, inciso XI, da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional n. 45/2004, “*nos tribunais com número superior a vinte e cinco julgadores, poderá ser constituído órgão especial, com o mínimo de onze e o máximo de vinte e cinco membros, para o exercício das atribuições administrativas e jurisdicionais delegadas da competência do tribunal pleno, provendo-se metade das vagas por antigüidade e a outra metade por eleição pelo tribunal pleno* (BRASIL, 1988).

no que tange à matéria (SANTOS, 2022). Apreciado o tema, declarando-se a validade ou invalidade da espécie normativa, os autos serão remetidos novamente ao órgão fracionário para lavratura do acórdão final, conforme disciplina o artigo 949, incisos I e II, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal também poderá declarar a inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a partir da interposição de recursos extraordinários. O controle de constitucionalidade no âmbito destes instrumentos recursais é praticamente inevitável, posto que a ofensa direta à norma constitucional é condição genérica de cabimento do recurso extraordinário, sem a qual ele sequer será conhecido (ASSIS, 2017).

Logo, torna-se uma consequência natural que o STF, ao cotejar a decisão recorrida, analise se os fundamentos elencados estiveram em consonância com os ditames constitucionais, efetuando, portanto, um controle difuso de constitucionalidade, porquanto a matéria constitucional será a causa de pedir do recurso extraordinário. Vale mencionar, por outro lado, que a jurisprudência da Corte é cediça no sentido de vedar a apreciação destes recursos extremos quando fundados em ofensa reflexa à Constituição, isto é, quando os julgadores tiverem que se debruçar pela lei infraconstitucional para proferir a decisão (CEZARE, 2016).

O instituto da ofensa reflexa é alvo de muitas críticas doutrinárias, sobretudo porque mitiga o alcance de garantias processuais do jurisdicionado, em mais um exemplo da jurisprudência defensiva dos Tribunais Superiores (FREITAS, 2017). Em outro eixo, o Supremo Tribunal Federal reafirma a essencialidade do controle constitucionalidade, sobretudo no que tange aos graves impactos da declaração de invalidade do ato questionado, já que, como mencionado, o Tribunal de maior hierarquia no sistema judiciário brasileiro teria formado precedente pela invalidade de qualquer norma oriunda do dispositivo inconstitucional.

Ademais, tradicionalmente, o controle difuso de constitucionalidade é marcado pelas características dos efeitos de sua decisão. Em geral, por ser fruto de um incidente no processo e não a própria pretensão dos litigantes da demanda, se consubstanciou que a referida modalidade detém alcance limitado às próprias partes da lide (SCHUELLER, 2011). É dizer, ainda que haja outros sujeitos em situação equivalente, a decisão de inconstitucionalidade não terá o condão de modificar sua conjuntura de imediato, demandando-se, para tanto, o ingresso de uma ação própria para arguição da invalidade (SCHUELLER, 2011).

Outrossim, os efeitos do julgado serão retroativos, ou seja, terão eficácia *ex tunc*, capaz de afetar atos pretéritos que estiveram sujeitos à incidência da norma inconstitucional. Sendo

assim, a lei ou ato normativo, revestido de vício congênito que o acompanha desde sua edição, será nulo de pleno direito (BONAVIDES, 2019).

Vale dizer, no entanto, que as consequências relatadas são oriundas de uma visão clássica do controle difuso de constitucionalidade, e devem ser visualizadas com certo temperamento. Isto porque o surgimento da modulação dos efeitos e o fenômeno da abstrativização do controle difuso, ambos alvos de análise posterior, deram ensejo a uma nova roupagem a seus efeitos (CAVALCANTE, 2016). Sob tais auspícios, as fronteiras entre as duas modalidades de controle de constitucionalidade se tornaram mais tênues.

2.1.2. O controle concentrado de constitucionalidade

Por sua vez, o controle concentrado é aquele que atribui exclusivamente a investigação da constitucionalidade a um ou a poucos Tribunais. No Brasil, o papel é desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal quando a norma afetada seja oriunda da Constituição Federal, mas é possível também que os Tribunais de Justiça realizem o controle concentrado quando leis ou atos normativos infringjam as respectivas Constituições Estaduais (BARROSO, 2016).

Como normalmente essa modalidade de controle analisa a constitucionalidade pela via principal, é possível afirmar que, como regra, sua finalidade será a resolução abstrata e impessoal das questões submetidas à análise, e não o desenlace de casos concretos, como ocorre no método difuso (BARROSO, 2016). Com efeito, o próprio objeto do controle será a inconstitucionalidade, suscitada não como um incidente, mas como o próprio pedido principal (MENDES; BRANCO, 2019).

Tal característica reflete na expansão de seus efeitos, vinculantes para todos que venham a ter seus comportamentos influenciados pela lei ou ato normativo declarado inconstitucional e não apenas para os sujeitos processuais da demanda. A doutrina tradicional, a rigor, defende que, no controle concentrado, sequer será possível falar em partes, mas sim em legitimados, porquanto o debate é objetivo e não envolveria interesses subjetivos. Além disso, os Tribunais não estariam limitados à apreciação dos fundamentos jurídicos da ação, com a possibilidade de decidir sob argumentação diversa, sendo necessário apenas o respeito às fronteiras constantes no pedido (BARCELLOS, 2019).

Ana Paula de Barcellos (2019) propõe visão distinta ao argumentar que a decisão nesta modalidade de controle também detém impacto direto sobre a liberdade e os bens das pessoas,

o que ressaltaria o aspecto subjetivo dos interessados no julgamento, devendo-se, por tal razão, aplicar em todo o rito procedimental os princípios do devido processo legal e do contraditório, bem como a exigência de motivação das decisões judiciais. A constitucionalista adverte ainda que a abstração no método de aferição de validade deve ser interpretada à luz dos princípios republicanos e democráticos, os quais demandam, para sua concretização, uma maior participação popular, a fim de que os julgadores compreendam integralmente as consequências de sua decisão (BARCELLOS, 2019).

Sob outro vértice, embora o controle concentrado de constitucionalidade tenha surgido com a ideia de que os efeitos da decisão responsável por reconhecer abstratamente a inconstitucionalidade sejam prospectivos – *ex nunc* –, a tese não vigorou no sistema jurídico nacional. Assim, o controle concentrado no Brasil foi marcado por também conferir efeitos *ex tunc* à decisão de inconstitucionalidade, como ocorre no modelo difuso, mitigando-se a característica apenas com o surgimento do instituto da modulação dos efeitos (MEIRELLES, WALD, MENDES, 2022).

O ordenamento brasileiro conta com cinco ações próprias para efetivação do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade. As duas primeiras, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), são reflexos de um mesmo fenômeno, tendo em vista que ambas perpassam a discussão sobre a validade constitucional de determinada lei ou ato normativo. Outrossim, possuem o mesmo fundamento jurídico: o artigo 102, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal e a Lei n.º 9.868/99 (MEIRELLES, WALD, MENDES, 2022).

A distinção basilar entre as duas reside especialmente na finalidade que justifica sua propositura. Na ADI, o objetivo é retirar do ordenamento aquela espécie normativa contrária à Constituição Federal, enquanto na ADC almeja-se, ao revés, a declaração positiva de validade formal e/ou material da lei ou ato normativo para transformar a presunção *juris tantum* de constitucionalidade em uma presunção absoluta (MEIRELLES, WALD, MENDES, 2022). Ainda, é válido mencionar que, diferentemente da ADI, no controle concentrado por ADC, o objeto não poderá consistir em espécie normativa estadual ou municipal (MEIRELLES, WALD, MENDES, 2022).

Em continuidade, o ordenamento constitucional, por meio do artigo 102, § 1º, da Constituição Federal e da Lei n. 9.882/99, instituiu a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), cujo escopo, nos termos do artigo 1º da referida legislação, é “evitar ou

reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público” (BRASIL, 1988). Entretanto, nem o constituinte e nem o legislador se preocuparam em definir o significado do termo preceito fundamental, tratando-se, em verdade, de conceito jurídico indeterminado (FASSIO, 2015).

A natureza dos conceitos jurídicos indeterminados é fruto de uma impossibilidade de pormenorizar por meio de vocábulos linguísticos todas as hipóteses que dariam ensejo à incidência da norma, porquanto a realidade não apenas auxilia, mas é essencial para o intérprete precisar sua definição, a qual será completa apenas em concreto (NOVOA, 2000). Não se trata de um defeito do legislador, mas de uma opção para possibilitar que a norma mantenha sua vigência mediante alterações dos valores sociais sem a necessidade de alteração do texto (SCHOUERI, 2022).

Fassio (2015) traça pertinentes críticas à incerteza jurídica que circunda a ADPF, não apenas no que tange ao parâmetro “preceito fundamental”, mas também com relação à extensão de seu objeto, o “ato do poder público”, termo bastante abrangente, bem como à característica oriunda da Lei n. 9.882/99, que lhe posicionou como ação subsidiária a todas as demais do controle concentrado. Em contrapartida, um tema pacífico na jurisprudência é a utilização da ADPF para controle de recepção de normas anteriores à Constituição de 1988, posto que, apesar de estarem impossibilitadas de figurar como objeto do controle de constitucionalidade comum, podem não ter ingressado na nova ordem jurídica, investigação esta a ser realizada em sede de ADPF (MENAGED, 2011).

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) tem lugar nas hipóteses em que o legislador se mantém inerte na edição obrigatória de leis infraconstitucionais para complementação das normas constitucionais de eficácia limitada, combatendo-se, portanto, a inércia legislativa (BARROSO, 2016). Verificada a omissão, o STF indicará um prazo para a sua supressão, o qual, inicialmente, detinha natureza meramente recomendatória, sem a possibilidade de legislar se o comando judicial não fosse observado (MEIRELLES, WALD, MENDES, 2022). Porém, a jurisprudência do Tribunal vem se modificando a fim de trazer um caráter mais preceptivo ao julgamento que declara a omissão, indo além da mera informação ao Legislativo, como se constata a partir da ADO n. 25 e da ADO n. 26.

Por fim, há ainda a Representação Interventiva Federal, uma particular ação derivada da ADI em que o STF irá averiguar se estão presentes os requisitos para decretação da intervenção federal pela União sobre os demais entes da federação. Sendo procedente a ação, o Tribunal

requisitará ao Presidente da República que proceda com a intervenção, o qual será obrigado a executar o comando, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade (CLÈVE, 2022).

2.2. A ABSTRATIVIZAÇÃO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE E A APROXIMAÇÃO COM O CONTROLE CONCENTRADO

Conforme adiantado, as barreiras que dividiam as duas modalidades de controle de constitucionalidade hoje são mais fluidas, de modo que as diferenças entre ambas foram gradualmente reduzidas, especialmente quanto aos efeitos da decisão que reconhece como inconstitucional a lei ou ato normativo. A responsabilidade pela mudança de paradigma se deve em muito à nova tese desenvolvida no Supremo Tribunal Federal da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade, a qual caminha a passos largos para sua consolidação.

Nesse sentido, cumpre rememorar que a invalidade normativa oriunda do método difuso só teria alcance entre as próprias partes do processo, não alcançando de forma vinculante outros sujeitos em situações análogas. Todavia, a Constituição Federal, em seu artigo 52, inciso X, abriu uma excepcional possibilidade para que o julgado do controle difuso de constitucionalidade goze de efeitos *erga omnes*, ao atribuir competência exclusiva ao Senado Federal para “*suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal*” (BRASIL, 1988).

Nesse ínterim, seguindo os ditames fornecidos pelo dispositivo, após a declaração de inconstitucionalidade da espécie normativa em controle difuso, o STF deverá comunicar ao Senado Federal a respeito do resultado do julgamento, o qual, por sua vez, poderá, em caráter privativo, estender os efeitos da decisão a todos em cunho vinculante, por meio do instrumento da resolução (SGARBOSSA, IENSUE, 2017). Sob tais circunstâncias, para os terceiros alheios ao processo, as consequências do julgamento nunca estariam dotadas de caráter retroativo, isto é, seriam *ex nunc* (CLÈVE, 2022).

Por outro lado, tratando-se de mera competência do órgão legislativo, o Senado Federal não está obrigado a proceder com a suspensão da lei, embora, quando assim o faça, a resolução se reveste de irrevogabilidade (CLÈVE, 2022). A facultatividade na extensão dos efeitos da decisão do STF levou a jurisprudência e a doutrina a se preocuparem com a falta de imperatividade na decretação da inconstitucionalidade em sede difusa, motivo pelo qual o passou-se a alterar a interpretação vigente sobre o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal (NOVAIS; JACOB, 2018).

Sob a liderança do Ministro Gilmar Mendes, surgiram argumentações de que o dispositivo constitucional teria passado por uma mutação constitucional, a qual alterou o papel do Senado Federal na aplicação de efeitos *erga omnes* às decisões do STF em controle difuso (JOOS, 2017). Destarte, a casa legislativa editaria a resolução apenas para dar publicidade ao julgado, sem qualquer possibilidade de influenciar na eficácia de seu conteúdo, é dizer, o papel do Senado agora seria puramente informativo (MENDES; BRANCO, 2019).

Expondo os fundamentos de sua inovação, explicita Gilmar Mendes:

A exigência de que a eficácia geral da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em casos concretos dependa de decisão do Senado Federal, introduzida entre nós com a Constituição de 1934 e preservada na Constituição de 1988 (art. 52, X), perdeu parte do seu significado com a ampliação do controle abstrato de normas, sofrendo mesmo um processo de obsolescência. A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se mitigasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes – hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de emenda constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão somente para as partes? (MENDES; BRANCO, 2019, p. 1980-1981).

A título de contextualização, define-se mutação constitucional como a alteração no sentido de uma norma retirada diretamente da Constituição Federal, sem que, para tanto, haja qualquer modificação em seu texto (SOARES, 2022). O fenômeno é essencial para manter vivas as disposições da Carta Magna frente às correntes transformações da realidade social (SOARES, 2022).

Não faltaram críticas à nova tese, desde a subversão das funções constitucionalmente atribuídas aos Poderes da República ao quórum reduzido de julgadores para que a inconstitucionalidade venha a ser declarada (ZAMARIAN; NUNES JR, 2012). Enxergava-se nas súmulas vinculantes um modo de atenuar essa circunstância, dado que possuem efeitos similares à ideia da mutação do artigo 52, inciso X, da Constituição e, ainda, gozariam de maior legitimidade porquanto sua previsão é extraída do próprio texto constitucional (ISHIKAWA; FROTA JÚNIOR, 2018)

Ao apreciar o papel do Senado Federal, na Reclamação n. 4.335 (STF, 2014), a Corte rejeitou a teoria da abstrativização do controle difuso por entender que a resolução do órgão legislativo teria caráter constitutivo para aplicação de efeitos *erga omnes*. Todavia, não se pode olvidar que o julgamento da Reclamação n. 4.335 ocorreu em 2007 e, desde então, várias alterações surgiram no ordenamento que corroboraram para o fortalecimento da tese da

abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. Entre os principais destaques, está a criação dos institutos da repercussão geral e a técnica de julgamento de recursos extraordinários repetitivos, com a Lei n. 11.408/2006, e o novo sistema de valorização de precedentes derivado do Código de Processo Civil de 2015.

Para Lauro Ishikawa e Clóvis Smith Frota Júnior (2018), os principais exemplos que confirmam a aproximação entre as duas modalidades de controle de constitucionalidade seriam a instituição das súmulas vinculantes, a decretação de inconstitucionalidade de forma incidental nas ações concentradas, a criação da repercussão geral como requisito dos recursos extraordinários e a admissão de *amicus curiae* no julgamento dos recursos extraordinários. Desta feita, confirma-se que houve pelo menos uma considerável extinção da rigidez distintiva destacada pela doutrina histórica.

Sendo assim, no julgamento das ADIs n. 3.406 e n. 3.470 (STF, 2019), as quais, como se infere, detêm a natureza de controle concentrado, o STF se viu obrigado a analisar a constitucionalidade de lei federal que não constava no pedido original das ações, mas que representava questão prejudicial ao mérito, de forma a ser apreciada como causa de pedir. Assim, incidentalmente, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade da lei e aplicou à sua decisão efeitos *erga omnes* e vinculantes, reconhecendo a mutação constitucional do artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

Embora fruto de um controle incidental na modalidade concentrada, é coerente concluir que as perspectivas do STF para o tema envolvem também a aplicação do entendimento proferido nas ADIs 3.406 e 3.470 em sede de controle difuso de constitucionalidade (LEDESMA; SILVA, 2023).

Por fim, é imperioso destacar que, muito embora, os efeitos atribuídos ao controle difuso e ao controle concentrado caminhem para uma equivalência, não se pode concluir que as diferenças entre eles se encerraram. Com efeito, alguns outros traços distintivos mencionados no subtópico anterior permanecem sem qualquer alteração em suas bases, como a restrição no número de órgãos do Poder Judiciário para apreciar em competência originária a inconstitucionalidade no controle concentrado. Vale esclarecer, nesse sentido, que mesmo que o STF venha a declarar a inconstitucionalidade pela via difusa e os efeitos dessa decisão sejam *erga omnes* e vinculantes, a Corte só terá, como regra, competência para apreciação da matéria como instância revisora.

2.3. OS REFLEXOS DO SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição de 1988 adotou uma tendência oriunda do neoconstitucionalismo pela qual o texto da Carta Magna não apenas dispõe sobre os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, mas regula por meio de suas normas os mais diversos ramos do direito, a fim de gerar maior expansividade do seu conteúdo pelo ordenamento jurídico (GUIMARÃES; FREITAS, 2019). Com isso, torna-se perceptível que a Constituição vigente tenta trazer para seu corpo um amplo escopo do conteúdo tipicamente reservado ao direito infraconstitucional, inclusive incorporando matérias sem *status* constitucional sob uma perspectiva material (BARROSO, 2012).

O Direito Tributário não passou à margem do fenômeno denominado pela doutrina de constitucionalização do direito, detendo a Constituição a qualidade de fonte de maior importância para uma série de seus institutos fundamentais, uma vez que dedica diversos artigos à regulação do “Sistema Tributário Nacional” (BARROSO, 2012). Não por outros motivos, a Reforma Tributária implementada recentemente no Brasil foi fruto de uma Emenda Constitucional (EC 132/2023), uma vez que somente pela alteração do texto maior é que se poderia alterar as bases do Direito Tributário brasileiro.

Sob tais auspícios, o texto constitucional, conforme anota Schoueri (2022), enquanto fonte do Direito Tributário, possui três funções essenciais: i) a distribuição da competência para criação de tributos; ii) o destaque de quais matérias serão veiculadas por meio de outras espécies normativas, como a lei complementar; e iii) a instituição de limitações ao poder de tributar, a partir dos princípios e imunidades.

Nesse sentido, é extremamente pertinente que a Constituição tenha erigido os princípios como vetores de coesão do sistema jurídica, evitando, com isso, interpretações isoladas de seu conteúdo (MEDEIROS, 2022). A opção trazida pelo texto constitucional corresponde também à consolidação das teorias que ressaltam a fundamentabilidade dos direitos fundamentais, posto que as limitações ao poder de tributar são, sobretudo, garantias aos administrados ou contribuintes da não interferência indevida do Estado (LIMA NETO, 2005).

Todo esse acervo de disposições fiscais na Carta Magna posicionou o Direito Tributário na posição de “*protagonista na agenda do Supremo Tribunal Federal*” (BARROSO; BARBOSA, 2016, p. 10). Isto porque, atualmente, são raras as matérias de cunho tributário que

não tenham um enfoque constitucional, o que leva as mais diversas normas tributárias a serem alvo do controle de constitucionalidade, seja difuso ou concentrado (STUMPF, 2012).

Sob perspectiva numérica, em estudo realizado em 2016, Barroso e Barbosa (2016) constataam o enorme volume de demandas tributárias a serem julgadas pelo Tribunal Constitucional. A título de menção, ao tempo da pesquisa, 30% (trinta por cento) dos temas sob repercussão geral versavam sobre direito tributário, enquanto 24% (vinte e quatro por cento) das súmulas vinculantes tratavam sobre a matéria. Por sua vez, 18,2% (dezoito inteiros e dois centésimos por cento) dos recursos extraordinários com tal enfoque tem como causa de pedir uma suposta violação às disposições constitucionais tributárias.

Conclui-se, portanto, que a elevada constitucionalização do Direito Tributário levou o Poder Judiciário e, em especial, o Supremo Tribunal Federal, a se manifestar frequentemente sobre a validade das espécies normativas infraconstitucionais que regulam suas matérias. Ainda, as manifestações judiciais atreladas ao controle de constitucionalidade possuem as mais variadas temáticas, sejam elas relacionadas à distribuição de competências tributárias, à forma ou ao conteúdo veiculado por leis ou atos normativos, ou às próprias limitações constitucionais ao poder de tributar.

Dentre as principais problemáticas, vem ganhando força o embate entre segurança jurídica e outras normas do ordenamento tributário, as quais levam o Judiciário a ponderar valores distintos que consubstanciam aquilo que Dworkin denominou de *hard cases*, isto é, quando a solução do caso concreto careça de um caminho determinado pelas normas-regras e a atuação do julgador deve se pautar na aplicação de princípios e, por conseguinte, de todas as nuances da técnica de ponderação (DWORKIN, 2010).

As consequências dos julgados que enfrentam o tema de conflito da segurança jurídica assumem um papel ainda maior de essencialidade, uma vez que acarretam efeitos não apenas no direito material, mas na própria conjectura assumida por todos os seus corolários no sistema jurídico nacional, entre eles a coisa julgada, instituto de inestimável importância para a integralidade do regramento processual.

3. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A segurança jurídica é valor imprescindível para a construção de um Estado Democrático de Direito. É a partir dela que os cidadãos poderão ter confiança na efetividade do direito, uma vez que seu conteúdo perpassa primordialmente pelas noções de estabilidade e previsibilidade responsáveis por coibir a alteração repentina, e muitas vezes nociva, de situações jurídicas consolidadas sem a devida observância dos preceitos normativos (CARRAZA, 2017). Tanto nas relações verticais com o Poder Público, como nas tratativas privadas de cunho horizontal, a segurança jurídica é ponto nodal para sustar a perpetração de arbitrariedades.

Ocorre que, como bem destaca Heleno Taveira Torres (2019), se tornou corriqueira a utilização meramente retórica da proteção da segurança jurídica para legitimar posicionamentos a respeito de qualquer temática do direito, até mesmo contraditórios entre si. Em consequência disso, conclui o jurista que as discussões sobre a segurança jurídica, sobretudo pela instabilidade nos entendimentos adotados pela jurisprudência, têm gerado efeito contrário ao pretendido: a desconfiança no sistema jurídico pelos cidadãos (TORRES, 2019).

Desse modo, o objetivo do presente tópico é apresentar as zonas de certezas relacionadas ao conteúdo da segurança jurídica, extraídas especialmente do ordenamento constitucional e legal. Nesse ínterim, a exposição da temática deve perpassar também pelo estudo de um de seus principais corolários: a coisa julgada. Expostas as noções essenciais sobre o tema, será possível prosseguir para entender como a segurança jurídica se manifesta no sistema tributário.

3.1. O CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Traçar uma definição precisa para o instituto da segurança jurídica vem sendo uma tarefa penosa para a doutrina, porquanto seu conceito é dotado de ampla subjetividade, conferindo-lhe múltiplas facetas, as quais, em consequência, são reverberadas de modo distinto no ordenamento (MATSUSHITA, 2018). Renomados tributaristas brasileiros, a exemplo de Humberto Ávila, Paulo de Barros Carvalho, Misabel Derzi, Leandro Paulsen, Roque Antônio Carraza e Heleno Taveira Torres, entre tantos outros, divergem não apenas em sua natureza normativa, mas também nas próprias feições assumidas por ela na ordem jurídica (TEODOROVICZ, 2019).

Para Ávila (2011), a segurança jurídica goza da natureza de norma principiológica, impondo fins a serem perseguidos pelo Poder Público. Nesse sentido, é possível compreender o conteúdo do princípio ao assumir que ele possui uma dimensão estática e outra dinâmica. A primeira delas é investigada no âmbito da linguagem das normas, com objetivo de entender se o direito consegue se comunicar com precisão aos seus destinatários, evitando-se, na medida do possível, ambiguidades e interpretações contraditórias; em suma, é a compreensibilidade que os cidadãos possuem do direito positivo (ÁVILA, 2011).

Em segundo plano, a segurança jurídica é dotada de uma dimensão dinâmica, atrelada à ideia de tempo. O direito, para que possa ser considerado seguro, deve incutir nos seus destinatários uma confiança na certeza da vigência de suas normas, é dizer, fatos presentes apenas podem ser regulados por normas incidentes ao tempo da prática do ato ou da omissão, consubstanciando o clássico brocardo *tempus regit actum* (ÁVILA, 2011). Ainda, é missão do princípio tornar o futuro seguro sob um ponto de vista jurídico, dado que não há qualquer impedimento para alterações normativas, desde que sejam minimamente calculáveis, de modo que se possa “*saber como as mudanças podem ser feitas e quando elas serão realizadas*” (ÁVILA, 2011, p. 292).

Paulo de Barros Carvalho (2016) concorda com a natureza principiológica da segurança jurídica, porém, por esclarecer que seu conteúdo compõe o núcleo de outros princípios constitucionais, como a anterioridade e a irretroatividade, prefere categorizá-la como um sobreprincípio. Por outro lado, o autor revela que coexiste com o sobreprincípio da segurança jurídica o sobreprincípio da certeza jurídica, o qual em muito se assemelha com a dimensão estática categorizada por Ávila, dado que seu objetivo seria incutir uma máxima de clareza nos comandos prescritivos (CARVALHO, 2016).

A respeito da natureza da segurança jurídica, Leandro Paulsen (2021) adere à posição conciliatória ao dispô-la tanto como subprincípio – derivação comum de todo Estado Democrático de Direito –, como sobreprincípio, por se irradiar e fundamentar a existência de outros princípios constitucionais. Conforme expõe, a segurança jurídica estaria dividida em 5 eixos que abarcam as duas dimensões de Ávila, mas sobretudo a dinâmica; seriam eles: a certeza do direito, a intangibilidade das posições jurídicas, a estabilidade das situações jurídicas, a proteção à confiança e o devido processo legal (PAULSEN, 2021). Este última consistiria no fundamento para o acesso à jurisdição.

Misabel Derzi (2009), por sua vez, ressalta importante aspecto da segurança jurídica, atrelada à sua aplicação ao Poder Judiciário. A jurista, atenta à distinção entre norma e texto, explica que a interpretação realizada pelos juízes deve se manter estável e coesa, porquanto a alteração jurisprudencial resulta também em um novo comando normativo. Todavia, eventual necessidade de se passar a decidir de modo diverso dos parâmetros estabelecidos deve observar o princípio da segurança jurídica, especialmente para impedir a retroação do novo posicionamento adotado pela jurisprudência (DERZI, 2009). Sob os mesmos termos, discorre Paulsen (2021), destacando, ainda, que o próprio STF reconhece a incidência do princípio ao Poder Judiciário.

Desta feita, é visível uma convergência doutrinária sobre o conteúdo mínimo do princípio da segurança jurídica, ainda que com denominações terminológicas diversas. Em primeiro momento, é seguro afirmar que a segurança jurídica é norma principiológica, com todas as características comuns desta natureza, porquanto determina objetivos estatais a serem perseguidos, possui relativo grau de indeterminação, compõe o fundamento de outras normas e serve de parâmetro interpretativo de todo o ordenamento (ÁVILA, 2022).

Além disso, o princípio emana duas determinações imprescindíveis: a clareza na linguagem do direito e o respeito à estabilidade e à previsibilidade nas alterações normativas. Desse modo, os cidadãos estão aptos a entender corretamente as prescrições legais, afastando-se ao máximo dubiedades interpretativas, assim como podem confiar na permanência das situações jurídicas consolidadas, o que reforça, por consequência, a própria imperatividade do direito (TEODOROVICZ, 2019).

Por fim, a segurança jurídica necessita ser observada por todos os Poderes da República, destacando-se o Legislativo com o dever de descrever os textos legais com a maior precisão possível, repulstando-se a ambiguidade hermenêutica, e o Judiciário com a manutenção e coesão de sua jurisprudência consolidada, ao passo que, quando necessárias, as modificações de entendimento não retroajam para afetar circunstâncias pretéritas (SCHOUERI, 2022).

3.1.1. A segurança jurídica na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da segurança jurídica de modo implícito, por meio de diversos dispositivos que servem de proteção tanto ao seu aspecto temporal como à compreensibilidade do direito, posto que em seu texto original apenas houve menção ao termo “segurança” de modo genérico, o qual consagra muito outros aspectos para

além do estritamente jurídico (COELHO, 2023). Todavia, ainda sem transcrição expressa, o princípio se manteve como um dos valores mais essenciais à nova ordem constitucional, consistindo na “*própria razão de ser de nossa Constituição Federal*” (CARRAZZA, 2017, p. 259).

Indo além, Heleno Taveira Torres (2019) defende que há mesmo um “direito fundamental à ordem jurídica segura”, construído pelo constituinte originário. Nesse sentido, a partir do rol de direitos fundamentais do artigo 5º da Constituição já é possível observar diversas manifestações do princípio da segurança jurídica, iniciando com o próprio princípio da legalidade², cujo conteúdo é atrelado não apenas a uma reserva formal para criação de obrigações, mas também a um mandamento de otimização para que o legislador descreva o texto com a clareza necessária para sua integral compreensão (SCHOUERI, 2022).

Sob um aspecto dinâmico da segurança jurídica, a Carta Magna também dispõe em seu artigo 5º, inciso XXXVI, que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” (BRASIL, 1988). Trata-se da proteção à estabilidade das situações jurídicas perfectibilizadas contra posteriores mudanças legislativas, as quais, via de regra, não poderão ser dotadas de efeitos retroativos. No mesmo artigo, ainda se vislumbra o detalhamento da segurança jurídica para o Direito Penal, coibindo tanto a imputação de crimes sem lei prévia, como a impossibilidade de retroação da nova lei penal mais maléfica ao réu.

Contudo, vale frisar que o rol do artigo 5º é meramente exemplificativo, conforme assente na doutrina e na jurisprudência, porquanto os direitos e garantias devem ser observados sob uma ótica material, de modo que o próprio texto constitucional os prevê ao longo de todo o seu corpo, indo muito além do catálogo do referido dispositivo (LIMA NETO, 2005). A título de exemplo, entre os artigos 150 e 152 da Constituição Federal, há uma ampla gama listada de direitos fundamentais em matéria tributária reservados aos contribuintes; alguns deles serão mais bem explicitados no subtópico 3.3. deste trabalho.

Vale frisar, no entanto, que a Emenda Constitucional n. 45/2004 introduziu expressamente pela primeira vez na Constituição o termo segurança jurídica. O ato do Poder Constituinte derivado criou o instituto da Súmula Vinculante, disposta no artigo 103-A³, o qual,

² Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (BRASIL, 1988).

³ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à

em seu *caput*, trata sobre o procedimento formal para edição da nova súmula, regulado posteriormente em caráter complementar pela Lei n. 11.417/2006.

O objetivo das súmulas vinculantes é manter a coesão e a estabilidade da jurisprudência nacional, o que consiste exatamente em uma das facetas do princípio da segurança jurídica (NUNES JUNIOR; CORDEIRO; CREMONEZI, 2018). Sob tal raciocínio, o próprio § 1º do artigo 103-A da Constituição Federal explicita as circunstâncias que poderão justificar a edição das súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 103 [...] § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica (BRASIL, 1988).

A leitura do dispositivo colacionado deixa evidente a preocupação com a falta de segurança jurídica em decorrência das frequentes alterações jurisprudenciais, motivo pelo qual ele atribuiu ao órgão de maior hierarquia do Poder Judiciário a possibilidade de proferir entendimentos vinculantes fora do controle concentrado de constitucionalidade. Diferencia-se, nesse aspecto, da tese de abstrativização da coisa julgada, uma vez que sua previsão é fruto do próprio texto constitucional e não de mutação, o que lhe traz maior legitimidade.

Todos os exemplos acima referidos comprovam como a segurança jurídica é valor essencial a ser perseguido pelo sistema constitucional introduzido com a Carta Magna de 1988, de modo que, mesmo transcrito pela primeira vez em seu texto apenas em 2004, vários outros dispositivos já consagravam o princípio desde sua promulgação.

3.1.2. O sistema de precedentes do Código de Processo Civil de 2015

Não foi apenas a Constituição Federal de 1988 que consagrou meios de proteção à segurança jurídica. Com efeito, muitos outros diplomas normativos buscaram reverberar o princípio, destacando-se nesse âmbito o Código de Processo Civil de 2015. É que a nova lei processual surgiu para combater a inefetividade da concretização do direito material nos processos judiciais, instituindo um sistema voltado a diminuir a instabilidade da jurisprudência e garantir a segurança jurídica (PASCHOAL; ANDREOTTI, 2018).

administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei (BRASIL, 1988).

É a lógica dos precedentes revigorada no novo ordenamento processual, a qual começa a ser destrinchada a partir do artigo 926 do CPC⁴. Para Fredie Didier Jr. (2017), o dispositivo sob menção culmina um dever imperativo ao Poder Judiciário, o qual se desdobra em quatro comandos.

Os dois primeiros dizem respeito a uma necessidade de uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável (DIDIER JR., 2017), a fim de que a confiança na vigência das normas perdure, evitando-se, assim, aquilo que a doutrina denomina de “jurisprudência lotérica”, isto é, decisões meramente casuísticas, as quais não levam em conta os posicionamentos anteriores dos tribunais, dando azo a julgados conflitantes proferidos por vezes pelo mesmo órgão (BARBOSA; BASTOS, 2018). A alteração dos precedentes ou *overruling* pode até ocorrer, mas aumenta-se o dever de motivação pelo magistrado (GALIO, 2016).

Outrossim, surge para o Judiciário também o dever de zelar pela integridade e coerência da jurisprudência (DIDIER JR., 2017). Contudo, o correto entendimento deste comando, porquanto menos claro que os anteriores, demanda a compreensão do instituto da *ratio decidendi*. Nesse sentido, os precedentes são formados por dois elementos, a *ratio decidendi* ou *holding* e o *obiter dictum* (GALIO, 2016). Enquanto o primeiro consiste nas razões de decidir do julgado ou sua própria fundamentação, o que, para muitos, é a própria essência do precedente (GRUPENMACHER; FEIJÓ, 2022), o *obiter dictum*, em sua tradução pelo latim, seria aquilo deixado no caminho, isto é, trechos dispensáveis utilizados pelo magistrado em sua decisão que servem, se muito, para construir uma linha de raciocínio no caso concreto (GALIO, 2016).

Porém, só diferenciar os dois componentes dos precedentes não é suficiente. Isto porque é essencial estabelecer que mesmo pontos relevantes do *decisum* podem não integrar sua *ratio decidendi*, fato que acontece apenas porque toda elaboração de um julgado terá como resultado duas normas jurídicas distintas (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2022). Uma é aquela que resolve o caso, definindo os direitos das partes envolvidas, passível de formação de coisa julgada, já a outra norma é genérica, ainda que formada diante de uma lide existente, pois equivale à própria tese jurídica desenvolvida para a problemática (MARINONI, 2022). É esta especificamente a *ratio decidendi*, a qual detém o potencial de servir de fundamento para outros casos análogos.

Desse modo, ao prezar pela integridade e coerência da jurisprudência, o CPC pretendeu estabelecer que a manutenção da estabilidade dos posicionamentos dominantes depende que a

⁴ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

ratio decidendi seja consistente, isto é, os seus fundamentos teóricos demandam um forte amparo na ordem jurídica, com pouca margem para lacunas e, sobretudo, dialogando com outros precedentes já firmados (DIDIER JR., 2017). São essas as premissas veiculadas pelo novo sistema de precedentes no direito processual brasileiro.

Deve-se frisar, por outro lado, que a criação de uma cultura de observância aos precedentes não significa que todos eles sejam dotados de eficácia vinculante. Em verdade, existem duas espécies de precedentes sob a ótica de uma classificação que afere sua força impositiva: os vinculantes e os persuasivos (MARINELLI, 2021). O CPC chamou para si a responsabilidade de listar quais são os precedentes com caráter vinculante, por meio de seu artigo 927, os quais deverão ser obrigatoriamente seguidos por todos os órgãos do Poder Judiciário. Entre as hipóteses listadas pelo dispositivo, destacam-se as decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, as súmulas vinculantes, os enunciados de súmulas do STJ e do STF e os acórdãos proferidos pelos tribunais superiores em incidente de resolução de demandas repetitivas (BRASIL, 2015).

A diferença conceitual entre os dois tipos de precedentes pode parecer óbvia, mas serve para afastar uma crítica oriunda da má compreensão do novo sistema incorporado pelo ordenamento processual. O Brasil, em momento algum, guinou para o modelo jurídico de *common law*, porquanto nos países que o adotam, os precedentes são formados não no momento da construção do julgado, mas *a posteriori*, quando outros juízes optam em concreto por utilizar da lógica veiculada pela decisão para solucionar casos análogos (CÂMARA, 2019). É apenas com o novo pronunciamento judicial que se formará o precedente, o qual deverá ser seguido para manutenção da lógica do sistema.

Já no Brasil, os precedentes possuem *status* vinculante apenas por meio de lei, a qual estipula em abstrato as decisões de observância obrigatória (PASCHOAL; ANDREOTTI, 2018). Por sua vez, embora os precedentes persuasivos não obriguem o juiz a decidir conforme seus ditames, ocuparão, por comando normativo retirado também de lei, um importante posicionamento para fundamentar decisões, uma vez que a jurisprudência deve evitar a feitura de julgados contraditórios (MELLO; BARROSO, 2017). Em suma, na ordem jurídica nacional, a lei é o parâmetro que fundamenta a existência de precedentes.

Sendo assim, em mais um importante avanço, o ordenamento infraconstitucional consagrou a proteção da segurança jurídica, dessa vez, voltando seus esforços ao Poder

Judiciário, o qual, conforme ressaltado, ao erigir normas jurídicas por meio de suas decisões, deve buscar mantê-las estáveis e coesas.

3.1.3. O instituto da modulação dos efeitos

A subsistência da previsibilidade, decorrência natural da segurança jurídica, pode encontrar obstáculos quando se analisa os efeitos do controle de constitucionalidade. Isto porque, conforme esmiuçado em tópico anterior, tanto no modelo concentrado como no difuso, a regra é que as decisões responsáveis por declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo retroajam ao momento de início de suas vigências, afetando, portanto, situações jurídicas passadas, muitas vezes já perfectibilizadas (LEAL; DIAS, 2017). Como, então, compatibilizar esse embate lógico de disposições oriundas da própria Constituição?

Em solução inicial ao conflito, o legislador ordinário criou o instituto da modulação de efeitos, com previsão no artigo 27 da Lei n. 9.868/1999, o qual introduz a possibilidade de que os julgados em ADI ou ADC que reconheçam a invalidade da espécie normativa tenham efeitos apenas após o seu trânsito em julgado (BRASIL, 1999). Embora voltado apenas para algumas ações no controle concentrado, o CPC expandiu seu alcance, conforme se depreende de seu artigo 927, § 3º: *Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica* (BRASIL, 2015).

A Lei n. 9.868/99 não adentrou em parâmetros para definir em quais hipóteses a manutenção do interesse social e da segurança jurídica justificariam a modulação de efeitos, tratando-os como conceitos jurídicos indeterminados. Diante disso, o próprio Supremo Tribunal Federal estabeleceu algumas circunstâncias em que a aplicação de uma perspectiva *ex nunc* se faria premente, como a existência de decisões do próprio Tribunal Superior em sentido contrário (TEIXEIRA, 2023).

Já o CPC altera parcialmente a conjuntura mencionada ao impor definições mais objetivas para incidência do instituto. Nesse sentido, reverberou o posicionamento do STF de que a mudança de jurisprudência consolidada demandaria a modulação de efeitos, mas permaneceu sem adentrar em maiores especificidades sobre o conteúdo do interesse social e da segurança jurídica (SILVA, 2019).

É bem verdade que, a rigor, a modulação de efeitos prevista na Lei n. 9.868/99 guarda determinadas distinções em relação àquela oriunda do CPC, porquanto na primeira os conceitos jurídicos indeterminados precisam estar presentes de forma alternativa, enquanto na lei processual eles seriam cumulativos, além também da divergência nos próprios destinatários da norma, que em uma é apenas o STF, e na outra mais tribunais. Todavia, embora a Corte Constitucional ainda não tenha se debruçado sobre o tema, é possível entender os dispositivos como complementares, aplicando-se os critérios objetivos do CPC, quando da ocorrência de alteração de jurisprudência dominante do tribunal, à modulação de efeitos no controle concentrado (SILVA, 2019).

Diante da falta de parâmetros mais adequados, a aplicação do instituto pelo STF esteve atrelada a um exacerbado consequencialismo, isto é, um elevado sopesamento das consequências práticas dentro do contexto do caso concreto. Em estudo realizado por Fernando Leal e Daniela Gueiros Dias (2017), o argumento consequencialista se fez presente em 25 (vinte e cinco) dos 31 (trinta e um) acórdãos de mérito analisados em ações diversas no STF que versavam sobre matéria tributária e adotaram a técnica de modulação dos efeitos.

Com isso, a jurisprudência da Corte Constitucional carece de direcionamentos sobre como e quando aplicar a modulação dos efeitos em seus julgados, gerando incerteza e imprevisibilidade aos afetados por suas decisões (LEAL; DIAS, 2017). Portanto, seguindo a pertinente observação de Heleno Taveira Torres (2019), novamente as discussões atreladas à segurança jurídica, por vezes, acarretam, paradoxalmente, em mais instabilidade e imprevisibilidade, características contrárias ao seu conteúdo.

3.2. A COISA JULGADA

3.2.1. Conceito e limites

A coisa julgada é possivelmente a principal manifestação do princípio da segurança jurídica adotada pelo direito positivo. Alvo de amplo debate doutrinário ao longo da história, a coisa julgada é um efeito jurídico que impede a rediscussão de temas já decididos pelo Poder Judiciário, desde que esgotados todos os meios recursais para alteração da decisão (SAMPIETRO, 2018). Seu fundamento teórico tem como escopo a tentativa de limitar litigâncias eternas a respeito de questões já pacificadas em sede judicial, de modo a preservar a segurança das relações jurídicas (ÁVILA, 2011).

Fredie Didier Jr. (2022) trata a noção acima como o efeito negativo da coisa julgada, mas destaca que há também um efeito positivo imbuído em seu conceito. A partir dela, surge a necessidade de respeito à coisa julgada quando invocada incidentalmente em outra demanda, a fim de que o julgador, ao analisar o caso, decida a matéria nos exatos termos da solução já produzida na outra lide (DIDIER JR., BRAGA; OLIVEIRA, 2022). Desse modo, perfaz-se mais uma característica do instituto: a imutabilidade. Para Senra (2022), a definição da coisa julgada deve necessariamente perpassar pelo binômio indiscutibilidade e imutabilidade.

Como anteriormente tratado, a Constituição Federal de 1988 elenca no seu rol de direitos fundamentais a proteção à coisa julgada. No entanto, é no CPC que ela contará com maior regulação, a partir do qual, em seu artigo 502, assim dispõe: *“Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”* (BRASIL, 2015). A análise do mencionado artigo se torna interessante porquanto traz à tona uma classificação consolidada na doutrina a respeito da distinção entre coisa julgada formal e material.

Nesse ínterim, ao se referir à coisa julgada formal, observa-se a questão sob uma ótica interna do processo, atrelada à ideia de preclusão ou, ainda, de eficácia preclusiva endoprocessual, coibindo-se a rediscussão da matéria dentro do mesmo procedimento (AMORIM, 2019). Nada impediria, portanto, que as mesmas partes convocassem novamente o Judiciário para decidir a temática em uma nova contenda. A coisa julgada formal é pressuposto para formação da coisa julgada material, a qual só ocorrerá por meio do trânsito em julgado das sentenças que analisem o mérito da causa, irradiando, com isso, seus efeitos para discussões alheias ao processo que lhe deu origem (ROSSONI, 2013).

De mais a mais, é necessário esclarecer que a imperatividade da coisa julgada encontra limites de cunho objetivo, subjetivo e temporal. O primeiro deles se funda em saber sob qual trecho da decisão poderá incidir a imutabilidade e indiscutibilidade da coisa julgada, o que só poderá ser compreendido ao se revisitar os pilares da teoria da cognição judicial (DIDIER JR., BRAGA, OLIVEIRA, 2022). Muito embora já se tenha adiantado que o instituto processual recai sobre a norma jurídica individualizada, são necessárias maiores considerações a respeito do tema.

Sendo assim, é de notório conhecimento que o objetivo do processo é a resolução de questões, ou seja, pontos controvertidos sob os quais pairam as divergências entre as partes que figuram na lide (MARÇAL; ANTUNES, 2018). Elas se dividem em questões incidentais e

principais. Estas últimas são o próprio objeto do processo, extraídas a partir do pedido veiculado na demanda, e serão alvos de julgamento no decurso do feito (LOPES, 2012).

Por outro lado, quando a controvérsia não faz parte do pedido, mas seu conhecimento se faz necessário para decisão da questão principal, o ponto de divergência será resolvido de forma incidental, mas sobre ele não há julgamento (LOPES, 2012). Desse modo, em tese, apenas estariam acobertadas pela coisa julgada aquelas questões decididas pela via principal.

Ocorre que o CPC, excepcionalmente, previu em seu escólio a possibilidade de a resolução de questões incidentais ser revestida pela coisa julgada. Confira-se a regulação do tema pelo artigo 503, § 1º, da Lei Processual:

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal. (BRASIL, 2015)

Nesse sentido, questões prejudiciais, sob a clássica, porém ainda atual, lição de José Carlos Barbosa Moreira (1967), são aquelas “*cujas soluções dependam do teor ou conteúdo da solução de outras*”. É dizer, a decisão da questão principal será delimitada de acordo com o teor da resolução da questão prejudicial. Desta feita, denota-se que não mais se afigura correto restringir a coisa julgada ao pedido da demanda, porquanto, uma vez presentes as condições elencadas no CPC, ela poderá recair também sobre a questão prejudicial, tratando-se de importante novidade do ordenamento processual (MARINONI; MITIDIERO, 2017).

Além disso, a coisa julgada encontra também limites subjetivos, posto que seu alcance, como regra, se circunscreve apenas às partes do processo que lhe deu origem, não sendo possível prejudicar terceiros alheios à demanda transitada em julgado (SANTOS, 2017). Contudo, existem hipóteses pelas quais a coisa julgada expandirá seus efeitos de modo *ultra partes*, como, por exemplo, nas decisões favoráveis a apenas um dos credores solidários (DIDIER JR., BRAGA; OLIVEIRA, 2022). Ainda, a natureza *erga omnes* dos julgados proferidos em controle concentrado de constitucionalidade, também presente em outras ações no sistema jurídico nacional, constitui uma exceção à limitação subjetiva da coisa julgada.

Tem-se como restrição final à coisa julgada aquela de cunho temporal, cuja função é definir a partir de que momento a imutabilidade da coisa julgada poderá ser afastada (BUENO, 2018). Conforme destaca Marcela Holanda Ribeiro Cardozo (2022), a problemática sob menção apenas ocupa espaço nas relações jurídicas de trato sucessivo ou continuado.

Diferentemente das relações instantâneas, as quais se completam e se esgotam em único ato, e das relações permanentes, as quais possuem um fato gerador que se prolonga no tempo, (ARAÚJO, 2019), aquelas de trato sucessivo são marcadas por se repetirem de modo reiterado, mantendo-se uma equivalência de elementos (GOUVEA, 2021). É dizer, em termos mais específicos, o fato gerador nasce e se completa e, em seguida, surge outro fato gerador com as mesmas bases do anterior.

No Direito Tributário, uma grande parte das relações jurídicas são de trato sucessivo, sobretudo para aqueles tributos incidentes no desenrolar das atividades econômicas dos contribuintes, como o ISS, o ICMS, o IRPJ, a CSLL, entre muitos outros. Nessa toada, as lições de Victor Macedo Vieira Gouvea (2021) auxiliam na compreensão do instituto:

No que diz respeito as relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, em verdade se tratam de relações jurídico-tributárias instantâneas que, mantendo-se algumas características (como a hipótese de incidência, sujeito passivo e ativo, alíquota e base de cálculo, por exemplo), se renovam ao longo do tempo, alterando, por isso mesmo, apenas o critério temporal da incidência tributária, mas certo de que, em verdade, se tratam de novos fatos geradores (GOUVEA, 2021, p. 20).

O principal destaque da coisa julgada nas relações de trato sucessivo é que, embora sua autoridade esteja adstrita a fatos pretéritos, se situações futuras conseguirem espelhá-los, guardando um vínculo de relativa equivalência, seus efeitos serão a elas estendidos (ZAVASCKI, 2017). É nesse contexto que surge a importância das limitações temporais da coisa julgada, a qual delimitará até quando as relações de trato sucessivo estarão sujeitas à imutabilidade natural do instituto proveniente da segurança jurídica.

A resposta para a cessação da coisa julgada nestas relações assume uma posição consensual na doutrina. É que as decisões transitadas em julgado carregam com si uma cláusula *rebus sic stantibus*, de modo que sua eficácia preclusiva perdurará enquanto os seus substratos fáticos e jurídicos permanecerem inalterados ou, ao menos, em um estado consideravelmente similar (CARDOZO, 2022). Por outro lado, se a presença de circunstâncias posteriores alterar o substrato da coisa julgada, não mais será possível estender a coisa julgada para os novos fatos geradores, ainda que inseridos em uma relação de trato sucessivo (MACHADO, 2006).

Vale mencionar que o CPC disciplina a matéria em seu artigo 505, inciso I, sob a mesma lógica já exposta neste subtópico. O referido dispositivo impede o novo julgamento de causas já decididas, abrindo-se uma exceção para as relações de trato sucessivo em que ocorra uma modificação posterior em sua base.

A problemática levantada é de essencial relevância para compreensão dos Temas 881 e 885 do STF, porquanto seu cerne é solucionar se eventual decisão em controle de constitucionalidade com efeitos *erga omnes*, seja pela via difusa ou concentrada, poderá sustar a autoridade da coisa julgada. Em outros termos, a controvérsia levada ao STF nada mais é do que constatar se o posicionamento do Tribunal Superior no que tange à validade constitucional de norma tributária, em contrário à coisa julgada formada, consistiria em uma mudança no substrato jurídico apta a ensejar o fim de sua eficácia preclusiva para relações futuras.

3.2.2. O rompimento da coisa julgada

Por mais que a coisa julgada tenha um senso de perenidade, o ordenamento processual estabeleceu algumas hipóteses em que ela poderá ser cindida. Trata-se aqui de uma opção do próprio do sistema jurídico em não elencar o instituto como um fenômeno absoluto, mas sim compatibilizá-lo com tantos outros valores e regramentos coexistentes. Sendo assim, os dois principais instrumentos para extinção da coisa julgada consistem na ação rescisória e na *querella nulitatis* (DIDIER JR., BRAGA; OLIVEIRA, 2022).

A ação rescisória é uma ação autônoma que tem como objetivo quebrar a coisa julgada e propiciar um novo julgamento da causa (LIPMANN, 2021). Sua propositura é um importante meio para a garantia de direitos fundamentais, sobretudo relacionados à efetivação de um processo justo a todas as partes, motivo pelo qual não terá cabimento quando houver mera irresignação da parte com a decisão proferida (MARINONI; MITIDIERO, 2017).

Com efeito, o artigo 966 do CPC elenca um rol taxativo para cabimento da ação rescisória, tendo em vista os potenciais efeitos lesivos à segurança jurídica se o uso da demanda ocorresse de modo indiscriminado (MARINONI; MITIDIERO, 2017). Chama a atenção, nesse ínterim, o inciso V do referido dispositivo, ao incluir a possibilidade de rescindir a coisa julgada quando a decisão que lhe deu ensejo “*violar manifestamente norma jurídica*” (BRASIL, 2015).

Embora o § 5º do artigo 966 do CPC liste um potencial uso da ação rescisória que se enquadraria na descrição do inciso V, consubstanciado em decisão judicial que ignorou o

distinguishing no caso concreto, isto é, a diferenciação dos fatos presentes na lide para a *ratio decidendi* do precedente vinculante, certamente o dispositivo não encerra o eixo de incidência cabível para uma manifesta violação pela decisão a ser rescindida.

É por tal razão que a lei processual se preocupou em extinguir a coisa julgada formada em sentido contrário da norma jurídica, ainda que novamente se utilize de um conceito jurídico indeterminado, porquanto identificar quando uma violação passa a ser manifesta é um trabalho para o caso concreto. Inclusive, vale ressaltar que o inciso V do artigo 966 do CPC é uma nítida evolução ao seu congênere do CPC de 1973, já revogado, pelo qual se listava como hipótese para propositura de ação rescisória a violação literal à disposição de lei, e não de norma jurídica como ocorre atualmente (MARINONI, 2017).

Importa saber, ainda, que o STF já teve a oportunidade de se manifestar sobre a distinção entre texto e norma dentro do contexto da ação rescisória, culminando na edição da Súmula 343: *Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais* (STF, 1963). Implicitamente, o que o Tribunal Superior consagrou foi a possibilidade de se retirar sentidos distintos de um mesmo texto, sem que haja necessariamente uma relação biunívoca entre o enunciado e a norma (MARINONI, 2017). Algumas discussões a respeito da Súmula 343 do STF e de posteriores julgados da Corte a ela atrelados serão retomadas no subtópico consecutivo.

Uma última observação sobre a ação rescisória se faz necessária. O manejo desta demanda está sujeito a um prazo decadencial de 2 (dois) anos, contados a partir do trânsito em julgado da última decisão no processo, conforme art. 975 do CPC (BRASIL, 2015). Desde então, ela passa a ser acobertada pela coisa soberanamente julgada, não mais passível de ser objeto de eventual ação rescisória (CARVALHO, 2023). Em caso do surgimento de nova prova capaz de mudar o conteúdo da decisão da qual não se cabe recurso, e desde que aquela não pudesse ser arguida durante o processo, o termo inicial para fluência do prazo será diverso: 2 (dois) anos a começar da descoberta do novo material probatório, porém, limitada ao máximo de 5 (cinco) anos do trânsito em julgado (MARINONI; MITIDIERO, 2017).

Por sua vez, a *querela nullitatis* é um meio autônomo de impugnação que tem lugar quando a coisa julgada tenha se formado em um processo com réu revel não citado ou cuja citação tenha sido nula, caracterizados como vícios transrescisórios, e, diferentemente da ação rescisória, não possui prazo para seu ajuizamento (MORTATI, 2020). O ordenamento

processual ainda conta com outras formas para quebrar a coisa julgada, as quais não serão aqui abordadas por fugirem do escopo deste trabalho.

Cabe, por fim, um breve adendo relacionado à coisa julgada nas relações de trato sucessivo. Quando se percebe uma variação na *cláusula rebus sic stantibus* da decisão transitada em julgado, a via judicial para se sustar seus efeitos *pro futuro* é uma ação de revisão (DIDIER JR., BRAGA; OLIVEIRA, 2022). Tecnicamente, não é correto falar que tal ação rompe a coisa julgada, porquanto seus elementos, em especial a causa de pedir e o pedido, são diversos daquela outra demanda acobertada pela autoridade do instituto. Com efeito, a coisa julgada se mantém incólume para os fatos passados, mas não continuará operando seus efeitos às novas relações, uma vez que se tornaram diversas das desenvolvidas anteriormente (DIDIER JR., BRAGA; OLIVEIRA, 2022).

3.2.3. Coisa julgada inconstitucional

O CPC, em seu artigo 525, § 12, prevê a possibilidade de ser suscitada, em sede de impugnação ao cumprimento de sentença, a inexecutibilidade do título executivo fundado em lei ou ato normativo já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por controle concentrado ou difuso (BRASIL, 2015). Nesse ponto, pairam poucas controvérsias, uma vez que a decisão transitada em julgado não tem lugar no ordenamento, por existir precedente prévio da Corte Constitucional em sentido contrário (MARINONI; MITIDIERO, 2017).

Por outro lado, o mesmo viés pacifista não é encontrado no artigo 525, § 15, do CPC, o qual traça caminho cronológico inverso, porquanto a coisa julgada, na descrição do dispositivo, nasceria antes da decisão do controle de constitucionalidade (MARINONI; MITIDIERO, 2017). Assim, a solução da lei processual foi traçar a possibilidade de ajuizamento de ação rescisória, conforme se vê: § 15. *Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal* (BRASIL, 2015).

No cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública, as mesmas prescrições são repetidas pelos § 5º e § 8º, do artigo 535 do CPC. É possível argumentar que os dispositivos sob menção, em especial os atrelados à inconstitucionalidade superveniente, nada mais fazem do que consagrar a regra de cabimento de ação rescisória por violação à norma jurídica, pois a decisão acobertada pela coisa julgada se fundaria em interpretação inconstitucional (BERNARDES, 2017).

Vale mencionar, ainda, que o regramento em espeque é mais antigo que o atual ordenamento processual, porquanto o próprio CPC de 1973 já tinha introduzido as figuras da impugnação rescisória – artigo 475-L – e dos embargos rescisórios – artigo 741, parágrafo único –, os quais detinham finalidade equivalente (BERNARDES, 2017). Todavia, o conteúdo dos referidos dispositivos não se mostrou claro a respeito da cronologia entre a formação da coisa julgada e a decisão de inconstitucionalidade do STF, isto é, se as hipóteses de manejo dos instrumentos processuais abarcariam também os casos em que a decisão transitou em julgado anteriormente ao posicionamento do Tribunal Superior.

Ocorre que, tanto sob a vigência do CPC de 1973, como do CPC de 2015, a temática em questão sempre foi cercada de elevada controvérsia. Luiz Guilherme Marinoni (2016) defende que a possibilidade da formação de uma coisa julgada anterior à apreciação da questão no Supremo Tribunal Federal é inerente ao controle difuso de constitucionalidade adotado pelo sistema brasileiro, de modo que deve ser coadunado com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Assim, continua o jurista argumentando que a aceitação da retroatividade das decisões do STF para desconstituir a coisa julgada, mesmo dependente de ação rescisória, é capaz de inumar a própria definitividade da jurisdição:

Assim, é até mesmo difícil – para não se dizer contrário aos fundamentos do direito – definir a natureza do procedimento que culmina em decisão que fica sob a condição de o Supremo Tribunal Federal não a contrariar. Esta decisão, por não ser dotada do devido recrudesimento, não configura verdadeira “decisão final”, mas sim mero juízo provisório. Estar-se-ia diante de um processo jurisdicional autônomo, pois não destinado a dar segurança a outra tutela ou situação tutelável, mas cuja tutela jurisdicional, apesar de satisfativa, seria suscetível de revogação! (MARINONI, 2016, p. 930).

A discussão, em verdade, é mais ampla e envolve a tese da chamada coisa julgada inconstitucional, por vezes denominada de tese da relativização ou mesmo flexibilização da coisa julgada (FRANCISCO, 2011). Em síntese, defende-se que o princípio da segurança jurídica deve ser ponderado com outros valores do ordenamento, motivo pelo qual decisões transitadas em julgado não poderão prevalecer de modo absoluto quando o seu teor reverbere injustiças sob um ponto de vista material ou, ainda mais específico, quando diminua a efetividade do conteúdo de normas constitucionais (ALMEIDA, 2019).

A correta compreensão do tema remonta à já citada Súmula 343 do STF, proferida em 1963, pela qual se proibiu a propositura de ação rescisória no caso de violação à lei quando houver dissonância no entendimento de tribunais⁵ (STF, 1963). Todavia, gradualmente, tanto a

⁵ O leitor deve rememorar que foi apenas com o CPC de 2015 que se modificou, corretamente, o conteúdo desta hipótese de cabimento da ação rescisória para constar violação à norma jurídica e não mais à lei.

Corte como o STJ foram limitando a incidência da Súmula, ao ponto de que, se a matéria controvertida tivesse viés constitucional, restaria afastado o precedente vinculante (ASSIS, 2008). É dizer, a mudança de posicionamento do STF quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo não detinha o condão de restringir a quebra da coisa julgada pela via própria.

Logo, durante muito tempo, a Súmula 343 do STF serviu apenas para impedir o ajuizamento de ações rescisórias que fossem fundadas em divergências na jurisprudência dos tribunais sobre questões infraconstitucionais. É o que se depreende dos julgados proferidos no Agravo Regimental em Agravo Interno n. 460.439 – AI n. 460.439 AgR/DF (STF, 2007) – e na Reclamação n. 2.600 (STF, 2007). Ao tempo do debate de ambos os casos, justificava-se a posição de afastamento da Súmula pelo dever do Tribunal Superior de conferir à Constituição sua máxima efetividade, o que não seria possível com uma jurisprudência defensiva a qual mantinha sem apreciação decisões contrárias às normas constitucionais (MACHADO, 2006).

No entanto, a partir do Recurso Extraordinário n. 590.809, o novo entendimento do STF, até então sedimentado, veio a sofrer um forte abalo. Na lide sob menção discutia-se o cabimento de ação rescisória pela mudança de entendimento da Corte Constitucional no que tange ao direito de crédito presumido de IPI na aquisição de insumos e matérias-primas não sujeitos à tributação (STF, 2014). A nova jurisprudência do STF era agora favorável à pretensão da Fazenda Nacional, a qual intentava manejar ações rescisórias para cobrança dos valores não recolhidos pelos contribuintes enquanto amparados pela coisa julgada (STF, 2014).

Sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, fora definida a seguinte tese: *Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente* (STF, 2014). Em outros termos, estabeleceu-se a impossibilidade da propositura de ação rescisória baseada em ulterior decisão do STF, prevalecendo, então, a proteção constitucional à coisa julgada, ao passo que também fora restabelecida a força da Súmula 343 do STF (MARINONI; MITIDIERO, 2017).

Frise-se que, ao tempo do julgamento do Recurso Extraordinário n. 590.809, em 2014, o atual CPC ainda não estava vigente, de modo que os seus artigos 525, § 15, e 535, § 8º, os quais permitiam a retroatividade das decisões de inconstitucionalidade do STF, não tiveram qualquer influência no processo. Não era de se estranhar, por outro lado, que, posteriormente, fossem objeto de demandas que discutissem sua validade constitucional, porquanto colidiam com recente decisão do STF.

Nesse sentido, como explica Julianio Bernardes (2017), a ADI n. 2.418 tinha como objetivo a declaração de inconstitucionalidade do artigo 741, parágrafo único, do CPC de 1973, porém, ao tempo do julgamento da demanda, o dispositivo em questão já havia sido revogado com edição do CPC de 2015. Todavia, como o seu conteúdo era equivalente ao presente nos §§ 5º a 8º do art. 535 e nos §§ 12 a 15 do art. 525 da nova lei processual, o STF entendeu que não haveria perda do objeto e prosseguiu com a análise de mérito (BERNARDES, 2017).

Surpreendentemente, o STF, ignorando o precedente do Recurso Extraordinário n. 590.809, decidiu que, embora a coisa julgada tenha matriz constitucional, sua regulação deverá ser realizada pelo legislador ordinário, julgando constitucionais os dispositivos do CPC de 2015 e, ainda, estabelecendo que o prazo de 2 (dois) anos para ajuizamento de ação rescisória pela inconstitucionalidade ulterior à formação da coisa julgada seria contabilizado a partir do novo entendimento da Corte Constitucional (STF, 2016). De forma coerente, o Ministro Marco Aurélio manteve sua posição anterior proferida no RE n. 590.809 em que fora relator, mas ocupou espaço minoritário entre os julgadores e acabou vencido (STF, 2016). O resultado de improcedência na ADI se mostrou, portanto, no mínimo, contraditório com a recente jurisprudência do STF (SARDINHA, 2017).

Algumas críticas atreladas à constitucionalidade dos artigos 525, § 15, e 535, § 8º do CPC foram traçadas pela doutrina. Em primeiro lugar, questiona-se o termo inicial do prazo para ação rescisória definida na ADI n. 2.418, em razão da situação de extrema instabilidade que a circunda, visto que, ao se definir como início da contagem o novo acórdão do STF e não o trânsito em julgado da decisão a ser rescindida, retira-se qualquer possibilidade de previsão e calculabilidade dos efeitos da coisa julgada, enquanto corolário do princípio da segurança jurídica (LEAL; BONATO, 2016). Além disso, na já relatada exposição de Marinoni (2016), torna a referida decisão em um verdadeiro juízo provisório, apta a ser rescindida a qualquer momento, como se uma liminar fosse.

Outrossim, os dispositivos do CPC não informam qual das modalidades do controle de constitucionalidade se adequam à sua incidência, o que leva a crer que, com a tendência de abstrativização do controle difuso pelo STF, até mesmo pelo julgamento de recursos extraordinários, sem qualquer manifestação do Senado Federal, a coisa julgada poderia ser quebrada (LEAL; BONATO, 2016). Tal circunstância, segundo os críticos, incrementa a insegurança e a desconfiança no direito, ao ponto de, sob determinada ótica, ter um potencial elevado de banalizar a coisa julgada por sua ausência de definitividade.

Não seria absurdo, nesse ínterim, afirmar que o precedente do RE n. 590.809 foi, em grande parte, superado, a fim de que se permita a desconstituição da coisa julgada por decisão ulterior do STF com efeitos *erga omnes*. A análise de outro julgado do Tribunal, qual seja, o Recurso Extraordinário n. 730.462, datado de maio de 2015, sob a relatoria do Ministro Teori Zavascki, torna indubitável a conclusão destacada.

No julgamento do recurso, o STF autorizou o manejo de ação rescisória para extirpar decisões transitadas em julgado que tenham adotado entendimento diverso ao da Corte Constitucional, ainda que aquelas tenham sido anteriores ao novo precedente vinculante (STF, 2015). Inclusive, impôs como obrigatória a propositura destas ações para retirar o manto da coisa julgada da decisão de interpretação dissonante, ao passo que vedou sua desconstituição automática (STF, 2015).

Assim, se ultrapassado o prazo decadencial de 2 (dois) anos da ação rescisória, com início a partir da conclusão do processo que firmou o novo posicionamento do STF, não mais seria permitida a utilização da demanda para rescindir a coisa julgada, perpetuando-se eternamente, ainda que inconstitucional⁶. Vale mencionar, no entanto, que a própria ementa do julgado ressaltou que a tese definida não se aplicaria às relações de trato continuado, embora não tenha adentrado em maiores especificidades.

Desse modo, para sintetizar toda a evolução jurisprudencial do STF, a qual sofreu constantes alterações ao longo do tempo, até o julgamento dos temas 881 e 885, a Corte entendia como cabível o ajuizamento de ações rescisórias para desconstituir a coisa julgada fundada em posterior decisão do STF com efeito *erga omnes* que proferisse posicionamento diverso ao julgado transitado. Outrossim, apenas por meio da demanda é que se poderia proceder com a rescisão da coisa julgada, porquanto o novo precedente do Tribunal não produziria efeitos automáticos nestas situações.

No entanto, o direito de família há muito tempo já contava com uma importante exceção a essa regra. No Recurso Extraordinário n. 363.889, o STF teve a oportunidade de decidir sobre a relativização da coisa julgada atrelada às ações de investigação de paternidade improcedentes por falta de provas, a fim de permitir sua nova propositura com a realização de exame de DNA

⁶ A tese foi assim definida pelo STF: 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 (CPC, art. 495) (STF, 2015).

(STF, 2011). Como bem observa Patricia Ferreira Rocha (2022), houve o sopesamento entre a segurança jurídica, de um lado, e do outro o direito fundamental à informação genética, um dos traços dos direitos da personalidade, assim como do direito à igualdade entre os filhos, prevalecendo neste caso os últimos.

3.3. A SEGURANÇA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A segurança jurídica é um princípio que se espalha por todos os ramos do direito, enquanto valor imprescindível da ordem constitucional. Todavia, em matéria tributária, este princípio assume formas especiais, tanto ligado a suas facetas temporais, como às máximas de clareza e certeza na linguagem de suas normas. Nesse sentido, sua consagração é feita pelas limitações constitucionais ao poder de tributar e também por regras ao longo da legislação tributária, as quais serão vistas no presente subtópico.

Sendo assim, duas limitações se destacam na dimensão dinâmica da segurança jurídica, pois conferem estabilidade e previsibilidade nas relações tributárias, quais sejam, a irretroatividade e anterioridade (TORRES, 2011). A primeira delas poderia ser extraída das próprias garantias constitucionais que visam a impedir a alteração abrupta de situações jurídicas perfectibilizadas, como no mandamento do artigo 5º, inciso XXXVI da CF, que obstaculiza a mudança por lei do ato jurídico perfeito, da coisa julgada e do direito adquirido (PAULSEN, 2006).

Contudo, a Constituição Federal, em seu artigo 150, III, “a”, optou por delimitar mais precisamente seu conteúdo no que tange à cobrança de tributos, impedindo, de forma protetiva aos contribuintes, que nova lei responsável por instituir tributo ou majorar seu aspecto quantitativo venha a retroagir para abarcar fatos geradores já ocorridos (LIMA NETO, 2005). Para além de um corolário da segurança jurídica, a doutrina italiana também defende que a irretroatividade é extraída do princípio da capacidade contributiva, porquanto veda a sujeição do contribuinte ao pagamento de quantia diversa daquela que ele tinha consciência quando praticou o fato gerador (HALAH, 2012).

Por sua vez, a anterioridade consiste em uma garantia ao contribuinte para melhor se preparar diante da modificação menos benéfica em sua carga tributária, uma vez que confere um período estendido de *vacatio legis* na nova cobrança do tributo (ÁVILA, 2011). No ordenamento brasileiro, a anterioridade se divide em dois tipos, a de exercício e a nonagesimal.

A primeira delas coíbe a exação majorada no mesmo exercício financeiro no qual a lei que a instituiu tenha entrado em vigência, enquanto a segunda impõe ainda um prazo mínimo de 90 (noventa) dias a ser respeitado para início da cobrança (ÁVILA, 2011). Interessante perceber que o STF também aplica o comando da anterioridade nas chamadas majorações indiretas de tributos, isto é, quando haja a revogação de benefícios fiscais aos quais o contribuinte faça jus, dado que o ato equivaleria a um aumento de carga tributária⁷.

Vale dizer que nem todos os tributos se sujeitam às duas regras de anterioridade. Com efeito, muitos se enquadram em exceções constitucionalmente listadas, seja para uma ou mesmo para as duas modalidades da garantia dos contribuintes. É o caso das contribuições para a seguridade social, as quais estão limitadas apenas à anterioridade nonagesimal, como se infere do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Já a dimensão estática do princípio da segurança jurídica possui sua maior expressão na legalidade tributária. Conforme se viu no subtópico 3.1.1., o princípio da legalidade possui previsão constitucional, mas, assim como ocorre com a irretroatividade, ganha contornos em matéria tributária, previstos também no próprio texto da Carta Magna (LIMA NETO, 2005).

Seu conteúdo é dividido em um princípio e uma regra, como bem destaca Schoueri (2022). Em sua versão principiológica, a legalidade operaria como um mandamento de otimização para que o legislador descreva com a maior precisão possível os elementos da regra matriz de incidência tributária, evitando-se a utilização de conceitos ambíguos. Por outro lado, enquanto regra, a norma prescreveria um comando proibitivo à Administração Pública de exigir o pagamento de tributos não fundados em lei (SCHOUERI, 2022).

Para além do escopo constitucional, o próprio ordenamento legal conta com várias regras que servem para preservação da segurança jurídica. Entre as mais relevantes na seara tributária, estão as normas de decadência e prescrição. A partir delas se impede o lançamento e a cobrança de tributos de forma eterna, ao impor prazo para que o Fisco exerça sua atividade plenamente vinculada, sob pena de extinção do crédito tributário (ACIOLI, 2023).

É válido destacar que, frequentemente, a segurança jurídica vem colidindo com outros valores da ordem constitucional, sobretudo a isonomia tributária e seu importante aspecto da livre concorrência. Segundo Fernando Facury Scaff (2017), o tratamento igualitário entre contribuintes em posição de equivalência é dever atribuído ao Poder Público que resulta em

⁷ A jurisprudência do STF já é consolidada nesse sentido, como se extrai dos seguintes precedentes: RE n. 1214919 (STF, 2019), RE 564225 AgR (STF, 2014) e ARE 1236688 AgR (STF, 2020)

uma competição livre e justa no eixo empresarial, pois contribuintes nesta situação deveriam arcar com a mesma carga tributária.

Tais lições corroboram também a força do princípio da neutralidade tributária, pelo qual *“é vedado efetuar distinções na carga tributária de contribuintes que atuem de forma concorrencial em um mesmo mercado relevante”* (SCAFF, 2017, p. 163). O alcance da referida norma não se restringe ao Poder Legislativo, visto que se aplica também ao Judiciário, o qual deverá realizar o controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos que tutelem de forma díspar contribuintes que estavam em igualdade concorrencial (SORRENTINO, 2023). Não se trataria de invadir o espaço do legislador ou mesmo do gestor público em traçar os rumos econômicos destacados em seus planos políticos, mas de reconhecer uma densidade normativa mínima da livre concorrência e da neutralidade tributária, a qual restaria mitigada por meio de um tratamento anti-isonômico (SORRENTINO, 2023).

A grande problemática é que o inconstitucional favorecimento na carga tributária de determinado contribuinte pode estar abarcado pela coisa julgada, a qual, como se viu, é o instituto de direito mais característico do princípio da segurança jurídica. A resolução da disputa entre esses valores tão essenciais à ordem constitucional não é pacífica na doutrina, porquanto há a divergência entre qual deles deve prevalecer, o valor da segurança ou a isonomia, com argumentos técnicos para ambas as posições (ALHO NETO, 2019).

Nesse sentido, o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF vem à baila para solucionar a controvertida divergência, detendo valor inestimável para apurar os contornos assumidos pelas normas constitucionais nos tempos atuais.

4. OS TEMAS 881 E 885 DO STF

O seguinte tópico tem como objetivo a análise do julgamento dos Temas 881 e 885 do STF à luz das noções anteriormente expostas. Desse modo, em primeiro momento, será delimitada toda a controvérsia posta à apreciação do Tribunal Superior, destacando-se as nuances que aproximam e que distinguem os dois temas alvos deste trabalho.

Em seguida, passar-se-á ao cotejo dos acórdãos proferidos pelo STF que julgaram as causas, bem como, de forma breve, ao julgamento dos consecutivos embargos de declaração opostos. Por fim, descritas todas as circunstâncias pertinentes, serão traçadas opiniões críticas ao resultado das lides, no intuito de concluir se a Corte Constitucional acertou ou não no posicionamento adotado.

4.1. EXPOSIÇÃO DA CONTROVÉRSIA

4.1.1. O Tema 881 do STF

Em 25/03/2016, o Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 949.297, cujo cerne versava sobre os efeitos de uma posterior decisão de controle concentrado de constitucionalidade sobre a coisa julgada já formada nas relações de trato sucessivo. A temática ficou assim definida pela Corte:

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

A título de contextualização, a sociedade empresária recorrida TBM - Textil Bezerra De Menezes S/A obteve em 1992 decisão favorável transitada em julgado que declarava a inconstitucionalidade formal da Lei n. 7.869/1988, a qual instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, sob o fundamento de que o referido tributo só poderia ser criado por meio de lei complementar (STF, 2023).

Ocorre que, em 2007, no julgamento da ADI n. 15, o STF proferiu entendimento diverso ao apontar pela constitucionalidade da Lei n. 7.869/1988, e, por consequência, da própria CSLL (STF, 2007). Como se sabe, a decisão da ADI possui efeitos *erga omnes*, vinculando todos aqueles que venham a se enquadrar na hipótese objeto da tese do Tribunal, assim como extirpando, em regra, todas as situações vigentes que estejam em desconformidade ao posicionamento da Corte.

Desse modo, a União voltou a exigir o crédito tributário oriundo da CSLL dos contribuintes abarcados pela coisa julgada. Os fundamentos jurídicos para o retorno da cobrança foram muito bem expostos no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 492/2011 (PGFN, 2011), os quais, no entanto, nunca se fundaram em uma suposta quebra automática da coisa julgada pela nova decisão da Corte Constitucional.

Com efeito, o órgão fazendário destacou que as decisões transitadas em julgado em matéria de relações tributárias de trato sucessivo estão sujeitas a limites objetivos, de modo que só operariam seus efeitos enquanto permanecessem inalteradas as circunstâncias fáticas e jurídicas presentes no momento de formação da coisa julgada (PGFN, 2011). É aquilo que já fora comentado em relação à presença de uma cláusula implícita *rebus sic stantibus* nos julgados, a qual delimita a extensão da imutabilidade do *decisum*.

Interessante perceber que o parecer da PGFN denomina a questão como os limites objetivos da coisa julgada, enquanto neste trabalho se consubstanciou em chamar essa sua face de limites temporais. Não há óbices para o entendimento, uma vez que se trata de mera distinção terminológica presente na própria doutrina, porquanto, para determinada corrente, a demarcação temporal nada mais seria que a definição da abrangência dos limites objetivos da decisão transitada em julgado (CARDOZO, 2022).

Sendo assim, o surgimento da nova posição do STF em controle concentrado de constitucionalidade não relativizaria a coisa julgada, mas serviria como uma limitadora na irradiação de seus efeitos para o futuro. Isto porque os novos fatos geradores nasceriam em um contexto jurídico distinto, o que, por consequência, daria azo à formação de relações tributárias sem equivalência àquelas abarcadas pela decisão transitada em julgado (PGFN, 2011).

Refrise-se: nunca esteve sob discussão na lide uma tese de flexibilização da coisa julgada, a qual permanecerá intocável para os fatos geradores ocorridos. O debate que resultou no Recurso Extraordinário n. 949.297 é ligado tão somente a relações tributárias de trato sucessivo que nascerão após a enunciação do novo posicionamento do STF em sentido contrário, conforme se depreende da leitura do próprio Parecer n. 492/2011 da PGFN:

84. Diversamente, defende-se neste Parecer, apenas, que, pelas razões acima aventadas, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante desta, o que legitima, por exemplo, a cobrança do tributo (antes tido por inconstitucional) em relação aos fatos geradores futuros, ocorridos após a consolidação jurisprudencial, e não em relação aos fatos geradores passados. A tese ora defendida, portanto, não se volta para os efeitos pretéritos da decisão tributária transitada em julgado inconstitucional, dirigindo-se, tão-somente, para os seus efeitos futuros.

85.Com isso, a coisa julgada não é relativizada ou desconsiderada, e sim, preservada e prestigiada em grau máximo, mediante o respeito aos seus limites objetivos, nos quais não há como se considerar compreendida a nova relação jurídica formada em razão da superveniente decisão do STF (PGFN, 2011, p. 28).

Inclusive, em trecho conclusivo de seu parecer, a Fazenda Nacional reafirma a jurisprudência do STF no Recurso Extraordinário n. 730.462, ao dispor que somente por ação rescisória, e respeitado o prazo decadencial, é que se poderia infirmar a coisa julgada (PGFN, 2011). Ultrapassado o interregno legal para propositura da demanda, apenas de modo prospectivo é que estariam limitados os efeitos da decisão transitada em julgado.

Em outro eixo, o órgão fazendário ainda defende que a decisão em controle concentrado de constitucionalidade pelo STF detém o condão de interromper de imediato o enquadramento da coisa julgada para novas relações jurídicas de trato sucessivo, cujas antecessoras estavam até então acobertadas por seus efeitos, é dizer, sem a necessidade da propositura de uma ação revisional. O termo *a quo* para o restabelecimento da cobrança do crédito tributário seria, como regra, o trânsito em julgado do *decisum* do Tribunal Superior (PGFN, 2011).

Todavia, como forma de contemplar a segurança jurídica e a boa-fé dos contribuintes, bem como a norma contida no artigo 146 do Código Tributário Nacional⁸, foi estabelecido também que a data de publicação do Parecer n. 492/2011 da PGFN, em 26/05/2011, seria a data inicial para retomar a exação, de modo que o entendimento da Fazenda Nacional não se revestiria de retroatividade (PGFN, 2011). Por outro lado, e em caráter excepcionalíssimo, a “modulação dos efeitos” constante no parecer não se aplicaria se, no caso concreto em específico, o Fisco já tiver se utilizado do raciocínio destacado em situações anteriores equivalentes (PGFN, 2011).

É apenas nesta exceção que se poderia justificar a cobrança do crédito de CSLL nos dois processos aqui discutidos, porquanto os exercícios financeiros de seus fatos geradores são muito anteriores à data de publicação do parecer da PGFN.

Para além do aspecto processual, o órgão fazendário defende também que o reconhecimento da limitação temporal capaz de cessar os efeitos da decisão transitada em julgado sobre as novas relações jurídicas de trato sucessivo, nascidas após o acórdão do STF, serviria para melhor contemplar os princípios da isonomia tributária e da livre concorrência (PGFN, 2011). A lógica da argumentação se fundamenta na premissa de que, se sociedades

⁸ 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 somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (BRASIL, 1966).

empresárias gozarem eternamente de uma desoneração tributária por força de um julgado contrário às normas constitucionais, elas estariam obtendo uma vantagem injusta em relação às suas concorrentes, o que fere a livre competição de mercado.

Trata-se de uma posição heterodoxa, já que as limitações constitucionais ao poder de tributar são argumentos de defesa dos contribuintes, pois surgiram para evitar a ingerência abusiva do Estado sobre os particulares (SCHOUERI, 2022). Todavia, a problemática sob análise também guarda determinadas peculiaridades, porquanto a discussão não mais assume contornos de direito material tributário, isto é, não se debate a validade ou invalidade do tributo, tema que já estaria pacificado.

Em verdade, tanto para tese objetiva a ser firmada como para a lide subjetiva, se perquire sobre a possibilidade, em uma ótica processual, da retomada da cobrança de tributos, com sua constitucionalidade já afirmada pela Corte Constitucional, quando contribuintes detiverem decisões transitadas em julgado em sentido contrário. Com isso, fica evidente que os Temas 881 e 885 fogem ao escopo convencional da consolidada posição doutrinária que impede a suscitação de argumentos fazendários sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em destaque final ao Parecer n. 492/2011 da PGFN, o documento consubstanciou que o seu conteúdo também valeria quando os polos da relação jurídica se invertessem, isto é, quando o Fisco obtivesse decisão transitada em julgada favorável à sua pretensão, mas o STF, em controle concentrado posterior, dispusesse de modo diverso (PGFN, 2011). Assim, se tornaria prescindível o manejo de qualquer ação pela via judicial para reconhecimento do direito veiculado pelo julgado do Tribunal Superior.

Em razão do exposto, a contribuinte impetrou mandado de segurança para afastar a cobrança da CSLL, sob a alegação de que detinha título executivo judicial obtido em 1992, o qual impediria o pagamento da contribuição. O argumento comum a todos os particulares que se enquadravam na hipótese da repercussão geral é que o acórdão da ADI n. 15, o qual afastou a inconstitucionalidade da Lei n. 7.869/1988, atestando, assim, a validade da contribuição, não teria abarcado todos os argumentos inerentes à formação da coisa julgada nos casos individuais. Desse modo, o julgado do STF em comento não consistiria em substrato capaz de afetar a imutabilidade das decisões transitadas em julgado.

Houve também a alegação de inconstitucionalidade na exação, porquanto atacava a proteção constitucional contra a coisa julgada. Ainda nesta temática, suscitou-se que a

jurisprudência da Corte Constitucional já seria pacificada quanto à impossibilidade da mudança de entendimento de Tribunal Superior macular os efeitos da decisão transitada em julgado.

Embora em primeiro grau o Juízo competente não tenha concedido a segurança, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região acatou a apelação da contribuinte e proibiu a retomada da exação para assegurar a eficácia da coisa julgada, o que levou a União a interpor o Recurso Extraordinário n. 949.297, com fundamentos jurídicos retirados sobretudo do Parecer n. 492/2011 da PGFN.

4.1.2. O Tema 885 do STF

Por sua vez, o Recurso Extraordinário n. 955.227 também tratava dos efeitos sobre a coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo a partir de uma decisão ulterior do STF em controle de constitucionalidade, mas, dessa vez, em sua modalidade difusa. Com isso, em 01/04/2016, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o recurso teve sua repercussão geral reconhecida e ficou assim definido:

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

No caso dos autos, a sociedade empresária Braskem S/A, em 1992, obteve decisão favorável transitada em julgado que a eximia do pagamento da CSLL, com fulcro igualmente em uma suposta inconstitucionalidade formal da Lei n. 7.869/1988. No entanto, o Fisco voltou a exigir da contribuinte, em 2006, o adimplemento do crédito do tributo referente aos anos de 2001 a 2003, sob o argumento de que o STF tinha jurisprudência formada nos anos 90, em sede difusa e incidental, pela validade constitucional da CSLL (STF, 2023).

O Parecer n. 492/2011 da PGFN, embora posterior ao início da lide, também se preocupou com a temática. Segundo o órgão fazendário, o controle difuso de constitucionalidade passava por um processo de objetivação capaz de aproximá-lo das características presentes na modalidade concentrada, tese que muito se assemelha à abstrativização do controle difuso, esmiuçada no subtópico 2.2. (PGFN, 2011).

Nas razões expostas, a Fazenda Nacional elenca algumas mudanças no ordenamento pátrio e na jurisprudência que justificariam a nova tendência. De início, traz-se à tona o julgamento da ADI n. 4.071, na qual o STF estabeleceu que o pronunciamento do plenário no sentido da constitucionalidade de uma norma, mesmo em sede de Recurso Extraordinário,

tornaria improcedente qualquer ação direta de inconstitucionalidade ajuizada posteriormente que vise rediscutir a validade normativa (PGFN, 2011).

Em seguida, o órgão fazendário destaca o surgimento do instituto da modulação dos efeitos, oriundo do artigo 27 da Lei 9.868/99, aplicável aos recursos extraordinários, de modo que a sua utilização por fins de segurança jurídica só faria sentido por seu potencial também de vinculação a terceiros alheios ao processo subjetivo (PGFN, 2011). Em outro eixo, o parecer ressalta a criação da repercussão geral pela Emenda Constitucional n. 45/2004 como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário (PGFN, 2011).

Algumas considerações mais elaboradas a respeito da repercussão geral se fazem necessárias, tendo em vista a importância por ela assumida na solução da causa pelo STF. Nesse ínterim, o instituto introduzido no sistema jurídico em 2004 funciona como um filtro de relevância das matérias que chegam ao STF pela via recursal (BARROSO; REGO, 2017). A Constituição Federal, no entanto, não cuidou de esmiuçar um conceito para repercussão geral, o que ficou a cargo da legislação ordinária (CARVALHO FILHO, 2009).

Desta feita, em 2006, o CPC de 1973 concebeu o artigo 543-A, a fim de regular o novo requisito de admissibilidade, ao passo que, em seu § 1º, assim dispôs: “§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa” (BRASIL, 1973). Levando em consideração a definição traçada pelo antigo diploma processual, o Parecer n. 492/2011 da PGFN o elencou como mais um fator corroborativo para objetivação do controle difuso de constitucionalidade.

De mais a mais, foram destacadas também recentes jurisprudências do STF que indicavam a mutação do artigo 52, X, da Constituição Federal, como no julgamento do Habeas Corpus n. 82.959 e na decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes na já referida Reclamação Constitucional n. 4.335, de modo que não mais seria necessária a intervenção do Senado Federal para ampliar os efeitos das decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade a terceiros (PGFN, 2011). Ainda, como reforço à tese, ressaltou-se a concessão de efeitos transcendentais aos motivos determinantes do Recurso Extraordinário 197.917/SP, o qual, a partir do julgamento das ADIs 3.345 e 3.365, teve sua *ratio decidendi* dotada de caráter vinculante, ainda que fruto de um processo subjetivo (PGFN, 2011).

Todos os argumentos listados já serviriam para atestar a consolidação da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. Todavia, a Fazenda Nacional indicou que a mais

importante mudança providenciada pelo ordenamento fora a introdução do artigo 543-B ao CPC de 1973, o qual instituiu a sistemática de julgamento de recursos extraordinários repetitivos (PGFN, 2011). Por meio dela, o Tribunal, neste caso, o Supremo Tribunal Federal, selecionará um recurso paradigma que representa uma controvérsia existente em diversas outras lides paralelas e, com isso, fará seu julgamento. O resultado será aplicado obrigatoriamente aos “casos idênticos”, isto é, que tratem da mesma matéria (MARINONI, 2016).

Conforme explicitado no parecer fazendário, a técnica de resolução de recursos repetitivos no STF consistiria na melhor expressão da diminuição das barreiras entre as modalidades de controle de constitucionalidade, não restando dúvidas quanto aos efeitos vinculantes e *erga omnes* dos recursos extraordinários (PGFN, 2011). Nesse sentido, a Fazenda Nacional ampliou a tese da limitação temporal da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo por decisão posterior do STF para abarcar também os julgados da Corte Constitucional na modalidade difusa.

Ocorre que, com bem ponderado no Parecer n. 492/2011 da PGFN, tanto o artigo 543-A, como o 543-B, ambos do CPC de 1973, só entraram em vigor a partir de 3 de maio de 2007, o que influenciou na diferenciação entre os julgamentos anteriores e posteriores a tal marco (PGFN, 2011). Desse modo, a tese veiculada pelo parecer recebeu o seguinte contorno:

Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. (PGFN, 2011, p. 18)

Percebe-se, assim, que a Fazenda Nacional já defendia a interrupção automática da coisa julgada por decisão do STF em controle difuso de constitucionalidade mesmo antes da instituição do requisito da repercussão geral e do sistema de julgamento repetitivos. Todavia, os requisitos seriam mais rígidos, porquanto demandava-se cumulativamente que o entendimento fosse decorrente do Plenário e não de decisão monocrática ou de turma, assim como se mostrava necessária a confirmação dos precedentes por julgados ulteriores da Corte.

Por outro lado, após 3 de maio de 2007, na interpretação fazendária, bastaria que o STF afirmasse sua nova posição por meio da técnica de julgamento de recursos extraordinários repetitivos do artigo 543-B do CPC de 1973. Portanto, é evidente o pleito da Fazenda Nacional

pela equivalência de efeitos entre as duas modalidades de controle de constitucionalidade, o cerne da tese de abstrativização do controle difuso, ao menos para justificar os traços da limitação temporal da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo.

Além disso, as demais argumentações ligadas à modulação dos efeitos da interpretação fazendária e sua respectiva exceção, bem como à proteção aos princípios da isonomia tributária e da livre concorrência, são aplicáveis nos exatos termos dispostos para o controle concentrado de constitucionalidade explicitados no subtópico anterior.

De volta aos autos do Recurso Extraordinário n. 955.227, a sociedade empresária contribuinte se insurgiu contra a cobrança retroativa pelo Fisco dos créditos tributários de CSLL, o que a levou a impetrar Mandado de Segurança contra o ato da administração fazendária (STF, 2023). Para além dos argumentos já suscitados no subtópico anterior, ainda se alegou que a eficácia das decisões do STF em controle difuso não afetaria a coisa julgada, mas tão somente os processos ainda em curso.

Tanto em primeira como em segunda instância, o pleito da Impetrante foi atendido, motivo pelo qual foi interposto o referido recurso perante o STF (STF, 2023). As razões recursais guardavam similitude com o Parecer n. 492/2011 da PGFN, já que se fundavam na cessação da coisa julgada pelas reiteradas decisões do Plenário do STF a respeito da constitucionalidade da Lei n. 7.869/1988 e na consumação de danos à isonomia tributária e à livre concorrência pela manutenção dos pronunciamentos judiciais das instâncias ordinárias (STF, 2023). Com todos esses argumentos, Corte Constitucional estava pronta para apreciação e julgamento do recurso da Fazenda Nacional.

4.2. O JULGAMENTO PELO STF

4.2.1. A resolução de mérito dos Temas 881 e 885

Por consequência da semelhança entre as matérias, o Ministro Luís Roberto Barroso, relator do Tema 885, propôs ao Ministro Edson Fachin, relator do Tema 881, o julgamento em conjunto dos Recursos Extraordinários n. 949.297 e n. 955.227, no intuito de firmar a mesma tese objetiva para ambos (STF, 2023). A sugestão foi acatada, uma vez que, conforme se verá, não existiam divergências substanciais entre os Ministros quanto ao mérito dos recursos, mas apenas na aplicação da anterioridade tributária aos acórdãos e à modulação dos efeitos para que as decisões passem a tutelar somente situações futuras (STF, 2023).

Sendo assim, ambos os temas encontraram sua solução meritória de forma unânime e consensual entre os julgadores do Plenário do STF, ao passo que o Ministro Luís Roberto Barroso se tornou o redator dos dois acórdãos. Contudo, como bem destacou o Ministro Edson Fachin em seu voto, apesar da considerável equivalência no conteúdo dos recursos extraordinários, eles não são iguais no todo, de modo que a fundamentação dos votos dos ministros para cada um dos casos contou com notáveis diferenças na linha argumentativa, mesmo que tenham, ao final, chegado à mesma tese objetiva (STF, 2023). Desse modo, torna-se premente, de início, destacar as razões de mérito aduzidas pelos dois relatores.

Nesse sentido, o Ministro Edson Fachin, Relator do Recurso Extraordinário n. 949.297 – Tema 881 – começa sua fundamentação indicando que a lide posta à apreciação versa sobre um conflito entre a dimensão subjetiva da coisa julgada e a eficácia das decisões de controle concentrado, porém ressalta a distinção da problemática em relação ao precedente do Recurso Extraordinário n. 730.462 (STF, 2023). Isto porque, neste último, debatia-se sobre a necessidade de ação rescisória para desconstituição retroativa dos efeitos da coisa julgada, enquanto a presente causa se preocupa com os limites temporais da coisa julgada para o futuro.

Estabelecida a premissa, o Ministro Edson Fachin prossegue para ressaltar a dimensão constitucional do princípio da segurança jurídica e do instituto da coisa julgada até chegar aos seus reflexos no ordenamento legal a partir das disposições do CPC (STF, 2023). Em seguida, o voto do relator desconstrói a ideia de que a matéria em discussão consiste em uma relativização da coisa julgada, ao distingui-la de outro precedente acima retratado: o Recurso Extraordinário n. 363.889, o qual possibilitou a abertura de nova investigação de paternidade pelo surgimento de técnicas de exame de DNA mais precisas (STF, 2023).

Igualmente, afasta-se a aplicação da Súmula 239 do STF⁹, sob o fundamento que seu escólio estaria restrito a tributos sob a perspectiva de determinado exercício financeiro, enquanto a discussão dos autos se voltaria à exigibilidade do tributo por força de sua constitucionalidade, o que impediria a incidência da Súmula (STF, 2023). No entanto, Fredie Didier Jr. (2022) propõe uma releitura do enunciado do STF que teria bastante pertinência à solução da lide:

Na verdade, o enunciado n. 239 da súmula da jurisprudência do STF deve ser entendido desta forma: a decisão que reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto permanecer o mesmo o quadro fático-normativo

⁹ Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores (STF, 1963).

do mencionado tributo. Se o painel normativo do tributo sofrer alteração no exercício posterior, a decisão que houver reconhecido a inexistência do dever de contribuir no exercício anterior não mais se aplica, em razão dessa alteração (DIDIER JR., BRAGA, OLIVEIRA, 2022, p. 707-708).

Impende perceber que é exatamente essa a lógica utilizada pelo Ministro em seu voto, o qual, de forma a colmatar a argumentação, reafirma a natureza das relações jurídicas em espeque, que, por serem de trato continuado ou sucessivo, estão sujeitas a limitações temporais, porquanto as decisões transitadas em julgado contam com uma condição resolutiva oriunda de uma cláusula implícita *rebus sic stantibus* (STF, 2023). Logo, a subsistência de seus efeitos para fatos futuros demanda necessariamente que estejam presentes as mesmas condições fáticas e jurídicas ao tempo da prolação da decisão (STF, 2023).

Desta feita, o Relator traz à baila trechos de julgados da Corte Constitucional segundo os quais, em seu entendimento, demonstrariam que a declaração de constitucionalidade do STF por via abstrata e concentrada detém o condão de modificar o estado de direito pelo qual se fundou a decisão transitada em julgado, o que implicaria na cessação de seus efeitos (STF, 2023). E mais, o julgado do STF pela (in)constitucionalidade da norma interrompe de imediato e automaticamente a extensão da coisa julgada para o futuro, isto é, se torna prescindível o manejo de qualquer ação para declarar a alteração de direito.

Ponto que passou à margem das discussões em ambos os processos, mas que foi brevemente mencionado pelo Ministro Relator, ao transcrever *in verbis* trecho do parecer do Ministério Público, é o uso da ação revisional no lugar de uma sustação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado (STF, 2023). Segundo dispôs o *Parquet*, seria inapta a propositura de ação revisional para o caso dos autos, já que os contribuintes, ao se eximirem do dever de pagar o crédito tributário em razão da coisa julgada formada em seu favor, não impuseram ao Fisco qualquer dever jurídico capaz de ser revisto pela via judicial (STF, 2023).

Vale frisar que, embora os votos dos Ministros neste processo geralmente tenham se referido à ação rescisória, entende-se que sua menção é trecho *obiter dictum*, porque foge do escopo da tese construída ao longo de ambos os recursos. Em inúmeras oportunidades, se esclareceu que o embate contido nos autos está adstrito à limitação temporal da coisa julgada e não à sua desconstituição. Assim sendo, eventual novo posicionamento sobre a desnecessidade de ação rescisória para a quebra da coisa julgada inconstitucional, contrariando a tese do Recurso Extraordinário n. 730.462, como veiculado no voto do Ministro Gilmar Mendes (STF, 2023), não está incluso na *ratio decidendi* do precedente firmado e deverá ser alvo de futuro debate no Tribunal caso haja vontade de sua superação.

Expostas as fundamentações, o Relator deu integral provimento ao recurso da Fazenda Nacional para reformar o acórdão recorrido, com o fito de restaurar a denegação da segurança e, por conseguinte, permitir a continuação das exações tributárias dos créditos de CSLL após o trânsito em julgado da decisão da ADI n. 15 – que julgou constitucional a Lei n. 7.689/1988, a qual instituiu a referida contribuição (STF, 2023). Já em relação à parte objetiva do julgado, fora proposta a seguinte tese que, ao menos em sua parte meritória, se incorporou à tese do Ministro Luís Roberto Barroso:

A eficácia temporal de coisa julgada material derivada de relação tributária de trato continuado possui condição resolutiva que se implementa com a publicação de ata de ulterior julgamento realizado em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando os comandos decisoriais sejam opostos, observadas as regras constitucionais da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a espécie tributária em questão. Considerando razões de segurança jurídica, com destaque ao seu consectário da proteção da confiança dos contribuintes acobertados pela coisa julgada, o presente entendimento tem eficácia pró-futuro a partir da publicação da ata de julgamento desta decisão (STF, 2023, p. 17).

Os trechos relacionados à aplicação das limitações ao poder de tributar e à modulação dos efeitos da decisão serão melhor abordados nos próximos subtópicos, uma vez que sua adesão à tese firmada não foi consensual entre os julgadores da Corte.

Compreendida a fundamentação prevalecente do Ministro Edson Fachin para os limites temporais da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo em face de posterior decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, a qual correspondia à resolução do Tema 881, cabe agora analisar o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, Relator do Tema 885, para entender por quais razões o seu julgamento culminou na mesma tese do processo anterior. A fim de rememorar, este último Tema do STF se diferencia apenas por versar sobre o controle difuso.

Nesse sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso divide seu voto em três partes que, em conjunto, justificam a posição assumida. Inicialmente, o Relator traça um *distinguishing* entre a matéria veiculada no Recurso Extraordinário sob análise e outros precedentes da Corte, em linha bastante similar àquela percorrida pelo Ministro Edson Fachin (STF, 2023).

Desse modo, fora diferenciado o objeto da irresignação recursal com o já referido RE n. 730.462, chamando atenção que o julgador expressamente anota a parte da ementa daquela decisão em que o STF excepcionou sua incidência para as relações tributárias de trato sucessivo (STF, 2023). Além disso, é dedicado também um breve parágrafo para a distinção do Tema 885

de sua relatoria do Tema 881, apenas para que não restassem dúvidas quanto à modalidade do controle de constitucionalidade em cada um dos recursos (STF, 2023).

Por fim, procedeu com a distinção da lide com a temática discutida na ADI n. 2.418, a qual, como citado anteriormente, entendeu como constitucionais os artigos do CPC que permitiam o manejo de ação rescisória contra coisa julgada formada em sentido diverso a julgado do STF, mesmo que este seja posterior ao trânsito em julgado da decisão (STF, 2016).

Superados os questionamentos iniciais, o Relator se preocupou em minuciosamente explicitar os motivos pelos quais o controle difuso de constitucionalidade no atual sistema jurídico nacional também seria dotado de efeitos vinculantes e *erga omnes*. Nesta segunda parte de seu voto, defende-se que o artigo 52, X, da Constituição Federal, passou por uma mutação constitucional em decorrência da instituição da sistemática da repercussão geral e, agora, não mais se faria necessária a edição de Resolução do Senado para expansão dos efeitos das decisões do STF em controle difuso, porquanto todas já teriam seu alcance definido para além das partes processuais (STF, 2023).

Os fundamentos utilizados pelo Ministro passam por uma revisitação histórica dos julgados da Corte Constitucional que trataram da tese da abstrativização do controle difuso, a qual foi realizada no subtópico 2.2. deste trabalho, bem como refrisado brevemente na exposição do Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 492/2011. Assim, argumenta em seu voto que a Reclamação n. 4.335 do STF, a qual rechaçou a tese em comento, encontrou seu julgamento quase que paralelamente à vigência da Lei n. 11.418/2006, que introduziu a repercussão geral no CPC de 1973, fato que teria impedido o Tribunal Superior de aferir os reais impactos do novo requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (STF, 2023).

Por outro lado, no corrente estágio em que se situa o instituto, o resultado da Reclamação n. 4.335 careceria de uma urgente revisão, em especial pela revigoração da força dos precedentes a partir da vigência do CPC de 2015 (STF, 2023). Portanto, acompanhado pelos demais Ministros da Corte, o Relator declarou incidentalmente a consolidação da tese da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade.

Em seguida, o Ministro passa a analisar a cessação dos efeitos da coisa julgada de forma automática sob uma ótica da ponderação entre o princípio da segurança jurídica, de um lado, e os princípios da isonomia e da livre iniciativa, de outro (STF, 2023). É destacável o esforço argumentativo sobre o embate principiológico no voto do Relator, porquanto trata-se de

temática essencial para o posicionamento firmado a respeito da automática interrupção da extensão da coisa julgada, a qual só poderá ocorrer sem uma ação revisional ou mesmo uma ação rescisória por fruto da prevalência dos princípios que, no entender da Corte, mais servem à realização da justiça.

Os outros votos proferidos pelos Ministros do Tribunal até mencionaram a disputa entre valores constitucionais no caso concreto, mas não chegaram a se aprofundar em suas nuances essenciais para o deslinde dos recursos postos a julgamento, como ocorreu na argumentação do Ministro Luís Roberto Barroso.

Nesse ínterim, o Relator ressalta que todos os princípios em jogo possuem estatura constitucional, sem a possibilidade de se afirmar qualquer hierarquia entre eles (STF, 2023). No entanto, a própria legislação infraconstitucional teria “flexibilizado” a coisa julgada, corolário da segurança jurídica, em algumas oportunidades, dentre as quais está o artigo 505, inciso I, do CPC, o qual retira a imutabilidade de decisões transitadas em julgado quando versem sobre relações de trato continuado nas hipóteses de modificações fáticas ou jurídicas persistentes ao tempo de prolação do julgado (STF, 2023).

Em coerência ao disposto ao longo desta seção, não se entende a previsão do dispositivo mencionado como flexibilização ou relativização da coisa julgada, mas sim o mero estabelecimento de limites temporais. Contudo, importa perceber que, como bem assentado no voto prolatado, a segurança jurídica não é valor absoluto e deve ser conjugada com outros princípios do ordenamento constitucional (STF, 2023).

Dentro desse contexto, o Ministro ressalta que, atualmente, a maioria das pessoas jurídicas segue obrigada ao pagamento da CSLL, enquanto algumas, por decisões transitadas em julgado contrárias ao sentido da norma cuja validade já tinha sido atestada, mesmo que em sede de controle difuso de constitucionalidade, se eximem indevidamente deste dever (STF, 2023). A permanência da situação iria de encontro ao tratamento isonômico entre as sociedades empresárias e tolhe a própria competitividade de mercado (STF, 2023).

Em seguida, passando ao cotejo dos autos, o Relator nega provimento ao recurso da Fazenda Nacional, uma vez que os créditos tributários cobrados são de exercícios financeiros anteriores ao ano de 2007, marco de publicação do acórdão da ADI n. 15 que decretou a constitucionalidade da CSLL e também da vigência do instituto da repercussão geral (STF, 2023). Logo, as decisões que fundariam a pretensão do Fisco ainda não detinham o condão de

impactar automaticamente na coisa julgada formada, visto que seus efeitos se restringiam às partes do processo (STF, 2023).

Com isso, o Ministro teve a oportunidade de redigir sua tese objetiva, que incorporou o resultado do Tema 881 e foi acatada para solução da celeuma posta à apreciação da Corte, a qual ficou consubstanciada nos seguintes moldes:

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 (STF, 2023, p. 3).

Sendo assim, não seriam todas as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que poderiam cessar automaticamente os efeitos temporais da coisa julgada, com efeito, apenas aquelas proferidas em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, desde que, nesse último caso, sua publicação tenha ocorrido sob a sistemática da repercussão geral.

A respeito do marco estabelecido, cumpre esclarecer que, a rigor, o instituto da repercussão geral apenas passou a ser exigido pelo STF em 03 de maio de 2007, data em que o Tribunal ajustou seu Regimento Interno para incluir o regramento da repercussão geral. No entanto, a Lei n. 11.418/2006, a qual introduziu a repercussão na legislação processual, passou a vigorar em 19 de fevereiro de 2007. Nesse cenário, o Ministro Luís Roberto Barroso não especificou qual das duas datas seria o termo inicial, o que pode gerar interpretações controvertidas caso alguma decisão do STF em controle difuso que se encaixe na tese definida tenha sido prolatada neste interregno.

4.2.2. A aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar nos Temas 881 e 885

Na tese objetiva traçada, ambos os Relatores concordaram pela necessidade de se respeitar as limitações constitucionais ao poder de tributar atreladas à segurança jurídica, quais sejam, a irretroatividade, a anterioridade anual ou de exercício e a anterioridade nonagesimal (STF, 2023). Como consequência, as decisões do STF em controle concentrado ou em controle difuso após a instituição da repercussão geral contrárias à coisa julgada formada não retroagem para exercícios financeiros anteriores ao seu trânsito em julgado e, a depender da natureza do tributo, devem respeitar um prazo mínimo para operar seus efeitos.

Quanto ao princípio da irretroatividade, os Ministros da Corte foram unânimes em determinar sua incidência, enquanto essencial corolário da segurança jurídica (STF, 2023). Nesse aspecto, embora a Constituição Federal tenha restringido a garantia da irretroatividade às mudanças advindas por lei, é cediço que o papel interpretativo dos juízes é essencial para compreensão do conteúdo por ela veiculado, de modo que, se há uma alteração no sentido que se adotava pelos tribunais, os seus efeitos devem ser apenas prospectivos (DERZI, 2009).

Portanto, configurada a decisão como uma norma judicial (DERZI, 2009), serão a ela aplicadas todas as consequências do princípio da segurança jurídica, entre elas a proteção de confiança. É dentro desse contexto que a aplicação da referida limitação constitucional ao poder de tributar não se revestiu de controvérsias.

Por outro lado, houve divergência na aplicação das anterioridades, já que alguns julgadores se posicionaram de modo contrário ao respectivo trecho da tese. No entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso, a decisão vinculante do STF consistiria em nova norma, a qual, caso venha a determinar a constitucionalidade de um tributo tido como inválido por decisão transitada em julgado, se equipararia, em termos finalísticos, à criação de um tributo, o que demanda respeito à irretroatividade e às anterioridades (STF, 2023).

Logo, na lógica do raciocínio acima, a CSLL, que tinha sua exigibilidade discutida no caso dos autos, poderia voltar a ser cobrada 90 (noventa) dias após a decretação de sua constitucionalidade na ADI n. 15, já que as contribuições de seguridade social estão sujeitas apenas à anterioridade nonagesimal, conforme artigo 195, § 6º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Como bem frisou o Relator, a fim de evitar interpretações distorcidas da tese, o respeito às limitações ao poder de tributar se aplicam apenas aos contribuintes que tenham coisa julgada formada em seu favor (STF, 2023). Para os demais, a exação do respectivo tributo deve se dar desde o início de vigência da lei que o instituiu, respeitada a anterioridade a partir da publicação do ato normativo.

O voto do Ministro Edson Fachin obteve os mesmos contornos ao equiparar a situação disciplinada pela tese objetiva à instituição de um novo tributo (STF, 2023). Aderiram à aplicação da irretroatividade e das anterioridades, além dos Relatores, os Ministros Kassio Nunes Marques, Luiz Fux, Carmen Lúcia, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski.

Por outro lado, as vozes divergentes se destacaram com os apontamentos levantados pelo Ministro Gilmar Mendes. Na sua visão, o tributo teria ingressado na ordem jurídica de

forma adequada, inclusive respeitando a anterioridade a qual esteja sujeito, de modo que a decisão do STF afirmando sua constitucionalidade não se assemelha à criação ou majoração, pois apenas ressalta sua validade hierárquica (STF, 2023). Entender de modo contrário, continua o Ministro, resultaria em uma aplicação da referida limitação ao poder de tributar em dois momentos, após a vigência da lei que o instituiu e após o novo julgado da Corte Constitucional (STF, 2023).

Já o Ministro Dias Toffoli, além de concordar com o posicionamento acima explicitado, também demonstra preocupação quanto à criação de uma cláusula geral de anterioridade em futuros precedentes vinculantes do STF contrários à coisa julgada (STF, 2023). Sua alternativa é uma análise casuística a fim de definir em concreto se a anterioridade específica do tributo deve ou não incidir (STF, 2023). Acompanharam as razões destacadas os Ministros André Mendonça e Alexandre de Moraes.

Assim, por 7x4 de votos, a tese objetiva, para além de sua parte meritória, estabeleceu como imperativa a necessidade de respeito à irretroatividade e às anterioridades, aferidas pela natureza do tributo e contabilizadas a partir do trânsito em julgado da decisão do STF que venha a limitar os efeitos temporais da coisa julgada.

4.2.3. A modulação dos efeitos na tese dos Temas 881 e 885

Tema ainda mais controvertido se deu com as divergências relacionadas à modulação dos efeitos da tese definida nos Temas 881 e 885. O Ministro Edson Fachin, embora tenha sido um dos precursores na defesa da cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgada após manifestação vinculante do STF em sentido contrário, argumenta que os contribuintes possuíam uma legítima expectativa em não ter mais que arcar com o custo tributário daquela situação jurídica abarcada pela coisa julgada (STF, 2023).

Logo, seria nociva à tutela da confiança permitir ao Fisco a cobrança de tributos cujos fatos geradores já haviam ocorrido em exercícios anteriores ao julgamento desta repercussão geral, mesmo que posteriores à decisão do STF divergente à coisa julgada (STF, 2023). Com isso, o Relator propõe a modulação dos efeitos para que a tese firmada tenha efeitos apenas pró-futuro, a partir da publicação da ata de julgamento do acórdão, como um corolário lógico da aplicação da irretroatividade (STF, 2023).

Em consonância ao posicionamento, o Ministro Dias Toffoli alterou seu voto para aderir à proposta de modulação dos efeitos, ao passo que também destacou o ineditismo do tema na jurisprudência da Corte, à luz da distinção de outros precedentes trazida por ambos os Relatores, bem como sua ampla relevância do ponto de vista econômico (STF, 2023). Além dos dois julgadores, manifestarem-se pela modulação nestes exatos termos os Ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Kassio Nunes Marques, este último que defendia a modulação apenas para os casos em que a coisa julgada seja favorável aos contribuintes (STF, 2023).

O Ministro Luís Roberto Barroso não havia deliberado a respeito da temática, então, ao se deparar com as ponderações dos Ministros Edson Fachin e Dias Toffoli, se viu na posição de complementar suas razões. Desse modo, divergiu quanto à aplicação da modulação dos efeitos, uma vez que, desde 2007, marco da retomada da cobrança da CSLL, a decisão do STF na ADI n. 15 teria tornado indubitável a constitucionalidade da contribuição, e obrigaria os contribuintes a retomarem o seu pagamento (STF, 2023). Além disso, convergir pela atribuição de efeitos meramente futuros à tese dos Temas 881 e 885 atentaria gravemente contra a isonomia e a livre concorrência, pois validaria por mais tempo uma dispensa inconstitucional do dever de contribuir que já perdurou por mais de 15 (quinze) anos (STF, 2023).

Por sua vez, o Ministro Gilmar Mendes igualmente rechaçou a ideia de modulação. Não apenas discutiu a ideia pela perspectiva concorrencial, mas também pela existência de precedentes prévios da Corte que indicariam seu posicionamento sobre o tema, entre eles a ADI n. 2.418, a qual versava sobre a constitucionalidade dos artigos do CPC que permitiam o ajuizamento de ação rescisória por força de decisão do STF contrária à coisa julgada (STF, 2023). Ainda, questionou a utilização da segurança jurídica para a justificação da modulação, já que, em seu entendimento, *“nada produz mais segurança jurídica do que uma ADI já devidamente decidida. E tentar fazer protrair no tempo os efeitos desse trânsito em julgado em confronto à decisão da ADI parece bastante singular”* (STF, 2023, p. 354).

Em favor da não modulação dos efeitos, votaram os Ministros Alexandre de Moraes, Carmen Lúcia e André Mendonça. Assim, com o empate parcial entre os julgadores, coube à Ministra Rosa Weber definir a solução da questão, a qual entendeu não estarem presentes os requisitos para aplicar efeitos futuros à tese dos Temas 881 e 885 (STF, 2023). Em sua análise, a julgadora assentou que não existia jurisprudência da Corte Constitucional contrária ao decidido em ambas as lides e, portanto, a alteração de entendimento apta a convocar a modulação de efeitos não se faria presente (STF, 2023). Nessa senda, rechaçou a possibilidade de precedentes do STJ em sentido diverso à tese firmada serem utilizados como um indicativo

de instabilidade jurisprudencial, já que o STF tem um escopo de atuação reservado a matérias distintas de outros tribunais superiores (STF, 2023).

A Ministra ainda destacou que o novo julgado vinculante do STF rompe a confiança de imutabilidade da coisa julgada, porque, por si só, já é uma alteração no estado normativo capaz de provocar a incidências das normas do CPC a respeito das limitações temporais nas relações de trato sucessivo (STF, 2023). Outrossim, o respeito à irretroatividade e às anterioridades já seria suficiente para proteção da segurança jurídica, ao evitar atacar situações jurídicas consolidadas e conceder prazo para a preparação de um novo planejamento por aqueles afetados (STF, 2023).

Desta feita, a proposta de modulação dos efeitos foi afastada a partir do voto desempate da Ministra Rosa Weber. Nesse ponto em específico ocorreram muitas irresignações dos contribuintes, motivo pelo qual foram opostos Embargos de Declaração para reverter o trecho da decisão (STF, 2023).

O julgamento destes recursos, no entanto, não alterou a conjuntura traçada na tese, uma vez que os Ministros mantiveram quase que integralmente suas posições quanto à modulação de efeitos. Apenas o Ministro André Mendonça decidiu abrir uma exceção para que as multas aplicadas sobre o não pagamento dos créditos tributários incidissem apenas a partir da publicação da ata de julgamento (STF, 2023). Além disso, o Ministro Ricardo Lewandowski se aposentou e fora substituído pelo Ministro Cristiano Zanin, o qual acompanhou o Relator Luís Roberto Barroso pela não aplicação de efeitos da nova tese apenas pró-futuro (STF, 2023).

4.3. ANÁLISE CRÍTICA DO JULGADO

Estabelecidos os principais aspectos do julgamento dos Temas 881 e 885, cabe agora tecer comentários críticos sobre seu deslinde. Nesse sentido, o primeiro ponto a se destacar é a consolidação da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, de modo que a tese firmada nos Recursos Extraordinários n. 949.297 e 955.227 goza de efeitos *erga omnes* e vinculante. Pode-se afirmar que é a primeira vez que a Corte Constitucional, em conjunto, se manifesta sobre a mutação constitucional do artigo 52, X, da Constituição Federal em um processo subjetivo.

Com a posição do Tribunal sobre a aproximação das modalidades de controle de constitucionalidade, o STF concretiza uma realidade praticamente pacificada pela doutrina, ao

menos em seu aspecto majoritário, e fornece segurança jurídica para a tutela de situações futuras, ao garantir previsibilidade sobre os efeitos de suas decisões. Também sob esses auspícios, a Corte reforça o papel de guardião da Constituição, de modo a fazer valer a imperatividade de seus pronunciamentos, bem como manter a estabilidade na jurisprudência ao longo de todo o Poder Judiciário, o qual estará obrigado a decidir conforme o STF, independentemente da natureza do processo, difusa ou concentrada, que tenha originado o novo julgado da Corte Constitucional (TAVARES; BARBOSA, 2023).

Não se olvida que a matéria fora decidida de forma incidental, como uma questão prejudicial ao mérito, tal qual ocorreu nas ADIs n. 3.406 e 3.470, mas não há como negar sua participação na *ratio decidendi* do precedente dos Temas 881 e 885. Com isso, é seguro afirmar que a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade se estabeleceu indubitavelmente no ordenamento brasileiro, com todos os impactos inerentes à tese.

Passando ao próprio mérito dos processos, percebe-se que duas razões de caráter complementar fundamentaram a tese objetiva: uma de cunho processual, voltada aos limites temporais da coisa julgada e outra, mais principiológica, atrelada ao embate entre os valores constitucionais da isonomia tributária e da livre concorrência ou livre iniciativa contra a segurança jurídica. Antes de se adentrar em linhas opinativas sobre elas, faz-se premente destacar um aspecto da celeuma que não pode ser ignorado: o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF não é apenas favorável ao Fisco.

Isto porque o que a tese veicula é apenas um prazo e uma forma para que os efeitos das decisões transitadas em julgado sobre relações de trato sucessivo sejam interrompidos. Desse modo, por mais que o processo subjetivo dos Recursos Extraordinários n. 949.297 e n. 955.227 tenha sido desfavorável aos contribuintes, a partir da obrigação de retomada de pagamento da CSLL, nada impediria uma situação contrária. É dizer, se o Fisco possui uma coisa julgada em seu favor obrigando o particular a adimplir determinado crédito tributário, e, posteriormente, o STF se pronuncie pela inconstitucionalidade da exação, aquele poderia apenas parar de contribuir de modo automático, sem a necessidade de ação rescisória ou revisional.

O próprio Ministro Luís Roberto Barroso deixa bem clara a circunstância no debate em sessão plenária, na data 02 de fevereiro de 2023:

Aqui é um ponto muito importante. Este argumento que eu estou desenvolvendo vale para os dois lados. Portanto, em relação a uma relação jurídica de trato continuado em que haja a decisão das instâncias inferiores a favor da Fazenda Pública, se o Supremo depois vier, em ação direta ou em controle em recurso extraordinário com repercussão geral, a declarar inconstitucional, o que havia tido uma coisa julgada, dizendo que era

constitucional, o contribuinte também pode cessar de pagar o tributo evidentemente. Portanto, *venta lá e venta cá* a tese que eu estou aqui propondo (STF, 2023, p. 187-188).

Em outro eixo, retornando-se ao mérito da decisão, cumpre salientar que, no âmbito processual, ela possui um conteúdo irretocável. Como exaustivamente frisou o Ministro Luís Roberto Barroso, a conformação dos temas passa longe de uma flexibilização ou relativização da coisa julgada, porquanto sequer a afeta (STF, 2023). Com efeito, a discussão girava em torno da interrupção de seus efeitos para o futuro por força de uma alteração no estado normativo, oriunda de decisão vinculante prolatada pelo STF. Enquanto não fosse proferido qualquer julgado da Corte Constitucional, a coisa julgada operaria normalmente.

A explicação para tanto perpassa a própria natureza das relações tributárias em destaque, as quais, por serem configuradas como de trato sucessivo, só estarão abarcadas pelos efeitos da decisão transitada em julgado se os substratos fáticos e jurídicos ao tempo de prolação do julgado permanecerem inalterados. As relações futuras, as quais, frise-se, sequer nasceram, não estarão abarcadas pela coisa julgada, já que seus substratos ruíram com o pronunciamento do STF. Tal explicação é observável pela mera leitura do artigo 505, I, do CPC, e não pode ser encarada como uma novidade aos administrados.

Por outro lado, há sim um ineditismo na tese firmada, consubstanciado na interrupção *automática* dos limites temporais da coisa julgada, o que só pode ser fundamentado pela ponderação entre valores constitucionais (SCAFF, 2023). Nesse ínterim, a leitura do dispositivo colacionado do CPC indicaria a necessidade de uma revisão por meio de ação judicial própria para que a decisão transitada em julgado parasse de produzir efeitos.

Ocorre que o enfoque dado pelo Tribunal não levava em consideração apenas aspectos processuais, mas também normas principiológicas retiradas diretamente da Constituição. O STF decidiu, então, privilegiar a seara concorrencial e isonômica ao definir que contribuintes em situações de equivalência devem se sujeitar à mesma carga tributária, evitando-se a criação de benefícios ou ônus fiscais indevidos, como planeja a Carta Magna (SCAFF, 2023).

Assim, acerta a Corte pela imposição da cessação automática de efeitos da decisão transitada em julgado a partir de eventual novo julgado vinculante em contrário. Não poderia se exigir o ingresso com demandas individuais pela Fazenda Pública ou pelos contribuintes para meramente reafirmar um comando já traçado pelo STF. A economia processual, nesse sentido, vem para reforçar os fins constitucionais.

Situação diametralmente diversa consistiria na desconstituição de situações jurídicas já perfectibilizadas, o que foge do escopo dos Temas 881 e 885. Para essas hipóteses, até o presente momento, ainda se demonstra necessária a propositura de ação rescisória, como definido no Recurso Extraordinário n. 730.462, salvo futuro julgamento pela própria Corte Constitucional para superação do referido precedente.

É nesse ponto que reside uma atecnia perpetrada por parte considerável dos votos dos Ministros. Como visto, em regra, a interrupção da coisa julgada nas relações de trato sucessivo para o futuro, a partir da mudança no estado de fato ou direito, demanda o ajuizamento de uma ação revisional, de modo que, apenas após o seu julgamento, é que se poderiam considerar cessados os efeitos da anterior decisão transitada em julgado. Assim, como a moldura dos temas postos à apreciação do STF possui a mesma nuance, seria pertinente uma discussão aprofundada a respeito da prescindibilidade da referida demanda.

Contudo, a maioria dos Ministros da Corte sequer dedicou algumas linhas de seus votos para refletir sobre a temática, e, aqueles que o fizeram, a trouxeram de forma rasa. Com efeito, a melhor explicação pelo tema foi realizada pelo Ministério Público no parecer apresentado durante o decurso processual, o qual defendeu que a desobrigação do pagamento de tributos não implica qualquer dever jurídico a ser revisto por meio de uma ação revisional. Até por isso, teve trechos colacionados ao voto do Ministro Edson Fachin, mas sem qualquer intenção de aprofundamento (STF, 2023).

Por outro lado, os julgadores da Corte Constitucional pareceram particularmente empolgados em expor visões sobre a desnecessidade de ação rescisória para prevalência de suas decisões vinculantes sobre a coisa julgada já constituída. No entanto, a tese construída nunca versou sobre a quebra da coisa julgada, mas sim sobre a sua abrangência durante o tempo, motivo pelo qual a rescindibilidade do trânsito em julgado é celeuma inócua à solução dos Temas 881 e 885 do STF, já que a imutabilidade da decisão persiste até a prolação do entendimento contrário do Tribunal Superior, o qual, sob hipótese alguma, poderá retroagir para afetar situações consolidadas.

Exibida a breve crítica sobre a condução da fundamentação de parte dos votos, deve-se ressaltar, ainda assim, o feliz desfecho do julgamento em seu mérito. A tese objetiva definida obteve êxito em asseverar a impossibilidade da permanência de situações que reduzam valores constitucionais, como os da isonomia e da livre concorrência. Vale lembrar que a discussão traçada se restringia à disciplina processual da coisa julgada e não à constitucionalidade da

retomada da exação na ótica do direito tributário, motivo pelo qual os princípios acima mencionados conseguiram ser invocados pelo ente público.

A coisa julgada, portanto, permanece intacta para todas as circunstâncias que foi apta a tutelar antes do advento do julgado vinculante do STF que interrompeu sua extensão temporal. E mais, como bem anota Fernando Facury Scaff (2023), a tese objetiva se preocupou em excesso com a segurança jurídica, porque foi expressa não apenas na necessidade de obediência à irretroatividade, mas também às anterioridades a que o tributo do caso concreto esteja sujeito.

Nesse ínterim, a partir da irretroatividade, os contribuintes não estariam surpreendidos com uma cobrança retroativa de tributos, já que somente após a nova decisão do STF, norma judicial em concreto (DERZI, 2009), é que o Fisco estaria autorizado a iniciar a exigência de pagamento do crédito tributário. Em outros termos, enquanto a legítima expectativa do particular permanecer, formada com o trânsito em julgado da decisão que o eximiu do dever de adimplemento do tributo, nenhum valor será devido por ele aos cofres públicos.

Outrossim, acerta a Corte ao aplicar a anterioridade no trecho objetivo do julgamento, porquanto oportuniza ao contribuinte se planejar para a retomada do pagamento do tributo. Vale lembrar que a calculabilidade é traço característico da segurança jurídica em seu aspecto dinâmico e consiste no substrato que justifica a existência da anterioridade enquanto limitação constitucional ao poder de tributar (ÁVILA, 2011).

Por conseguinte, denegar o encaixe da anterioridade na solução dos Temas 881 e 885 para supostamente evitar que ela incida duas vezes sobre o mesmo tributo, como arguido pelos Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli, desprezaria a própria teleologia da norma, a qual almeja garantir previsibilidade aos administrados. É importante rememorar a jurisprudência da própria Corte na aplicação da anterioridade quando há majoração indireta de tributos pela extinção de benefícios fiscais, cuja mesma *ratio decidendi* pode ser aplicada ao julgamento sob análise, uma vez que o comando de retorno do pagamento de crédito tributário deve evitar a surpresa aos contribuintes, permitindo-os realizar novos planejamentos financeiros para o cumprimento de suas obrigações perante o Fisco.

Além disso, as lições de Misabel Derzi (2009) também se demonstram extremamente pertinentes para entender a aplicação da anterioridade no caso sob análise. Isto porque a exigência de pagamento do tributo para o contribuinte só adveio, nesta hipótese, com a decisão judicial, norma em concreto (DERZI, 2009). Logo, no intuito de evitar surpresas e se planejar

diante das mudanças fiscais que sofrerá, a conferência de um prazo legal para o nascimento do dever jurídico fiscal é aquilo que melhor consagra a segurança jurídica.

Por fim, em relação à modulação de efeitos, esboça-se aqui uma discordância parcial. Quanto ao Tema 881, seu afastamento, tal qual veiculado na tese, se mostrou correto por duas razões. A primeira delas é o agravamento dos danos à isonomia e à livre iniciativa gerados pelo alongamento no tempo da coisa julgada inconstitucional, visto que, autorizar contribuintes a se eximir do adimplemento de tributos, mesmo havendo decisão do STF em controle concentrado em sentido diverso, acarretaria uma grave disparidade de tratamento para com aqueles particulares que cumprem suas obrigações tributárias.

Outrossim, é cediço o entendimento de que os julgados em controle concentrado possuem efeito *erga omnes* e prevalecem sobre qualquer pronunciamento de outros órgãos do Poder Judiciário. Desta feita, não é legítima, sob um ponto de vista jurídico, a expectativa de um contribuinte por uma exoneração eterna no pagamento do crédito tributário constitucional ou mesmo da Fazenda pela cobrança de um tributo inconstitucional, ainda mais quando se leva em consideração a própria natureza das relações de trato sucessivo.

Antes da manifestação do STF, a dúvida quanto à constitucionalidade do tributo se demonstrava razoável, então, para todos os fatos geradores completados durante o período, a manutenção da coisa julgada resguardava a segurança jurídica. Entretanto, há relações tributárias que só nascerão após a decisão vinculante do STF, isto é, em um contexto normativo distinto, de modo que não se faz possível a extensão da coisa julgada.

Assim sendo, para o âmbito da tese destinado ao controle concentrado, não se fazem presentes os requisitos para a modulação de efeitos, porquanto a tese não afeta a confiança de seus destinatários. A realidade é diversa para a aplicação na modalidade difusa do controle de constitucionalidade, exibida no Tema 885.

De fato, o aspecto de preservação concorrencial se mantém para ambas as hipóteses dos recursos que deram origem à tese objetiva, o que pesaria a favor da não atribuição de efeitos pró-futuro para os acórdãos do STF. No entanto, há uma circunstância inovadora utilizada na argumentação do Relator Luís Roberto Barroso ao construir seu voto e equiparar a solução de ambos os recursos: a consolidação da abstrativização da coisa julgada.

Em que pese não se discordar desta nuance, o Ministro estabeleceu uma data para o início de sua vigência no ordenamento, qual seja, o surgimento do instituto da repercussão geral. Por mais que o marco se demonstre pertinente, não é cabível esperar que os contribuintes

adivinhassem a vontade da Corte de declarar o estabelecimento destes novos contornos do controle de constitucionalidade e muito menos a data convencionada.

Portanto, não modular os efeitos para o trecho da tese que se aplica ao Tema 885 configuraria uma quebra ao conteúdo mínimo da previsibilidade e calculabilidade dos particulares. O STF deveria excepcionar a temática da abstrativização da coisa julgada para que ela pudesse influenciar o comportamento dos destinatários da tese apenas após a publicação da ata de julgamento dos acórdãos.

5. CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, conclui-se a partir do presente trabalho que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Temas 881 e 885, solucionou controvérsias de alta relevância subsistentes no ordenamento jurídico nacional. De início, vislumbra-se o novo entendimento da Corte pela relativa equivalência entre as duas modalidades de controle de constitucionalidade, porquanto os efeitos objetivos seriam exatamente os mesmos: vinculantes e *erga omnes*, desde que, na modalidade difusa, seja ela o órgão que tenha realizado o julgamento.

A abstrativização do controle difuso de constitucionalidade não foi construída na argumentação dos Ministros apenas para propiciar o julgamento em conjunto dos dois temas, mas para consolidar uma posição há muito defendida pela doutrina constitucionalista. Não apenas houve a preocupação em conferir normatividade à tese doutrinária, como ainda se estabeleceu o marco inicial de sua vigência, qual seja, a criação do instituto da repercussão geral, fato que será fundamental na utilização do precedente para casos futuros.

Além disso, a tese formulada para resolução dos temas, a qual designou a interrupção automática dos efeitos das decisões transitadas em julgado nas relações de trato sucessivo por força de novo julgado vinculante do STF em sentido contrário, se mostrou apta a coadunar duas matérias de igual importância ao deslinde das causas: a definição dos limites temporais da coisa julgada e a ponderação entre valores constitucionais.

Na primeira delas, o Tribunal Superior afirmou a impossibilidade da permanência *ad eternum* da coisa julgada contrária à Constituição, mas não a ponto de desconstituí-la, e sim de cessar sua abrangência temporal, uma vez que seus efeitos se estendem às relações jurídicas de trato continuado apenas pela natureza destas, as quais costumam surgir sempre com os mesmos elementos. É exatamente esse o raciocínio dos votos dos julgadores, porquanto, se toda decisão transitada em julgado possui uma cláusula implícita *rebus sic stantibus*, sua imutabilidade demanda a manutenção das condições fáticas e jurídicas ao tempo de sua prolação.

Desse modo, com o novo julgado do STF divergindo da coisa julgada, suas consequências serão paralisadas para o futuro. A observação é essencial para distinguir a tese objetiva das discussões relativas à flexibilização ou relativização da coisa julgada, a qual é dotada de ampla jurisprudência, inclusive nos tribunais pátrios. O conteúdo dos acórdãos deixa evidente que as situações jurídicas completas até o advento da nova decisão da Corte Constitucional não serão afetadas, salvo pelos meios próprios, como a ação rescisória, que conta

com prazo decadencial para seu manejo. De qualquer maneira, o debate em menção foge ao escopo dos Temas 881 e 885.

Outrossim, o STF não apenas definiu a cessação dos efeitos da decisão transitada em julgado nas hipóteses sob apreciação, como também a impôs de modo automático, isto é, sem o ajuizamento de ação revisional. A ideia reverberada é decorrente da necessidade de sustação imediata dos impactos negativos sobre a isonomia tributária e a livre iniciativa que a coisa julgada inconstitucional proporcionou enquanto influenciou nas relações tributárias de trato sucessivo, seja por meio da exoneração ou da imposição de ônus tributários de modo indevido. Vale lembrar que a tese traçada serve tanto para os contribuintes como para o Fisco.

A conjuntura designada não implica, todavia, em um desprezo pela segurança jurídica. Com efeito, os Ministros entenderam que a técnica de ponderação realizada não pode de imediato sacrificar por inteiro um valor para reafirmar outro, afinal, ambos retiraram seu extrato de validade do mesmo diploma normativo. Por conseguinte, a tese objetiva expressamente ressalvou a exigência de respeito à irretroatividade e às anterioridades as quais o tributo esteja sujeito, evitando-se a surpresa na retomada da exação tributária.

O ponto de maior polêmica, até mesmo entre os julgadores, foi a aplicação da modulação de efeitos. Como se viu, o STF optou por não incorporá-la na nova tese, ponto em que se consignou uma parcial discordância. Em relação ao Tema 881, o seu afastamento é natural, já que os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade são claros e conhecidos por todos, ao passo que não podem ceder em um caso concreto apenas pela existência de uma decisão anterior contrária ao seu conteúdo.

Todavia, a problemática assume contornos distintos no Tema 885, porquanto apenas com o referido julgamento é que a consolidação da abstrativização do controle difuso se mostrou incontroversa na jurisprudência do STF. Os contribuintes ou o Fisco não conseguiriam prever esta posição da Corte, ainda mais quando ela já havia sido rechaçada neste mesmo século. Logo, por mais que a repercussão geral seja um marco coerente para a ampliação dos efeitos do controle difuso, o entendimento inovador do STF não deveria retroagir para antes da publicação dos acórdãos dos Temas 881 e 885.

Apesar da breve discordância, o Tribunal Superior caminhou bem na formulação da tese objetiva que solucionou a controvérsia, pois conseguiu reafirmar o conteúdo da isonomia e, ao mesmo tempo, preservar a segurança jurídica. Igualmente, não se pode olvidar o reforço à lógica de preservação dos precedentes consubstanciada no julgado da Corte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACIOLI, Otávio Augusto de Melo. **Controvérsias jurídicas da prescrição e da decadência**. Florianópolis: Emais Editora, 2023.

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. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/733>. Acesso em: 30 dez. 2023.

ALMEIDA, Luciana Robles de. Coisa julgada inconstitucional? A relação entre a coisa julgada, o precedente e a ação rescisória. **Revista de Processo**, v. 297/2019, p. 177-209, Nov / 2019. Disponível em: <https://bd.tjdft.jus.br/jspui/handle/tjdft/44932>. Acesso em: 12 dez. 2023.

AMORIM, Edvaldo Cruz. **Conceito atual de coisa julgada formal e o cabimento da ação rescisória**. 2019. Monografia de especialização (Pós-graduação em Direito) – Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2019.

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

ASSIS, Araken. **Manual dos recursos**. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2017.

ASSIS, Araken. **Eficácia da coisa julgada inconstitucional**. *In: DIDIER JR, Fredie*. Relativização da coisa julgada. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. Salvador: JusPodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto; **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARBOSA, Claudia Maria; BASTOS, Elson Pereira de Oliveira. Precedentes obrigatórios, desenvolvimento e segurança jurídica. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 1, p. 62-82, Janeiro a Abril de 2018. Disponível em: <http://www.redp.uerj.br/>. Acesso em: 06 dez. 2023.

BARCELLOS, Ana Paula de. O Controle Concentrado e Abstrato de Constitucionalidade e o Princípio da Não Surpresa e do Contraditório Substancial e o da Motivação Específica. **R. EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, t. 1, p. 121-136, set.-dez. 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v21_n3/tomo1/revista_v21_n3_tomo1_121.pdf. Acesso em: 06 out. 2023.

BARROSO, Luis Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 31-63.

BARROSO, Luís Roberto; BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. **Universitas JUS**, Brasília, DF, v. 27, n. 1, p. 1-20, 2016. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/jus/article/view/4045>. Acesso em: 02 out. 2023.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, p.141-176, v. 232, 2003. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45690>. Acesso em: 10 out. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

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

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. **Revista da AGU**, Brasília, DF, v. 15, n. 03, p. 09-52, jul./set. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ar/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2023.

BARROSO, Luís Roberto; REGO, Frederico Montedonio. Como salvar o sistema de repercussão geral: transparência, eficiência e realismo na escolha do que o Supremo Tribunal Federal vai julgar. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. Disponível em: <https://publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4824>. Acesso em: 19 dez. 2023.

BECHO; Renato Lopes. A Constituição como limitadora dos poderes públicos. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, SP, v. 34, n. 158, jul./dez. 2023. Disponível em: <https://revista.trf3.jus.br/index.php/rtrf3/article/view/116>. Acesso em: 06 out. 2023.

BERNARDES, Juliano Taveira. Coisa julgada inconstitucional na teoria geral do direito e o Novo Código de Processo Civil. **Revista Publicum**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p. 307-351, 2017. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/publicum>. Acesso em: 11 dez. 2023.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.869 de 11 de janeiro de 1973**. Código de Processo Civil de 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer nº 492/2011**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf>. Acesso em: 23 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 343 do STF**, aprovada na sessão plenária de 13 dez. 2023. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 150. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula343/false>. Acesso em: 02 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 460.439 AgR/DF**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 09 de março de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409346>. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Reclamação n. 2.600/SE**. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 03 de agosto de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474618>. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 15/DF**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 31 de agosto de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 363.889/DF**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 16 de dezembro de 2011. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1638003>. Acesso em: 11 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 4.335/AC**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 22 de outubro de 2014. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630101>. Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 590.809/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 24 de novembro de 2014. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 730.462/SP**. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 09 de setembro de 2015. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 03 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.418/DF**. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 17 de novembro de 2016. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12036655>. Acesso em: 29 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.470/RJ**. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 01 de fevereiro de 2019. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749020501>. Acesso em: 17 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 949.297**. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 02 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 955.227**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 02 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 02 out. 2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. coisa julgada em Matéria Tributária e o CPC de 2015: Considerações em Torno da Súmula 239 do STF - Capítulo II - Coisa Julgada *In*: ALVIM, Teresa; DIDIER JR., Fredie. **Doutrinas Essenciais - Novo Processo Civil – Sentença e Coisa Julgada**. São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2018. Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/1197024242/21-coisa-julgada-em-materia-tributaria-e-o-cpc-de-2015-consideracoes-em-torno-da-sumula-239-do-stf-capitulo-ii-coisa-julgada-doutrinas-essenciais-novo-processo-civil>. Acesso em 25 nov. de 2023.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CARDOZO, Marcela Holanda Ribeiro. **Precedentes vinculantes e a coisa julgada formada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Brasília, 2022.

CARVALHO, Marco Cesar de. Depois da coisa soberanamente julgada, a coisa eternamente julgada e a incertamente julgada. **Revista Brasileira de Direito Civil em Perspectiva**, encontro virtual, v. 9, n. 1, p. 40-61, Jan/Jun. 2023. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitocivil/article/view/9553>. Acesso em: 01 dez. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. *Revista de Derecho*, Montevideu: Uruguai, n. 1, 15-41, 2016, Disponível em: <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/855>. Acesso em: 27 de novembro de 2023.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Os Impactos da Repercussão Geral do Recurso Extraordinário na Jurisdição Constitucional Brasileira. **Revista Direito Público**, Brasília, DF, v. 6, n. 30., 2009. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1664>. Acesso em: 20 dez. 2023.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CASSALI, Andréa Rodrigues. A interpretação judicial criativa, o ativismo e as mutações informais da Constituição no direito familiar brasileiro. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; MORAIS, Carlos de. **Mutações constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **A modulação de eficácia da norma tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

CEZARE, Luiz Henrique. Ofensa reflexa à constituição e o redirecionamento dos recursos especial e extraordinário previsto nos arts. 1.032 e 1.033 do NCPC. **Revista de Processo**, São

Paulo, SP. v. 255/2016, Abr. 2016. Disponível em:
<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/102795>. Acesso em: 07 out. 2023.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2022.

COELHO, Marina de Andrade Figaro Caldeira. **Teoria dos Precedentes no Processo Tributário à Luz do Princípio Constitucional da Segurança Jurídica**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, SP, 2023.

CÔRREA, Renato Manente. As decisões que nada decidem: análise sobre o controle concentrado de constitucionalidade e o problema de formação da maioria absoluta. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, SP, n. 90, 2019. Disponível em:
<https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/59>. Acesso em: 10 out. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil, vol, 2**. 17ª ed. Salvador: JusPodivm, 2022.

DIDIER JR., Fredie. O Recurso Extraordinário e a transformação do Controle Difuso de Constitucionalidade no Direito-Brasileiro. **Revista do CEPEJ**, Salvador, BA, n. 8, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/CEPEJ/article/view/37521>. Acesso em: 05 out. 2023.

DIDIER JR., Fredie. Sistema Brasileiro de Precedentes Judiciais Obrigatórios e os Deveres Institucionais dos Tribunais: Uniformidade, Estabilidade, Integridade e Coerência da Jurisprudência. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, RJ, nº 64, abr./jun. 2017.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes.

FASSIO, Rafael. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: parâmetro, objeto e subsidiariedade. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, Brasília, DF, v. 40, n. 1, p. 165-184, jan./jun., 2015. https://www.pg.df.gov.br/wp-content/uploads/2022/10/v._40._n._1._2015_.pdf. Acesso em: 11 out. 2023.

FELONIUK, Wagner. Influências da circulação de ideias norte-americanas sobre o sistema de controle de constitucionalidade da constituição de 1891. **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 74, pp. 435-472, jan./jun. 2019. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1991>. Acesso em: 04 out. 2023.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Controle de constitucionalidade e seus efeitos**. 3ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

FRANCISCO, José Carlos. Coisa julgada inconstitucional e afirmação do direito judicial. **R. Proc. Geral Est**, São Paulo, n. 73/74, p. 173-198 jan./dez. 2011. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/665>. Acesso em: 14 dez. 2023.

FREITAS, Flavia da Silva Meirelles. **Recurso Extraordinário: ofensa reflexa e princípios constitucionais do processo**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

GALIO, Morgana Henicka. **Overruling**: a superação do precedente. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. 1ª ed. Fortaleza: Dialética, 2010.

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

efeitos prospectivos. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIJÓ, Maria Angélica. Conflito de precedentes em matéria tributária: mudança de entendimento jurisprudencial e segurança jurídica. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, PR, v. 67, n. 1, p. 107-125, jan./abr. 2022. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/81979>. Acesso em: 04 dez. 2023.

GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar; FREITAS, Marcyo Keveny de Lima. A constitucionalização do direito administrativo brasileiro sob uma visão neoconstitucionalista. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, Natal, RN, v. 11, n. 2, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/15398>. Acesso em: 10 out. 2023.

HALAH, Lucas Issa. Segurança Jurídica e a Retroatividade Imprópria do Imposto de Importação, uma Análise à Luz da Teoria dos Direitos Fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, SP n. 27, p. 455–479. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1685> 2012. Acesso em: 27 dez. 2023.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O federalista**. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. 3. ed. Campinas: Russell, 2009.

ISHIKAWA, Lauro; FROTA JÚNIOR, Clóvis Smith. **A abstração do controle difuso de constitucionalidade brasileiro**. RIL Brasília, Brasília, DF, v. 56 n. 222, p. 133-154, abr./jun. 2019. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p133. Acesso em: 15 out. 2023.

JOOS, Allan Montoni. A transcendência dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade em controle concreto: a teoria da abstrativização do controle difuso. **Revista Jurídica Direito & Realidade**, Campinas, SP, v. 5, n. 3, 2017. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/direito-realidade/article/view/1105>. Acesso em: 10 out. 2023.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEAL, David Abdalla Pires; BONATO, Giovanni. Coisa Julgada Inconstitucional: Os Efeitos do Controle Difuso de Constitucionalidade no Novo CPC e a Segurança Jurídica. **Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça**, Curitiba, n. 2, v. 2, p. 106 - 125, Jul./Dez. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaprocessojurisdicao/article/view/1600>. Acesso em: 03 dez. 2023.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF, v. 7, n. 3, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>.

LEDESMA, Thomás Henrique Welter Ledesma. SILVA, Gabriel Pessotti da. Possíveis influências da abstrativização do controle de constitucionalidade difuso no instituto da coisa julgada. **Revista Brasileira de Direito Civil em Perspectiva**, revista virtual, v. 8, n. 2, p. 35–51, Jul/Dez. 2023. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitocivil/article/view/9162>. Acesso em: 5 out. 2023.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LIPMANN, Rafael Knorr. **Ação rescisória: da lei à norma, da norma ao precedente**. Londrina: Thoth Editora, 2021.

LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Limites objetivos e eficácia preclusiva da coisa julgada**. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOUREIRO, Gryecos Attom Valente. Um caso de inconstitucionalidade no controle difuso de constitucionalidade. **Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça**, Belém, PA, v. 5, n. 2, p. 70-84, Jul/Dez. 2019. Disponível em:

<https://www.indexlaw.org/index.php/revistaprocessojurisdicao/article/view/6044>. Acesso em: 01 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2006.

MARÇAL, Felipe Barreto; ANTUNES, Maurício Rafael. Abrangência dos limites objetivo da coisa julgada, no novo CPC, à prescrição. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, RJ, v. 20, n. 2, 2018. Disponível em: <https://ojs.emerj.com.br/index.php/revistadaemerj/article/view/75>. Acesso em: 01 dez. 2023.

MARINELLI, Marino. Os precedentes judiciais entre “obrigatoriedade” e “poder persuasivo”: notas comparativas e reflexões sobre o novo CPC brasileiro e sua “súmula vinculante”. **Civil Procedure Review**, Salvador, BA, v. 12, n. 3: set.-dez. 2021. Disponível em: <https://civilprocedurereview.faculdadebaianadedireito.com.br/revista/article/view/244>. Acesso em: 10 nov. 2023.

MARINONI, Luiz Guilherme. Ação rescisória baseada em violação de norma jurídica. **Revista TRF1**, Brasília, DF v. 29 n. 11/12 nov./dez. 2017. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/117115>. Acesso em: 05 dez. 2023.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Ação Rescisória: do juízo rescindente ao juízo rescisório**. São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade: impugnação, rescisória e modulação de efeitos. **RJLB**, Lisboa, n. 6, v. 2, p. 915-956, 2016. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-2-2016-n-6/167>. Acesso em: 31 nov. 2023.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 7ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2022.

MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. **(In) Segurança jurídica tributária sobre o prisma da teoria dos jogos: uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles**. 2018. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

MEDEIROS, Jeison Francisco. **Análise econômica do atual modelo constitucional de incidência tributária predominantemente regressiva: proposta de tributação eficiente à luz da constitucionalização do direito tributário brasileiro**. 2022. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnold; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 39^a ed. Salvador: JusPodivm, 2022.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 22^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENAGED, Marcelo. O Fenômeno e as Formas de Controle de Constitucionalidade das Leis. *In: TJRJ. Controle de constitucionalidade: fundamentos teóricos e jurisprudenciais segundo magistrados do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: EMERJ, 2011.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Questões prejudiciais e coisa julgada**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1967.

MORTATI, Lucas Cavina Mussi. *Querela nullitatis* no direito brasileiro. **Revista Inclusiones**, v. 7, n. especial, p. 307-328, out/dez, 2020. Disponível em: <https://revistainclusiones.org/index.php/inclu/article/view/1761>. Acesso em: 26 nov. 2023.

NOVAIS, Fabrício Muraro; JACOB, Muriel Amaral. Mutação constitucional e abstrativiza o do controle difuso de constitucionalidade no Brasil: alcance eficaz do art. 525,   12 do código de processo civil. **Revista Pensamento Jurídico**, São Paulo, SP, v. 12, n. 2, jul./dez.

2018. Disponível em:

<https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/151>. Acesso em: 16 out. 2023.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000.

NUNES JUNIOR, Vidal Serrano; CORDEIRO, Fabiana Aparecida Menegazzo Cordeiro.

CREMONEZI, Heloisa. O ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal brasileiro (STF) instrumentalizado pela súmula vinculante, pela ação de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) e pelo silêncio. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, RS, n. 38, p. 86-100, ago. 2018. Disponível em:

<https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/73421>. Acesso em: 02 dez. 2023.

PASCHOAL, Gustavo Henrique; ANDREOTTI, Paulo Antonio Brizzi. Considerações sobre o sistema de precedentes judiciais no novo código de processo civil. **Revista Juris UniToledo**, Araçatuba, SP, v. 03, n. 04, p.45-60, out./dez. 2018. Disponível em:

https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Juris-UNITOLEDO_v.3_n.4.03.pdf. Acesso em: 29 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA, Bruno Cláudio Penna Amorim; BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira Baracho. O debate entre Hans Kelsen e Carl Schmitt sobre a custódia da constituição. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, Pouso Alegre, v. 35, n. 1, 317-333, jan./jun. 2019. Disponível em:

<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/304/265>. Acesso em: 05 out. 2023.

ROCHA, Patrícia Ferreira. A relativização do caso julgado nas ações de filiação: um estudo comparativo entre Brasil e Portugal. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, Porto Alegre, v. 17, n. 2, p. 35-46, 2022. Disponível em: <https://revistas.fmp.edu.br/index.php/FMP-Revista/article/view/316>. Acesso em: 19 dez. 2023.

ROSSONI, Igor Bimkowski. **Coisa julgada e controle de constitucionalidade**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SAMPIETRO, Luiz Roberto Hijo. **Limites objetivos da coisa julgada no novo código de processo civil**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2018.

SANTIAGO, Marcus Firmino. Marbury vs. Madison: uma revisão da decisão chave para o controle jurisdicional de constitucionalidade. **Passagens Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica**, Rio de Janeiro, RJ, v. 7, n. 2, mai./ago., 2015, p. 277-297. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/revistapassagens/article/view/46160/26407>. Acesso em: 05 out. 2023.

SANTOS, Silvio Alves dos Santos. A Cláusula da Reserva de Plenário. **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**, n. 10, p. 116 0-1179, out/2022. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/2812/2066>. Acesso em: 12 out. 2023.

SANTOS, João Paulo Marques dos. A coisa julgada e a problemática dos limites subjetivos. **Revista de Processo**, São Paulo, SP v. 264/2017, p. 111-126, Fev. 2017.

SARDINHA, Paula Daher. Considerações a respeito da coisa julgada inconstitucional. **Revista de Doutrina e Jurisprudência - TJDF**, Brasília, n. 1, v. 109, p. 83-102, Jul./Dez. 2017. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/121861>. Acesso em: 03 dez 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. **Cadernos da Escola de Direito**, Curitiba, PR, v. 1, n. 5, 17 mar. 2017. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/2523>. Acesso em: 25 dez. 2023.

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**, São Paulo, SP, n. 53, v. 41. p. 452-469, 1º quadrimestre 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2352>. Acesso em: 29 dez. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022.

SCHUELLER, Larissa Pinheiro. Controle Difuso de Constitucionalidade. *In*: TJRJ. **Controle de constitucionalidade: fundamentos teóricos e jurisprudenciais segundo magistrados do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2011.

SENRA, Alexandre. **A coisa julgada no código de processo civil**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

SGARBOSSA, Luís Fernando. IENSUE, Geziela. Algumas Reflexões Críticas sobre a Tese da “Abstrativização” do Controle Concreto de Constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal (STF). **Sequência**, Florianópolis, n. 75, p. 79-104, abr. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/fXxVmQJzkKPRSNmnQNb7cmC/>. Acesso em: 15 out. 2023.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O impacto do argumento financeiro na modulação de efeitos do supremo tribunal federal**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, 2019.

SOARES, Júlia Cristina de Souza. **Mutação constitucional: dos contornos doutrinários e jurisprudenciais pátrios**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Neutralidade tributária como norma acionável no controle de constitucionalidade. **Revista Jurídica Profissional**, São Paulo, SP, v. 2, n. 1, 2023. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rjp/article/view/88132>.

SOUZA; André Peixoto de; FONSECA, Jéssica Kaczmarek Marçal Ribeiro da. Revisão judicial das leis: compatibilidade com o Estado Democrático de Direito e a supremacia da Constituição e dos Direitos Fundamentais. **Revista Thesis Juris – RTJ**, São Paulo, SP, v. 11, n. 2, p. 371-388, jul./dez. 2022. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/index>. Acesso em: 06 out. 2023.

STUMPF, Livia Troglio. **Coisa julgada tributária e controle de constitucionalidade**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

TAVARES, Luca Barbosa; PEIXOTO, Maurício Muriack de Fernandes e. Analisando o julgamento dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal: novas perspectivas acerca da insegurança jurídica no uso da modulação de efeitos na seara tributária. **Revista da Advocacia Pública Federal**, Brasília, DF, v. 7, n. 1, p. 269-293, dezembro de 2023. Disponível em: <https://seer.anafe.org.br/index.php/revista/article/view/189>.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. NEDEL, Nathalie Kuczura. Interpretação conforme a constituição: uma análise da atual perspectiva do supremo tribunal federal a partir dos seus limites doutrinários e jurisprudenciais. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.13, n.1, 1º quadrimestre de 2018. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica2018. Acesso em: 12 out. 2023.

TEIXEIRA, Bruno Campos Christo. **A calculabilidade como critério para a modulação dos efeitos por razões de segurança jurídica**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, SP, 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. **Revista Pensamento Jurídico**, São Paulo, SP, v. 13, n. 2, jul./dez. 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica em direito tributário, modulação de efeitos e o Artigo 927 do código de processo civil (lei 13.105/2015). **RFD - Revista Da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 38, dez. 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/41273>. Acesso em: 12 dez. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e Segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias. **Revista da PGFN**, Brasília, DF, n.1, v. 1, jan/jun. 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-i/ano-i-numero-1-2011>. Acesso em: 16 dez. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, 2019.

ZAMARIAN, Livia Pitelli; NUNES JR., Vidal Serrano. Súmulas vinculantes: solução para a adequada abstrativização do controle difuso de constitucionalidade?. **SCIENTIA IURIS**, Londrina, PR, v.16, n.1, p.113-136, jul. 2012. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/10988/11534>. Acesso em: 16 out. 2023.

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