



## Anotações sobre a coisa julgada no Direito Tributário e a problemática envolvendo a eficácia de decisões transitadas em julgado e contrárias à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

**Autor: Ricardo Alessandro Kern**

Juiz Federal Substituto, Especialista em Processo pela Unisul e em Direito Ambiental e Urbanístico e Direito do Estado pela Uniderp

publicado em 27.02.2015

[✉ \[enviar este artigo\]](#) [🖨 \[imprimir\]](#)

### Resumo

A coisa julgada (material) é assunto que desperta grande interesse dos operadores do Direito, especialmente por envolver a expectativa de segurança e manutenção de provimentos jurisdicionais havidos no âmago do devido processo legal. A tutela desse postulado jurídico mereceu *status* de direito fundamental, restando positivada a sua proteção no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição de 1988. No âmbito do Direito Tributário, em especial, a temática vem despertando grande celeuma em face da formação de decisões judiciais transitadas em julgado que venham a conflitar com decisões havidas pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente quando se tratar de relações jurídicas continuadas e não couber o ajuizamento de ação rescisória. A questão é atual e pujante, demandando reflexão que se pretende empreender, em breves linhas, por meio do presente ensaio.

**Palavras-chave:** Coisa julgada tributária. (Im)possibilidade de revisão. Modificação do estado de direito.

**Sumário:** Introdução. 1 Coisa julgada e relação jurídica continuativa em matéria fiscal. 2 A mudança no estado de direito ocasionada por decisão do STF *versus* modelo concentrado e difuso de constitucionalidade. 3 Ponderação dos valores constitucionais postos em debate na *quaestio iuris*. 4 Da cessação da eficácia da coisa julgada tributária em face de superveniente decisão do STF em sentido contrário a ela. Conclusões. Referências bibliográficas.

### Introdução

O Estado Democrático de Direito pauta-se pela concretização dos valores fundamentais que sua Constituição impõe, sobressaindo a dificuldade hermenêutica no caso de entrechoque de princípios constitucionais.

Nesse tocante, a tutela constitucional da coisa julgada material, em especial aquela que versar sobre relações jurídicas continuativas (tributárias), pode demandar a ponderação de princípios aparentemente conflitantes. Desta feita, projetam-se, de um lado, os princípios da segurança jurídica e da coisa julgada e, de outro, os princípios da supremacia da Constituição e da isonomia, entre outros.

A esse propósito, direcionar-se-á uma análise do direito posto, com foco em buscar estabelecer a legitimidade, ou não, do raciocínio que vislumbra a viabilidade da revisão da coisa julgada tributária em face da superveniência de

decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em sentido contrário a ela. Em vista disso, é imperioso o estudo acerca da eficácia do julgado revestido com o atributo da *res iudicata* em face de pronunciamento superveniente e oposto do STF, em sede de controle concentrado ou difuso. Trata-se de uma questão controversa do direito processual constitucional, especialmente quando se projetam os princípios da igualdade material e da liberdade concorrencial.

## **1 Coisa julgada e relação jurídica continuativa em matéria fiscal**

A coisa julgada (material) constitui-se a partir do trânsito em julgado de decisão definitiva que tenha analisado o mérito de determinada questão submetida ao crivo do Poder Judiciário. No caso da seara tributária, forma-se a partir da análise da relação jurídica tributária, composta pela incidência da norma ao fato (gerador).

Segundo o texto legal (art. 467 do CPC), “denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

Com efeito, a coisa julgada tributária apresenta alguma especificidade, especialmente porque, em se tratando de sentenças declaratórias, abarca, no mais das vezes, relações jurídicas continuadas ou continuativas (a obrigação tributária renova-se continuamente, a depender do tributo incidente), podendo implicar efeitos jurídicos futuros (denominada eficácia prospectiva). É certo que há casos em que a relação jurídica tributária tem ou teve por objeto apenas fatos pretéritos (v.g., sentenças desconstitutivas proferidas em ações anulatórias de débito fiscal e/ou embargos à execução fiscal).

Mercê disso, como é cediço, a *causa petendi* e o pedido (e suas especificações) é que estabelecerão os limites objetivos da lide tributária e, por conseguinte, da coisa julgada em matéria fiscal. Nesse universo, impõe-se abordar a dinâmica da relação jurídica tributária, especialmente por desvelar crises de (in)certeza do direito, tornado, para o contribuinte, uma garantia constitucional de indiscutível importância (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição).

Para estabelecer a delimitação objetiva da coisa julgada, impõe-se assinalar, a este ponto, que o artigo 469 do Código de Processo Civil exclui do espectro conformador da coisa julgada: I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III – a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Dito isso, assinala-se que a coisa julgada tributária, quando importar a análise de relações jurídicas ditas continuadas ou continuativas, traz ínsita a cláusula *rebus sic stantibus*, na lição precisa de Humberto Theodoro Júnior:

“É comum a situação em que o contribuinte e o Fisco se colocam na posição de sujeitos de uma relação jurídica tributária de natureza continuativa ou de trato sucessivo. Tornada litigiosa tal relação, a autoridade da coisa julgada estabelecida, seja em favor do Fisco, seja do contribuinte, se projeta no tempo, perdurando enquanto os elementos de seu suporte fático e jurídico não se alterarem. Nessa qualidade, a coisa julgada tributária não encontra tratamento temporal diferente daquele aplicável às demais relações jurídicas de trato sucessivo. Submete-se à regra geral do art. 471, I, do CPC, ou seja: a vedação decorrente da coisa julgada, de que as questões já decididas, relativas à mesma lide, não sejam novamente julgadas, não prevalece para as relações jurídicas continuativas, se sobrevier modificação no estado de fato ou de direito. (...) Diz-se que o julgamento na espécie traz implícita a cláusula *rebus sic stantibus*, ou seja, surge com o destino de permanecer eficaz `enquanto perdurar a situação fático-jurídica descrita na causa de pedir’.”(1)

É um dos pontos polêmicos a ser enfrentado no presente ensaio é saber se a sentença judicial transitada em julgado que vier a colidir com pronunciamento judicial superveniente do Supremo Tribunal Federal (STF) em sentido oposto (seja pela constitucionalidade, seja pela inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo) está sujeita à cessação de eficácia (limitação temporal), por mecanismo diverso do que a via estreita da ação rescisória (art. 485 do CPC), a via dos embargos à execução (art. 741, I, c/c parágrafo único, do CPC, redação dada pela Lei nº 11.231/05) ou a impugnação ao cumprimento de sentença (art. 475-L, inciso II, c/c § 1º, do CPC, redação dada pela Lei nº 11.231/05). Tal estudo dar-se-á em tópico adiante.

No momento, importa salientar que o instituto da coisa julgada pode ser abordado por dois vieses distintos: o primeiro, relacionando a coisa julgada como garantia processual, e o segundo, relacionando-a como garantia constitucional. Nessa perspectiva, colhe-se a doutrina de Humberto Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“A expressão coisa julgada designa duas espécies de figuras jurídicas. Em outras palavras, podemos dizer que existem duas espécies de coisa julgada, que se distinguem pela finalidade particular de cada uma delas: a coisa julgada como garantia processual e a coisa julgada como garantia constitucional. A primeira tem como finalidade evitar a eternização dos litígios. Já a segunda tem como finalidade específica proteger os cidadãos contra a retroatividade das leis. A delimitação de cada uma das espécies de coisa julgada se faz, portanto, tendo-se em vista a finalidade de cada uma delas. E nos ajuda significativamente a solucionar as questões suscitadas em torno da coisa julgada, especialmente aquelas situadas no âmbito do que a doutrina tem chamado de relativização da coisa julgada.”(2)

É dizer, a coisa julgada como garantia constitucional é instrumento destinado a evitar a retroatividade das leis, ao passo que a coisa julgada como garantia processual, conforme visto, tem por objetivo afastar a eternização dos litígios, ambas com o propósito de concretizar o princípio constitucional da segurança jurídica.

No presente estudo, a abordagem da coisa julgada direcionar-se-á, essencialmente, à sua análise enquanto garantia processual, até porque inexistente maior controvérsia quanto à impossibilidade jurídica de se aplicar **retroativamente** lei nova à decisão encoberta pelo manto da coisa julgada. Esta última perspectiva (coisa julgada enquanto garantia constitucional) se impõe como limitação ao poder de legislar.

Impõe-se, por imperativo e antes do fechamento do tópico, abrir um parêntese e frisar erro interpretativo que vem sendo dado à exegese do enunciado de Súmula nº 239 do STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. A interpretação de tal enunciado sumular deve ser contextualizada com o pedido proposto, vale dizer, a coisa julgada tributária somente se adstringe a determinado exercício caso este tenha sido o pedido, porquanto nada obsta que a coisa julgada tributária venha a abarcar exercícios futuros, vale dizer, valendo *pro futuro*. É erro, assim, pensar que sempre a coisa julgada tributária adstringir-se-á ao exercício no qual restou deferida, como se a prestação jurisdicional tributária sempre tivesse algum limite de vigência pré-definido.

A este propósito, confira-se aresto do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4):

“**EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. LITISPENDÊNCIA. TAXA DE OCUPAÇÃO. RELAÇÃO CONTINUADA. 1. O pedido constante da primeira ação contempla exercícios futuros, portanto, compromete – em razão da identidade – a segunda

e a terceira ações, cujo objeto se insere naquele. 2. Em se tratando de relação continuativa, declarada devida a cobrança, a renovação do pedido, quanto a outros exercícios, sem que tenha havido alteração de fato ou de direito a justificar nova decisão judicial, constitui litispendência. 3. Inaplicabilidade ao caso da SUM-239 do STF.” (TRF4, AC 96.04.04465-6, Terceira Turma, Relator Paulo Afonso Brum Vaz, DJ 24.02.1999)(3)

Na mesma senda, o seguinte aresto do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO PROFERIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA TRIBUTÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA. PEDIDO FORMULADO NA INICIAL LIMITADO A DETERMINADO EXERCÍCIO. PARTE DISPOSITIVA DA DECISÃO. LIMITAÇÃO DE EXERCÍCIO FINANCEIRO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 239/STF. RECURSO PROVIDO. 1. A coisa julgada tributária deve ser determinada em função das partes, da causa de pedir e do pedido formulado na inicial. Este último, por sua vez, pode estar delimitado a uma cobrança, em um dado exercício financeiro, ou estar relacionado ao tributo em si mesmo. 2. No primeiro caso, em que o pedido diz respeito a um débito situado em exercício certo, deve ser aplicado o teor da Súmula 239/STF: ‘Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores’. 3. No segundo caso, não se referindo o pedido a exercício financeiro específico, mas ao reconhecimento da inconstitucionalidade ou da ilegalidade da exação, ou de sua imunidade ou isenção, por exemplo, deve ser afastada a restrição inserta na mencionada súmula. Isso porque, nessa hipótese, há uma abrangência no pedido e, portanto, sendo esse julgado procedente, a coisa julgada terá efeitos mais amplos, ou seja, abarcará as situações jurídicas posteriores, não se restringindo a exercício financeiro específico. 4. Assim, deve-se ter em conta que a coisa julgada somente protege o que foi objeto do pedido e, por conseguinte, da decisão, de maneira que, se o pedido foi abrangente, a decisão também o será, não se aplicando a Súmula 239/STF, na medida em que a coisa julgada terá maior amplitude; se o pedido restringir-se a determinado exercício, então a decisão estará limitada a esse, incidindo o enunciado da súmula em apreço. 5. Essa mesma interpretação deve ser dada em se tratando de ação mandamental. Assim, se o ato ilegal ou abusivo é declarado indevido, de forma genérica, em relação às situações jurídicas a ele ligadas como um todo, a coisa julgada projetar-se-á a exercícios financeiros futuros, até que haja alguma alteração no estado de fato e/ou de direito da decisão. No entanto, se o ato ilegal ou abusivo lastreia-se em exercício financeiro específico, a decisão fará coisa julgada somente em relação a este. 6. No caso dos autos, o pedido constante do *writ*, assim como a parte dispositiva da decisão transitada em julgado, têm natureza restrita, na medida em que estão vinculados a exercício financeiro específico. Desse modo, não se operou a coisa julgada em relação aos exercícios financeiros seguintes, sendo plenamente aplicável a Súmula 239/STF. 7. Recurso especial provido”. (REsp 576.926/PE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 16.03.2006, DJ 30.06.2006, p. 166)(4)

Com precisão, segundo explanam Marlene Kempfer e Anderson Ricardo Gomes, os casos envolvendo a aplicação do enunciado da Súmula nº 239 do STJ não dizem respeito a decisões declaratórias que tenham o condão de gerar efeitos prospectivos, a conferir:

“Destarte, os casos de aplicação da súmula retrocitada se restringem a discussões em executivos fiscais e se limitam ao(s) exercício(s) fiscal(is) controvertido(s) nesse(s), sendo que a Súmula 239 do STF não infirma a assertiva de que decisões judiciais declaratórias transitadas em julgado geram efeitos prospectivos enquanto a relação jurídica tributária de direito material se mantiver continuada e duradoura [...].”(5)

Fechando o parêntese, passa-se a esmiuçar o que se entende por mudança no estado de direito a justificar, eventualmente, a ação de revisão a que alude o artigo 471, I, do CPC (ou mesmo a dispensá-la).

## **2 A mudança no estado de direito ocasionada por decisão do STF versus modelo de controle concentrado e difuso de constitucionalidade**

Segundo o que prescreve o artigo 471, inciso I, do CPC, "Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I – se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença (...)".

Dessa forma, pode-se deduzir que a relação jurídica tributária instantânea (a que não se renova e, portanto, não é continuativa) jamais estará sujeita à ação de revisão, somente podendo ser impugnada a coisa julgada material pelas vias tradicionais (ação rescisória, embargos à execução e/ou impugnação ao cumprimento de sentença).

A propósito, é correto dizer que o direito subjetivo surge a partir da incidência da norma sobre o fato jurídico, razão pela qual "no decurso do tempo podem ocorrer mudanças no modo de ser dos fatos, ou no modo de ser das normas".(6)

Por isso, diz-se que a *res judicata* havida sobre relação jurídica continuativa é passível de modificação quando um dos elementos variar, senão vejamos:

"Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável essa relação jurídica apenas enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa."(7)

Assim sendo, excluindo-se a relação jurídica de formação instantânea (que não está sujeita a mudanças no estado de fato ou de direito), em se tratando de relação jurídica continuativa, tanto o elemento fático quanto o jurídico estarão sujeitos a mudanças.

Em vista dessas premissas iniciais, cumpre questionar, diante dos limites do presente ensaio, o que se entende por mudança no estado de direito. Sem maiores polêmicas, entende-se que a mudança legislativa (lei nova) importa modificação no estado de direito, razão pela qual se admite a modificação da coisa julgada a partir da entrada em vigor dessa nova lei (prospectivamente).

Porém, complexidade maior resulta em saber se se considera mudança no estado de direito a superveniente decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à coisa julgada que apreciou a constitucionalidade de lei tributária. Cumpre saber, ainda, se tem relevância a forma pela qual o controle de constitucionalidade foi exercido pelo STF, caso se conclua positivamente à primeira indagação, lembrando-se que vige entre nós o sistema híbrido (difuso e concentrado).

Contrariamente, manifestou-se Humberto Theodoro Júnior, segundo o qual somente lei nova, em sentido formal, posterior à coisa julgada, teria o caráter de importar a aplicação do artigo 471, I, do CPC (direito novo):

"Para excluir a eficácia da coisa julgada nas declarações sobre relações jurídicas continuativas, a mera declaração posterior de constitucionalidade, em torno de norma antes havida como inconstitucional, não pode ser vista como implantadora de nova situação jurídico-legal. Somente lei formal nova, posterior à coisa julgada, que definira a relação Fisco-contribuinte de modo contrário ao dispositivo da decisão da ação declaratória anterior, constituirá direito novo (ou

situação jurídica nova)' apta a fazer cessar a eficácia declaratória negativa da *res judicata*."(8)

No entanto, tal entendimento, consubstanciado na citação anterior, não é unânime; ao revés, há corrente doutrinária predominante em sentido oposto, senão vejamos:

"Insta ressaltar que o STF é o órgão de cúpula na estrutura do Poder Judiciário pátrio, detendo a competência para interpretar em última instância a Constituição Federal, e, por consequência, suas manifestações, além de técnicas sob o aspecto jurídico, são dotadas de forte carga política, no sentido de propiciar a exata definição do direito subjetivo. Dessa circunstância decorre, por corolário, que a superveniência de decisão do STF sobre questão tributária caracteriza-se como alteração do estado de direito, apta a interferir na eficácia prospectiva de comandos normativos constantes de decisões judiciais com preponderante eficácia declaratória que, julgando relações jurídicas tributárias, fixaram-lhes os respectivos 'esquemas de agir' entre o Estado-fisco e o contribuinte, de modo até então definitivo."(9)

Em relação à primeira indagação, externada anteriormente, a posição aqui defendida é que não há dúvidas quanto à relevância jurídica das decisões do STF, tomadas de forma definitiva e pela maioria de seus ministros (quórum exigido pelo artigo 97 da CF-1988), uma vez que produzem verdadeira modificação no estado de direito. Já em relação à segunda indagação (relevância da forma pela qual foi exercido o controle de constitucionalidade), ver-se-ão, adiante, certas nuances que destacam a importância do instituto da repercussão geral no âmbito do controle difuso de constitucionalidade e a importância da teoria da abstratização do concreto difuso.

Em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, publicado em 26.05.2011 (Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011), concluiu aquele órgão público que o pronunciamento superveniente do STF, de natureza constitucional, constituiria circunstância jurídica nova, senão vejamos da transcrição parcial das conclusões havidas ao cabo do documento:

"(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado; (ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente, por serem dotados dos **atributos da definitividade e da objetividade**, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em **controle concentrado de constitucionalidade**, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de **controle difuso de constitucionalidade**, seguidos, ou não, de resolução senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de resolução senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. (iii) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias (...)."(10)

Sem embargo, há precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região afastando a inteligência do Parecer 492/2011 da PGFN, senão vejamos:

"**EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. TRIBUTÁRIO. PARECER PGFN Nº 492/11. PREVALÊNCIA DA COISA JULGADA. 1. A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante

ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) ou outro veículo processual que lhe faça as vezes. 2. Segundo jurisprudência do egrégio STF, a superveniência de decisão do Pretório Excelso, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia *ex tunc* – como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada –, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, *in abstracto*, da Suprema Corte. 3. O mesmo entendimento vale para a hipótese em que o STF declara a validade de uma lei que, precedentemente, foi reconhecida inválida em um processo que, *inter partes*, transitou em julgado, formando a coisa julgada material favoravelmente ao contribuinte. 4. A tentativa da Administração, por meio do Parecer PGFN nº 492/11, de sujeitar a coisa julgada a exame administrativo viola o princípio da separação dos poderes, já que, uma vez regradada a relação jurídica pela normativa individual emitida pelo Poder Judiciário, salvo a superveniência de lei, somente este poderá examinar a conservação e a permanência daquele regramento individual em relação aos fatos futuros. 5. Sentença mantida.” (TRF4, APELREEX 5006618-44.2012.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 23.07.2013)(11)

De seu turno, o presente ensaio filia-se **parcialmente** às premissas citadas e colhidas do precitado parecer PGFN (**embora, frise-se, não o acolha por inteiro**, conforme se verá em tópico adiante), porque alinhadas com o direito positivo ao concluir, acertadamente, que as decisões tomadas pelo STF, seja no âmbito do controle concentrado, seja no âmbito do controle difuso (ainda que com algumas ressalvas temporais e de formação), constituem inovação do direito posto apta a ensejar a modificação da coisa julgada tributária.

Nada obstante, mostra-se escorregia a tese esboçada no item 4 da ementa do r. julgado supramencionado (TRF4), de maneira que somente não se identificará violação ao instituto da separação dos poderes caso ressalvados os efeitos pretéritos da coisa julgada tributária e inadmitida a cessação da eficácia da coisa julgada por decisão administrativa.

A corroborar a viabilidade da interpretação que desvela a importância das decisões havidas pelo STF no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, releva descortinar a tendência de objetivação do exame difuso, na linha do pensamento de Ricardo Lodi Ribeiro:

“É sabido que, em nosso país, adotamos um modelo misto de controle de constitucionalidade, em que o controle difuso convive harmonicamente com o controle concentrado. O primeiro, que foi adotado desde o início da República, é exercido incidentalmente por qualquer juiz ou tribunal, a partir da provocação de qualquer litigante judicial, e produz efeitos *inter partes*. O último, introduzido no nosso sistema a partir da promulgação da EC nº 16/65, que criou a representação de inconstitucionalidade por parte do Procurador-Geral da República, é exercido pelo Supremo Tribunal Federal a partir do exame abstrato da norma em face da Constituição Federal, produzindo efeitos *erga omnes*. Com a Constituição de 1988, foi ampliado o rol de legitimados para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade (art. 103, CF), e a partir da EC nº 3/93 foi criada a ação declaratória de constitucionalidade. (...) A aproximação dos dois regimes é encontrada ainda na tendência à abstratização ou objetivação do controle difuso. Essa tendência deriva da mutação do sistema constitucional sobre controle difuso de constitucionalidade, da integração das decisões dos órgãos de cúpula do Poder Judiciário no bloco de legalidade, como substrato da juridicidade, e da necessidade de atendimento ao princípio da duração razoável do processo e de uniformização de tratamento aos litigantes, em respeito à isonomia, à neutralidade tributária e à livre concorrência, como já destacamos ao longo deste trabalho.”(12)

Demais disso, a Lei nº 11.418/06, que acresceu os artigos 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil, também reforçou a tendência de abstratização ou objetivação do controle difuso de constitucionalidade. Tal modificação legislativa veio a regulamentar o instituto da "repercussão geral" (artigo 102, § 3º, da CF de 1988, parágrafo incluído pela EC nº 45/04), podendo-se inferir que tal instituto (verdadeiro filtro ao recurso extraordinário) permite atribuir eficácia *ultra partes* e *erga omnes* ao julgamento havido pelo STF no apelo extremo, ainda que incidentalmente. Novamente, a confirmar essa linha de entendimento, colhe-se o escólio de Ricardo Lodi Ribeiro:

"Reconhecida a repercussão geral e proferida a decisão em exame objetivo a respeito da constitucionalidade da lei no *leading case* selecionado, todos os juízes e tribunais devem segui-la nos casos concretos. Em razão da repercussão geral, a decisão da Corte Constitucional terá efeitos que extrapolam o caso concreto, devendo ser aplicada, seja pelo tribunal de origem, seja, em caso de descumprimento por este, por decisão monocrática dos ministros do STF, a todos os casos que tenham o mesmo fundamento. Note-se que, neste caso, a objetivação do controle difuso não depende de súmula vinculante, sendo decorrente da Constituição e da legislação processual. Embora não haja que se falar em efeitos vinculantes, uma vez que o desrespeito à decisão objetiva não irá gerar reclamação, tem-se na repercussão geral eficácia *ultra partes*, aplicando-se a todos os contribuintes que ingressaram, ou que venham a ingressar, com ações semelhantes. Mas não é só. A decisão submetida à repercussão geral tem também eficácia *erga omnes*, na medida em que, dada a objetivação do controle difuso, atingirá a esfera jurídica daqueles que sequer ingressaram com ações judiciais, devendo ser cumprida de ofício pela Administração Pública, visto que está vinculada não só à lei, mas à juridicidade, como vimos."(13)

Pode-se concluir que houve uma aproximação dos modelos concentrado e difuso, ao menos no que diz respeito à parametrização dos precedentes enquanto fonte de direito, tornando o julgamento de constitucionalidade havido pelo STF mais instrumental do que propriamente formal. Vê-se aí, de certo modo, a concretização do princípio da instrumentalidade das formas, em que prepondera a finalidade do ato, e não propriamente o procedimento que permitiu a sua consecução. Por isso, a modificação do ordenamento jurídico ou a mudança no estado de direito resulta da declaração de inconstitucionalidade havida pelo STF, por seu plenário, independentemente do modelo utilizado a tal fim. E "mesmo quando a decisão é pela constitucionalidade da norma, a mudança do estado jurídico se apresenta a partir do restabelecimento da presunção de constitucionalidade da lei, que fora abalada por torrencial jurisprudência contrária a ela".(14)

Ora, ainda que se possa classificar de argumento pragmático, é fato que os julgamentos plenários do STF são televisionados (ao vivo e reprisados pela TV Justiça), e os mais relevantes são postados na Internet (YouTube), ganhando assim uma dimensão de publicidade muitas vezes maior (ainda que não oficial) que aquela veiculada por intermédio do Diário Oficial da União.

Pois bem. Em situação envolvendo a análise da constitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de produtor rural, pessoa física (Recurso Extraordinário nº 363.852), tive oportunidade de me manifestar na seguinte linha:

"Logo, tendo em vista a tendência de abstratização do controle difuso de constitucionalidade, de molde a estabelecer um efeito vinculante – senão efetivo, virtual –, e também por razões de segurança jurídica, acolho o entendimento adotado pelo Pretório Excelso no bojo do referido julgamento (RE 363.852)."(15)

O sobredito julgamento do Supremo Tribunal Federal (RE 363.582), havido no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, teve tamanha repercussão no cenário jurídico nacional que constituiu verdadeiro *leading case*, sendo



acompanhado massivamente por juízos e tribunais federais, revelando-se a importância do controle de constitucionalidade difuso, não mais adstrito à fundamentação vinculada apresentada pelas partes, uma vez que o STF, guardião da Constituição, vem interpretando a Carta Cidadã de forma global, e não meramente fatiada, digamos assim (ainda que o recurso extraordinário se trate de recurso de fundamentação vinculada).

Portanto, o exemplo acima bem elucida a importância do controle de constitucionalidade exercido de modo concreto ou difuso pelo STF, relevando-se salutar corroborar a importância da tese da abstratização ou objetivação do indigitado modelo, senão vejamos:

“Caso se adote a tese da abstratização ou objetivação do controle concreto ou difuso, os efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade difuso ou concreto se equiparam aos efeitos próprios do controle concentrado ou abstrato, de tal forma que o critério jurídico estabelecido pelo STF passará a vigorar a partir da publicação da decisão no DOU (art. 28 da Lei 9.668/1999) (...).”(16)

Por fim, e obviamente, ocorre mudança no estado de direito quando se está a tratar de súmula vinculante, independentemente do modelo de controle de constitucionalidade utilizado.

### **3 Ponderação dos valores constitucionais postos em debate na *quaestio iuris***

Avançando um pouco mais no estudo, importa analisar os valores constitucionais postos em debate quando se está a perflustrar a possibilidade de superação da coisa julgada tributária, por força do advento do *status* de direito novo. É certo que o instituto da coisa julgada, alçado à condição de direito fundamental, tem por objetivo primordial concretizar o direito, também fundamental, à segurança jurídica, obstando a indefinição de situações jurídicas postas à apreciação do Poder Judiciário. A prestação jurisdicional, fruto do trabalho empreendido pelo Estado-juiz, não pode se eternizar, sendo imperativa a definição de um marco temporal que estabeleça um ponto final na definição do direito.

Em vista disso, é comum opor-se os axiomas da segurança e da justiça, como se houvesse alguma antinomia entre eles, o que, em verdade, não ocorre, na linha do entendimento que se passa a colacionar:

“Nesse contexto, a oposição entre a segurança e a justiça só ocorre quando a segunda é tomada como valor absoluto, pois a antinomia entre elas, fora do mundo das ideias, é falsa. É que a prevalência da primeira sobre a segunda decorre de uma situação fática em que, de acordo com as circunstâncias de momento e de lugar, a prevalência da solução já consolidada pelo tempo, ainda que originariamente injusta, é a que melhor atende à justiça material. É muito comum que, nesses casos, a própria lei dê preferência à segurança jurídica em detrimento da justiça, decisão valorativa que vincula o aplicador. Essa ponderação entre justiça e segurança deverá sempre atender aos dados empíricos no âmbito da norma, pois a prevalência de uma situação que era justa, em determinada conjuntura, em outro panorama fático pode gerar grave injustiça, sobretudo se, em nome da segurança de uns poucos, se estiver sacrificando os direitos fundamentais da grande maioria, que, não tendo conseguido assegurar direitos, terá que custear o atendimento dos direitos assegurados a um pequeno grupo ou a um indivíduo.”(17)

Nesse caminhar, a manutenção de sentença transitada em julgado em desconformidade com o direito reconhecido como aplicável pela instância máxima do Poder Judiciário (STF) pode representar grave situação de injustiça jurídica, econômica e social, prejudicando a concretização de direitos fundamentais da maioria dos indivíduos. Assim, deve-se ter o máximo de cuidado para evitar que

a tutela inflexível de determinado direito subjetivo pela coisa julgada tributária venha a importar em odioso privilégio, consoante explana Ricardo Lodi Ribeiro:

“Certamente a atribuição de um direito subjetivo para alguns significa necessariamente o sacrifício de outros, sendo os direitos finitos e sempre ensejando custos financeiros. Como salientam Stephen Holmes e Cass Sunstein, mesmo os direitos individuais, entre os quais estão inseridos os direitos do contribuinte, geram um custo financeiro para o Estado, ainda que seja só pelos remédios jurídicos e pela estrutura judiciária para efetivá-los. Afinal, titularizar um direito consiste em criar um autor para uma potencial demanda judicial. Em consequência, o custo desses direitos deve ser suportado por toda a sociedade por meio do pagamento de tributos. No entanto, como a capacidade para contribuir da sociedade é sempre limitada pelas contingências econômicas e os recursos estatais sempre escassos para o atendimento de todas as demandas, há uma escolha social em relação a quais direitos serão tutelados pelo Estado e em que medida este os atenderá, de acordo com as limitações financeiras de cada sociedade em cada tempo e lugar. **Portanto, o direito que foi adquirido legitimamente em determinada época e cujo atendimento depende de recursos financeiros amalhados com o esforço de toda a sociedade pode vir a se constituir em privilégio odioso quando mantido fora do seu contexto histórico.**”(18)

Inequivocamente, não se podem admitir soluções jurídicas que, em nome do absolutismo da segurança jurídica, legitimem o sacrifício de muitos para o benefício odioso de poucos indivíduos, sobretudo quando não houver mais parâmetros razoáveis que sirvam de esteio daquela situação – insustentável presentemente.

Sobreleva anotar a aplicação do princípio republicano no que diz respeito à tributação, colhendo-se da sua incidência a proibição de vantagens tributárias fundadas em privilégios, sejam elas advindas da lei (legislação), da sua aplicação (execução) ou de sua interpretação (jurisdição). Confira-se, nessa quadra, relevante ensinamento de Roque Antonio Carrazza:

“Retornemos da longa digressão para considerar que, diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, ‘todos são iguais perante a lei’ (CF, art. 5º). Atentemos, a propósito, para este primor de relanço de João Barbalho: ‘Não há, perante a lei republicana, grandes nem pequenos, senhores nem vassallos, patrícios nem plebeus, ricos nem pobres, fortes nem fracos, porque a todos irmana e nivela o Direito.’”(19)

Ainda nessa visão, o princípio republicano somente vige, validamente, entre nós, caso observada a garantia da igualdade tributária, espelhando-se em decisões judiciais que possam ser tuteladas, sim, pela garantia da coisa julgada, porém, que não venham a representar inequivocamente privilégios em face de decisões tomadas pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário, notadamente em questões constitucionais (respeitando-se o passado). Anota-se, assim, outra passagem do precitado autor, ao comentar o princípio republicano e a igualdade tributária:

“Do exposto, é intuitiva a inferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não

alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.”(20)

Demais disso, é preciso contextualizar que o direito do contribuinte não importa apenas e tão somente reflexos aos interesses do Estado, pois “a grande questão do direito tributário não é mais a relação vertical entre Fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade ou até mesmo de países que concorrem em um mesmo mercado, hoje globalizado”.(21)

Nesse diapasão, compreende-se que a perspectiva da segurança jurídica não deve ser vista apenas pelo prisma individual, especialmente diante das concepções de modernidade reflexiva (ambivalente ou líquida) e de sociedade de risco, nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro:

“Assim, não vivemos uma pós-modernidade, mas uma modernidade reflexiva, como propõe Ulrich Beck, ou **modernidade ambivalente**, como prefere Zygmunt Bauman, que depois cunhou a expressão **modernidade líquida**, ou, ainda uma **modernidade tardia**, conforme a nomenclatura proposta por Anthony Giddens. Porém, a despeito de toda trajetória histórica do pensamento humano nesses dias de modernidade líquida, os estudiosos do Direito, até hoje ainda muito influenciados pelo positivismo normativista, têm a tendência de limitar o estudo da segurança aos limites da liberdade individual. Ao ignorar a ambivalência característica da sociedade de risco, em que uma medida tomada com vistas a resolver um problema tende a gerar outro não concebido pelos idealizadores da solução, nossos pensadores acabam por resguardar em excesso o direito à segurança daqueles indivíduos mais fortes cultural, social e economicamente, em detrimento da maior parcela da população, que não encontra defesa contra o aniquilamento dos seus direitos fundamentais. Nesse particular, pode-se concluir que o equívoco do positivismo é restringir a segurança e o Estado de Direito à legalidade sob uma perspectiva meramente individual. No entanto, o Estado de Direito, nos dias atuais, não se resume à ideia de legalidade formal, mas tem como conteúdo uma legalidade que é fruto da simbiose entre a soberania popular e a tutela dos direitos fundamentais.”(22)

E, diante da crise do positivismo jurídico, no Estado de Direito contemporâneo o conceito de legalidade vem cedendo espaço ao conceito mais amplo de juridicidade, permitindo-se diluir critérios de razoabilidade nessa difícil questão. Averbe-se, a respeito, outra construção doutrinária de Ricardo Lodi Ribeiro:

“Com o pluralismo jurídico das fontes normativas que caracteriza nossos tempos e a conseqüente crise do positivismo normativista baseado no monismo jurídico fundado na soberania estatal e na norma fundamental, o conceito de juridicidade vai substituindo o de legalidade, que, por sua vez, ultrapassa o aspecto meramente formal para se submeter aos parâmetros mais amplos da razoabilidade. (...) Assim, no Estado Social e Democrático de Direito, a lei não é mais a única fonte do Direito, pois a Administração passa a se vincular a um bloco de legalidade, na expressão de Hauriou, a englobar a Constituição, as leis, o regulamento, os princípios gerais e os costumes.”(23)

De fato, está-se diante de um novo modelo de segurança jurídica, em que

“a legalidade deixa de ser apenas aquilo que o legislador diz, segundo impunham os postulados teóricos do princípio da separação de poderes, podendo também ser aquilo que a Administração Pública ou os tribunais entendem que o legislador diz ou o que as leis permitam que eles digam ser o Direito vinculativo da Administração Pública.”(24)

É importante sedimentar, ainda, que o Direito Tributário tem por finalidade (não apenas) a proteção do contribuinte contra o poder de tributar do Estado, mas também, e talvez primordialmente, estabelecer as bases arrecadatórias (legítimas) para a concretização de direitos fundamentais, tanto que se fala, com

propriedade, em dever fundamental ao pagamento de tributos.

Bem por isso, a questão da segurança jurídica do contribuinte deve ser vista holística e pluralmente (não meramente do ponto de vista individual), devendo ser sopesada a questão da “justiça fiscal”, consoante magistralmente professa Ricardo Lodi Ribeiro:

“Por essa razão, a segurança jurídica do contribuinte ganha uma dimensão plural baseada na aferição da adequação dos critérios legislativos à justiça fiscal e à repartição dos riscos e custos sociais, uma vez que, para que a liberdade seja abrangente, deve superar sua dimensão individual e ser capaz de atender aos agentes coletivos. Em consequência, isonomia e capacidade contributiva não mais se contrapõem à legalidade, que deixou de monopolizar as limitações ao poder de tributar, devendo assegurar o cumprimento da divisão dos encargos fiscais pelo critério legal definido com base na razão comunicativa e na teoria da argumentação, mediante a participação decisiva da opinião pública e dos meios de comunicação, em ambiente marcado pelo pluralismo político.”(25)

Em grau de fecho, se, de um lado, a coisa julgada deve ser respeitada como garantia constitucional que é, com escopo de instrumentalizar o direito fundamental à segurança (jurídica), por outro lado, há que se respeitar a igualdade tributária como mecanismo indispensável à concretização do ideal republicano, obstando-se a manutenção de privilégios odiosos, especialmente quando se está a tratar de um panorama jurídico novo – formado a partir de uma decisão definitiva do órgão de cúpula do Poder Judiciário, guardião da Constituição, que é o Supremo Tribunal Federal. Em vista disso, nada justifica o sacrifício da justiça fiscal de forma perene, elevando-se a coisa julgada a algo absoluto e sacrossanto, especialmente “na sociedade de risco em que vivemos, na qual o passado perdeu a força para explicar e justificar o presente”.(26)

#### **4 Da cessação da eficácia da coisa julgada tributária em face de superveniente decisão do STF em sentido contrário a ela**

Estabilizadas algumas conclusões nos tópicos precedentes (sujeição da relação jurídica tributária continuativa à cláusula *rebus sic stantibus*, não absolutismo do instituto da coisa julgada tributária, viabilidade de superação da coisa julgada em face da necessidade de igualdade tributária, especialmente quando se identifica superveniente pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, entre outras), impõe-se trazer à reflexão de que maneira a coisa julgada tributária poderá ser modificada, especialmente quando superadas as vias ortodoxas de sua revisão (ação rescisória, embargos à execução e impugnação ao cumprimento de sentença).

Importa registrar, a fim de estabelecer-se uma taxonomia conceitual, que se compreende que o gênero “relativização da coisa julgada” (ou relativização da coisa julgada *lato sensu*) abarca os institutos ortodoxos de relativização da coisa julgada antes nominados –embargos à execução e impugnação ao cumprimento de sentença – (doravante denominados de relativização da coisa julgada *stricto sensu*), a ação rescisória e a ação de revisão (art. 471 do CPC).

Dito isso, há que se ponderar que qualquer mudança no elemento de direito somente afeta a relação jurídica a partir de sua ocorrência, pois o contrário importaria frontal e inexorável violação ao instituto da coisa julgada. Dito de outro modo, a mudança do elemento jurídico somente pode ser vislumbrada prospectivamente, respeitando-se os fatos ocorridos anteriormente àquela modificação.

A esse respeito, confira-se o magistério de Hugo de Brito Machado:

“Realmente, considerando-se a coisa julgada como garantia constitucional de irretroatividade, a preservação dessa garantia exige que se considere que nas

relações jurídicas continuativas a mudança no elemento de direito formado da relação só alcança os fatos ocorridos a partir dessa mudança. Assim, considerando-se que a declaração de constitucionalidade de uma lei que fora considerada inconstitucional pela sentença que transitou em julgado é uma mudança no elemento de direito, conclui-se que essa mudança só afeta a relação jurídica a partir de sua ocorrência.”(27)

Vencida a questão do marco temporal para a cessação da eficácia da coisa julgada tributária pela superveniência de decisão proferida pelo STF (=mudança no estado de Direito), impõe-se inquirir a respeito de qual instrumental é adequado para delimitar-se (e não relativizar) aquela. Nesse desiderato, urge fazer a distinção entre delimitação e relativização da coisa julgada, nas palavras, novamente, de Hugo de Brito Machado:

“Enquanto a delimitação da coisa julgada se faz tendo-se em vista a finalidade de cada uma de suas espécies, a relativização se faz tendo-se em vista a conciliação de princípios fundamentais que eventualmente possam ser, no caso concreto, colocados em conflito. Em um caso concreto pode ocorrer que a decisão capaz de assegurar a justiça prejudique a segurança, ou a decisão capaz de realizar a segurança esteja em flagrante conflito com a justiça. Ocorre que a relativização da coisa julgada processual, ou coisa julgada enquanto meio para evitar a eternização dos litígios, não deve afetar a coisa julgada enquanto garantia constitucional. Assim, a delimitação de cada uma dessas duas espécies de coisa julgada é da maior importância para que se possa conhecer o alcance de cada uma delas em face da denominada relação jurídica continuativa, pois nessa espécie de relação jurídica podem ocorrer alterações depois da sentença que transitou em julgado, tanto no elemento fático formador da relação como em seu elemento jurídico ou normativo. Daí a regra do artigo 471 do Código de Processo Civil, que consubstancia uma relativização da coisa julgada como garantia processual contra a eternização dos litígios, cuja interpretação adequada, portanto, pressupõe a distinção entre a coisa julgada enquanto garantia processual e a coisa julgada enquanto garantia constitucional.”(28)

Adicionalmente, o instituto da relativização da coisa julgada propriamente dito (*stricto sensu*) implica, por definição, a invalidade do título executivo judicial (na perspectiva da coisa julgada processual), porque formado indevidamente e, por isso, sem validade jurídica, na exata lição de Hugo Brito Machado:

“Uma das questões colocadas nos estudos a respeito da relativização da coisa julgada diz respeito à regra do parágrafo único, artigo 741, do Código de Processo Civil, com redação que lhe deu a Lei nº 11.232, de 22 de dezembro de 2005. Essa regra estabelece que, nos embargos à execução contra ela proposta, a Fazenda Pública pode alegar a inexigibilidade do título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. Trata-se de regra que relativizou a coisa julgada, pois o título judicial ao qual se refere é precisamente a sentença com trânsito em julgado. E afirma exatamente que, se a coisa julgada tem fundamento em lei ou ato normativo que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional, ou em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal, não tem validade jurídica. (...) Realmente, se entendermos que a regra do parágrafo único do artigo 741 do Código de Processo Civil refere-se à invalidade de título judicial (coisa julgada) que tem fundamento em lei ou ato normativo já à época declarado inconstitucional, ou cuja aplicação ou interpretação já fora tida como contrária à Constituição pelo Supremo Tribunal Federal, a relativização por ela estabelecida atinge simplesmente a coisa julgada processual. Em outras palavras, o título judicial (coisa julgada) formou-se indevidamente e por isso mesmo não tem validade jurídica. A regra do parágrafo único do artigo 741 do Código de Processo Civil supera a omissão do representante da Fazenda Pública que, naquele processo, não utilizou os recursos cabíveis e deixou transitar em julgado uma sentença inconstitucional. Cuida-se,

portanto, de relativização que atinge somente a coisa julgada processual.”(29)

Quer dizer, o instituto da ação de revisão (art. 471, I, do CPC) não pode atingir a coisa julgada enquanto garantia constitucional, pois a inovação do elemento de direito somente ganha relevância (prospectiva) em se tratando de relação jurídica continuativa. De fato, em se tratando de relação jurídica instantânea, o título executivo “inconstitucional” formado posteriormente à decisão do STF que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato em sentido contrário àquele julgado não permite a incidência do parágrafo único do art. 741 do CPC (ressalva-se a via rescisória durante o prazo decadencial).

Nessa linha de entendimento, confira-se:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. SENTENÇA PROFERIDA EM DESFAVOR DA FAZENDA PÚBLICA EM EMBARGOS À EXECUÇÃO POR TÍTULO JUDICIAL. NÃO CABIMENTO DE REMESSA *EX-OFFICIO*. I – A sentença que julga procedentes, no todo ou em parte, embargos à execução por título judicial não está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não sendo aplicáveis as regras do art. 475 do CPC. II – Julgamento da Terceira Seção do TRF da 4ª Região (Embargos Infringentes nº 2003.04.01.040316-5), na mesma linha de precedente do STJ, no sentido de que o parágrafo único do art. 741 do CPC somente tem incidência nas execuções em que a sentença exequenda é posterior à decisão do STF que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato em sentido contrário àquele considerado no julgado em execução.” (TRF4, APELREEX 0011251-22.2012.404.9999, Sexta Turma, Relator João Batista Pinto Silveira, D.E. 09.07.2014)(30)

Marlene Kempfer e Anderson Ricardo Gomes apreendem bem essa distinção conceitual entre relativização da coisa julgada (*stricto sensu*) e delimitação da eficácia temporal da coisa julgada, revelando, ainda, fundamentos materiais constitucionais sólidos a justificar a temperança do instituto da coisa julgada tributária (máxima efetividade constitucional, princípios constitucionais da livre iniciativa e da isonomia concorrencial). Senão vejamos:

“Aduz-se que não se está defendendo a relativização da coisa julgada, mas apenas a exata definição do alcance de seus efeitos relativos às decisões declaratórias concernentes a relações jurídico-tributárias, que se caracterizam pelo seu caráter continuativo no tempo. Ademais, busca-se a interpretação da garantia da coisa julgada à luz dos princípios da ordem econômica, da livre iniciativa e da isonomia concorrencial, lembrando-se que a moderna hermenêutica constitucional impõe que a interpretação das normas constitucionais observe os princípios da unidade da Constituição, da máxima efetividade da norma constitucional e da concordância prática ou da harmonização.”(31)

E, mais adiante, sobreditos autores arrematam os efeitos que uma futura decisão do STF pode gerar sobre a coisa julgada tributária, corroborando o que foi visto até agora:

“O exame sobre as repercussões ou os efeitos que ulteriores decisões do STF, com eficácia vinculante e *erga omnes*, conferindo à questão tributária sentido diverso do atribuído na ação individual, produzirão sobre a coisa julgada tributária deve assentar sobre duas premissas: 1 – a de que os efeitos da decisão do STF sobre a coisa julgada tributária formada na ação individual tem eficácia *ex nunc* ou não retroativa, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade normativa; 2 – a de que os efeitos da decisão do STF sobre a coisa julgada tributária formada na ação individual repercutem sobre a eficácia no tempo da decisão declaratória, não se formulando qualquer juízo ou questionamento sobre a validade da referida decisão, razão pela qual rechaça-se qualquer indagação sobre a aclamada ‘teoria da relativização da coisa julgada’.”(32)

De outro vértice, voltando os olhos para o instituto da revisão da coisa julgada tributária (relação jurídica continuativa), verifica-se que esta é aplicável em conformidade com a regra insculpida no artigo 471, I, do CPC, admitindo-se a delimitação da eficácia da coisa julgada (espécie de cessação de eficácia sentencial).

Polêmica maior resulta em saber se é viável a delimitação ou a cessação da eficácia sentencial independentemente do ajuizamento da ação judicial a que alude o artigo 471, I, do CPC. A tese que defende a desnecessidade é calcada, essencialmente, nos seguintes fundamentos (entre outros, é claro), a saber: (1) incidência dos princípios da celeridade e da economia processual e (2) ausência de interesse de agir.

Vislumbre-se, ainda, o magistério de Marlene Kempfer e Anderson Ricardo Gomes, no particular, ao defenderem a tese esboçada no parágrafo precedente:

“Outros princípios, a serem apresentados no decorrer da pesquisa, devem ser chamados para construir o argumento de que a eficácia jurídica de tal decisão do STF para as prestações tributárias continuativas independem de sentença revisional. Essa interpretação sustenta-se, especialmente: (a) no aspecto processual, na falta de interesse de agir, na celeridade e na economia processual; (b) no aspecto da ordem econômica, na defesa da concorrência, que pode ser atingida em face da repercussão econômica; (c) no aspecto tributário, no princípio da isonomia.”(33)

Além dessa motivação, acrescem os supramencionados defensores da tese da desnecessidade de ajuizamento de ação revisional da coisa julgada a higidez da ordem econômica, propiciada pela isonomia concorrencial e pela sujeição ao ônus tributário, *in verbis*:

“Nesse contexto, torna-se desnecessária a utilização da ação revisional prevista no art. 471, I, do CPC pelo favorecido, uma vez que, para os futuros fatos que correspondem ao mesmo ‘esquema de agir’ da relação jurídica tributária, que havia sido julgado por decisão transitada em julgado, passará a incidir automaticamente a ‘nova normatização’, referente à interpretação conferida pelo STF àquela mesma norma que compunha a hipótese de incidência tributária. Em face da incidência automática dessa ‘nova normatização’, faltaria ao favorecido interesse processual para a propositura da mencionada ação revisional. Em decorrência da falta de interesse de agir, exigir o ajuizamento de referida ação judicial representaria afronta aos princípios da economia e da celeridade processual, na medida em que retardaria ao favorecido o gozo imediato de uma situação jurídica a que faz jus, além de abarrotar o Poder Judiciário com demandas desnecessárias, consumindo tempo e energias de servidores e órgãos, que poderiam ser voltadas à prestação jurisdicional mais célere de outras demandas. Há que se argumentar, outrossim, que a interpretação pela desnecessidade da propositura da ação revisional prevista no art. 471, I, do CPC para que o interessado possa se beneficiar da nova situação jurídica que lhe é favorável em decorrência da decisão do STF em sentido oposto a anterior coisa julgada tributária é salutar à higidez da ordem econômica, uma vez que proporciona a isonomia concorrencial e a igualdade na sujeição aos ônus tributários referentes aos fatos geradores futuros.”(34)

E concluem os nominados autores dizendo que:

“Conforme exposto no desenvolver do artigo, a mudança de interpretação judicial caracteriza mudança de Estado de Direito, no entanto, defende-se que não há necessidade de pedido de revisão judicial conforme dispõe o artigo citado, uma vez que (a) os efeitos analisados da decisão do STF exigem aplicação para todos os casos concretos que se subsumam ao caso julgado e dirige-se, portanto, a todos os contribuintes que compõem a conseqüente relação jurídica tributária; (b) a decisão do STF, por ter os efeitos *erga omnes* e vinculante, impõe-se a toda

a estrutura do Judiciário e do Executivo, inclusive na função de arrecadar e fiscalizar tributos; (c) a exigência de pedido de revisão, diante das conclusões anteriores, não possibilita a demonstração da condição do interesse de agir e desconsidera os princípios da economia e da celeridade; (d) a justiça e a segurança jurídica tributárias, ou seja, segurança jurídica material tributária, exigem que o princípio da legalidade, a igualdade material (art. 150, II, da CF/1988) e a previsibilidade das exigências tributárias sejam respeitadas.”(35)

Contudo, a posição defendida neste ensaio é diversa, vale dizer, entende-se que se mostra imprescindível o ajuizamento prévio da ação de revisão, especialmente quando não se trate de utilizar os meios rotineiros de superação da coisa julgada (ação rescisória e relativização da coisa julgada *stricto sensu*), sob pena de mácula ao estatuído no artigo 2º da Constituição Federal de 1988 (princípio da harmonia e independência dos poderes).

Indubitavelmente, a superação de uma decisão judicial, transitada em julgado, com efeitos de coisa julgada material, somente pode ser obtida por outra decisão judicial específica, submetendo-se as partes ao crivo do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Mostra-se indispensável, sob o pálio do *due process of law*, sejam as partes submetida a uma nova relação jurídica processual, necessariamente dialética, a fim de que sejam debatida a eficácia da coisa julgada tributária envolvendo relação jurídica tributária continuativa.

Não se mostram válidos os argumentos de eficácia vinculante e *erga omnes* das decisões oriundas do STF (em controle concentrado, notadamente), porquanto a coisa julgada também opera efeitos jurídicos importantes (em regra, efeito vinculativo *intra partes*), sobressaindo, de rigor, que um mínimo de segurança jurídica seja observado, permitindo uma dialética de valores a ser debatida.

Ainda nessa toada, caem por terra os argumentos de ausência de interesse de agir e violação aos princípios (processuais) da economia e da celeridade processuais, porquanto o ordenamento jurídico é expreso ao direcionar as partes ao instituto processual previsto no inciso I do artigo 471 do CPC. A tanto, basta observar que o enunciado de Súmula nº 734 do STF prescreve que “Não cabe reclamação quando já houver transitado em julgado o ato judicial que se alega tenha desrespeitado decisão do Supremo Tribunal Federal”.

Ora, se não cabe reclamação contra ato judicial transitado em julgado, ainda que alegadamente desrespeitoso à decisão do STF, naturalmente não vingam os argumentos processuais elencados no parágrafo anterior (ausência de interesse de agir, economia e celeridade processuais).

Nessa linha de entendimento, confira-se, *mutatis mutandis*:

“EMENTA: Agravo regimental na reclamação. Súmula STF nº 734. Ausência de identidade de temas entre o ato reclamado e o entendimento da Corte com eficácia vinculante. Agravo regimental não provido. 1. Por atribuição constitucional, presta-se a reclamação para preservar a competência do STF e garantir a autoridade de suas decisões (art. 102, inciso I, alínea I, CF/88), bem como para resguardar a correta aplicação das súmulas vinculantes (art. 103-A, § 3º, CF/88). 2. Impropriedade do uso da reclamação em face da coisa julgada incidente sobre o ato reclamado (Súmula STF nº 734). 3. Exige-se aderência estrita do objeto do ato reclamado ao conteúdo da decisão paradigmática do STF para que seja admitido o manejo da reclamatória constitucional. 4. A matéria tratada no caso sob exame não encontra identidade com as situações debatidas nos precedentes que justificaram a edição da Súmula Vinculante nº 8, uma vez que não se analisou a questão referente à cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre direitos reconhecidos em ação trabalhista (art. 43 da Lei nº 8.212/91), limitando-se a declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 do mesmo diploma legal. 5. Agravo regimental não provido.” (Rcl 7979 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06.02.2013, acórdão



Aliás, a bem do rigor científico, vislumbra-se uma hipótese de dispensa do ajuizamento de ação de revisão por modificação do estado de direito. Essa hipótese resulta da alteração do regime jurídico por lei, situação que se aparta do presente estudo, a saber:

“Ementa: I – CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. APOSENTADORIA DECLARADA ILEGAL PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. CÁLCULO DO ADICIONAL POR TEMPO DE SERVIÇO COM BASE NA REMUNERAÇÃO. DIREITO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL COM TRÂNSITO EM JULGADO. SUPERVENIÊNCIA DE NOVO REGIME JURÍDICO. PERDA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO JUDICIAL, EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS QUE LHE DERAM SUPORTE. SUBMISSÃO À CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*. INEXISTÊNCIA DE OFENSA À GARANTIA DA COISA JULGADA. NÃO COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO À IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. AGRAVO REGIMENTAL DA IMPETRANTE NÃO PROVIDO. 1. Ao pronunciar juízos de certeza sobre a existência, a inexistência ou o modo de ser das relações jurídicas, a sentença leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito que se apresentam no momento da sua prolação. Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula *rebus sic stantibus*). Assim, não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia *ex nunc*, sem efeitos retroativos. 2. No caso, com o advento da Lei 8.112/1990, houve perda da eficácia vinculativa da sentença proferida nos autos da Ação Ordinária 9248005, não mais subsistindo o direito da impetrante ao cálculo do adicional por tempo de serviço com base em sua remuneração, não se caracterizando qualquer inconstitucionalidade no Acórdão TCU 3.370/2006-2ª Câmara, especialmente no que diz respeito à garantia da coisa julgada. 3. Não há elementos probatórios suficientes que demonstrem ter havido, com a nova forma de cálculo do adicional por tempo de serviço, desrespeito ao princípio constitucional da irredutibilidade dos vencimentos. 4. Agravo regimental da impetrante a que se nega provimento. II – CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. APOSENTADORIA DECLARADA ILEGAL PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. NEGATIVA DE REGISTRO. BOA-FÉ DO SERVIDOR. DEVOLUÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECEBIDOS. TERMO INICIAL. DATA DA CIÊNCIA DA DECISÃO DO ÓRGÃO DE CONTAS. AGRAVO REGIMENTAL DA UNIÃO PROVIDO. 1. Havendo boa-fé do servidor público que recebe valores indevidos a título de aposentadoria, o termo inicial para devolução dos valores deve corresponder à data em que teve conhecimento do ato que considerou ilegal a concessão de sua aposentadoria. 2. Agravo regimental da União provido.” (MS 26980 AgR, Relator(a): Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 22.04.2014, acórdão eletrônico DJe-086, divulg. 07.05.2014, public. 08.05.2014)(37)

Como a modificação do estado de direito objeto do presente estudo resulta de decisão judicial superveniente do STF, verifica-se que se trata de situações distintas, que apresentam como núcleo de identidade a alteração daquele *status*.

Em conforto ao entendimento ora perfilhado (necessidade de ajuizamento de ação judicial de revisão ou remédio processual equivalente), impõe-se anotar o magistério de Humberto Theodoro Júnior:

“Só por meio de outra decisão judicial é que, nos termos do próprio art. 471, I, do CPC, se admite reconhecer a cessação de eficácia de uma sentença transitada em julgado. O efeito da declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade não apaga, automaticamente, a coisa julgada. Em nome da segurança jurídica, a parte, para se subtrair à força da *res iudicata*, haverá de se valer da ação rescisória, ou de outro remédio processual equivalente, desde que ainda não atingido por preclusão ou decadência. É nesse sentido que se

estabeleceu solidamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”(38)

Nesse ponto, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não pode ser acolhido, pois pretende permitir a cessação da eficácia sentencial de forma automática, consoante item “iii” (*rectius*, IV) da ementa do indigitado parecer, *in verbis*:

“(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial.”

Nesse desiderato, reprise-se sólido entendimento do TRF4 ao prescrever que

“O Parecer PGFN nº 492/11, que busca sujeitar a coisa julgada a exame administrativo, viola o princípio da separação dos poderes, já que, uma vez regada a relação jurídica pela normativa individual emitida pelo Poder Judiciário, salvo a superveniência de lei, somente este poderá examinar a conservação e a permanência daquele regramento individual em relação aos fatos futuros. Precedente da 2ª Turma desta Corte.” (TRF4, APELREEX 5004071-76.2013.404.7009, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 12.06.2014)

### **Conclusões**

Em vista do estudado e apreendido anteriormente, destacam-se algumas das conclusões exauridas do presente ensaio:

1. É acertado compreender que decisões do Supremo Tribunal Federal constituam direito novo, dependendo do grau de relevância dessa situação superveniente a espécie do controle de constitucionalidade exercido, o marco temporal e, inevitavelmente, tratar-se de relação jurídica continuativa (sujeita à cláusula *rebus sic stantibus*), aos fins de aplicação da ação de revisão a que alude o artigo 471, I, do CPC. Todavia, a alteração do estado de direito somente pode “interferir na eficácia prospectiva de comandos normativos constantes de decisões judiciais com preponderante eficácia declaratória que, julgando relações jurídicas tributárias, fixaram-lhes os respectivos ‘esquemas de agir’ entre o Estado-fisco e o contribuinte, de modo até então definitivo”.(39)

2. É errado interpretar-se o enunciado da Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal de maneira apartada ou divorciada do pedido inicial [vinculado a determinado(s) exercício(s)], em atenção ao disposto nos artigos 128 e 460 do CPC.

3. É preciso distinguir, conceitualmente, o instituto da relativização da coisa julgada em sentido estrito [embargos à execução (art. 741, I, c/c parágrafo único, do CPC, redação dada pela Lei nº 11.231/05) ou da impugnação ao cumprimento de sentença (art. 475-L, inciso II, c/c § 1º, do CPC, redação dada pela Lei nº 11.231/05)] da delimitação ou cessação temporal da eficácia da coisa julgada tributária, obstando-se equívocos interpretativos quanto à hipótese de cabimento, ou não, da ação revisional (art. 471, I, do CPC).

4. É necessário discernir os efeitos pretéritos ou passados dos efeitos vindouros ou futuros da coisa julgada tributária, especificamente no que concerne à relação jurídica tributária continuativa, podendo estes últimos ser atacados ainda que ultrapassado o prazo decadencial da ação rescisória, consoante analisado

anteriormente.

5. Mostra-se imprescindível o ajuizamento prévio da ação de revisão, especialmente quando não se trate de utilizar os meios rotineiros de superação da coisa julgada (ação rescisória e relativização da coisa julgada *stricto sensu*), sob pena de mácula ao estatuído no artigo 2º da Constituição Federal de 1988 (princípio da harmonia e independência dos poderes). Afastamento, no particular (item IV), do Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, publicado em 26.05.2011 (Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011). Precedentes do TRF4.

6. À guisa de conclusão, se, de um lado, a coisa julgada deve ser respeitada como garantia constitucional que é, com escopo de instrumentalizar o direito fundamental à segurança (jurídica), por outro lado, há que se respeitar a igualdade tributária como mecanismo indispensável à concretização do ideal republicano, obstando-se a manutenção de privilégios odiosos, especialmente quando se está a tratar de um panorama jurídico novo – formado a partir de uma decisão definitiva do órgão de cúpula do Poder Judiciário, guardião da Constituição, que é o Supremo Tribunal Federal. Em vista disso, nada justifica o sacrifício da justiça fiscal de forma perene, elevando-se a coisa julgada a algo absoluto e sacrossanto, especialmente “na sociedade de risco em que vivemos, na qual o passado perdeu a força para explicar e justificar o presente”.(40)

### Referências bibliográficas

BRASIL. Justiça Federal de Santa Catarina. 1ª Vara Federal de Concórdia, SC. **Ação ordinária n. 5000149-05.2010.404.7212**. Partes: Agropecuária Biondo, Jacob Biondo, Mauro Biondo, Fábio Roberto Biondo x União – Fazenda Nacional. Juiz prolator: Ricardo Alessandro Kern. Data do julgamento: 19 abr. 2011.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/integra-parecer-fazenda.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 set. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 18 set. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOMES, Anderson Ricardo; KEMPFER, Marlene. Coisa julgada tributária diante da decisão do STF com efeitos erga omnes e vinculante. **Revista dos Tribunais**, v. 204, fev. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Delimitação e relativização da coisa julgada. **Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)**, jun. 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O conflito entre a coisa julgada tributária e as decisões do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, a. 11, n. 66, nov./dez. 2013.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. **Revista Síntese, Direito Civil e Processual Civil**, a. XII, n. 80, nov./dez. 2012.

### Notas

1. THEODORO JÚNIOR, Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. **Revista Síntese, Direito Civil e Processual Civil**, a. XII, n. 80, nov./dez. 2012. p. 99-100.
2. MACHADO, Hugo de Brito. Delimitação e relativização da coisa julgada. **Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)**, jun. 2011. p. 37.
3. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 18 set. 2014.
4. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/>>. Acesso em: 22 set. 2014.
5. GOMES, Anderson Ricardo; KEMPFER, Marlene. Coisa julgada tributária diante da decisão do STF com efeitos erga omnes e vinculante. **Revista dos Tribunais**, v. 204, fev. 2012. p. 99.
6. Ibidem, p. 38.
7. Ibidem, p. 39.
8. Op. cit., p. 119.
9. GOMES, Anderson Ricardo; KEMPFER, Marlene. Coisa julgada tributária diante da decisão do STF com efeitos erga omnes e vinculante. **Revista dos Tribunais**, v. 204, fev. 2012, p. 85.
10. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/integra-parecer-fazenda.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2014.
11. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 18 set. 2014.
12. RIBEIRO, Ricardo Lodi. O conflito entre a coisa julgada tributária e as decisões do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, a. 11, n. 66, nov./dez. 2013. p. 69-71.
13. Ibidem, p. 72.
14. Ibidem, p. 73.
15. BRASIL. Justiça Federal de Santa Catarina. 1ª Vara Federal de Concórdia, SC. **Ação ordinária n. 5000149-05.2010.404.7212**. Partes: Agropecuária Biondo, Jacob Biondo, Mauro Biondo, Fábio Roberto Biondo x União – Fazenda Nacional. Juiz prolator: Ricardo Alessandro Kern. Data do julgamento: 19 abr. 2011.
16. GOMES, Anderson Ricardo; KEMPFER, Marlene. Coisa julgada tributária diante da decisão do STF com efeitos erga omnes e vinculante. **Revista dos Tribunais**, v. 204, fev. 2012. p. 99.
17. Op. cit., p. 63.
18. Ibidem, p. 64.
19. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 70-71.

20. Op. cit., p. 74.
21. Ibidem, p. 66.
22. Op. cit., p. 57.
23. Ibidem, p. 58.
24. Ibidem, p. 61.
25. Ibidem, p. 66.
26. Ibidem, p. 64.
27. Op. cit., p. 40.
28. Ibidem, p. 37-38.
29. Ibidem, p. 41-42.
30. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 19 set. 2014.
31. Op. cit., p. 86.
32. Op. cit., p. 96.
33. Op. cit., p. 77.
34. Op. cit., p. 77.
35. Op. cit., p. 77.
36. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 set. 2014.
37. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 set. 2014.
38. Op. cit., p. 119.
39. Op. cit., p. 85.
40. Ibidem, p. 99-100.

**Referência bibliográfica** (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

KERN, Ricardo Alessandro. Anotações sobre a coisa julgada no Direito Tributário e a problemática envolvendo a eficácia de decisões transitadas em julgado e contrárias à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 64, fev. 2015. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Ricardo\\_Kern.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Ricardo_Kern.html)> Acesso em: 03 mar. 2015.