

Limitação temporal da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de natureza continuativa

Larissa Martins Andrade*

RESUMO: O estudo esboça perspectivas acerca do instituto da coisa julgada e as especificidades das relações jurídicas tributárias de natureza continuativa, buscando compreender as possíveis soluções que compatibilizam os princípios da segurança jurídica e da isonomia sem sacrifício da justiça fiscal.

Palavras-chave: Coisa julgada - Relações jurídicas tributárias continuadas - Segurança jurídica

1 Considerações iniciais

O presente artigo tem como enfoque examinar os efeitos e limites objetivos e temporais da coisa julgada em matéria tributária nas relações tributárias de natureza continuativa.

Sobre a matéria abordada, estão pendentes de julgamento no STF os temas sob repercussão geral de nº 881 e nº 885, que versam sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária diante de julgamento pelo STF, em controle concentrado e difuso (respectivamente), que declara a constitucionalidade de lei anteriormente considerada inconstitucional por decisão proferida em controle incidental, já transitada em julgado.

2 Da coisa julgada material

A coisa julgada material relaciona-se diretamente com a segurança e manutenção de provimentos jurisdicionais e se constitui a partir do trânsito em julgado de decisão definitiva em que se tenha examinado o mérito da questão submetida ao crivo do Poder Judiciário.

Esse instituto possui *status* de direito fundamental e encontra-se positivado no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição da República.

* Assessora Judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, desde 2020 (atual). Bacharel em Direito pela FPL – Fundação Pedro Leopoldo, em 2017. Exame da OAB/MG, em 2016. Pós-Graduada em Direito Civil e Processual Civil, pelo Instituto Elpídio Donizetti, em 2020.

No âmbito da norma processual vigente, “denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (art. 502 do CPC).

A partir do trânsito em julgado material, “a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida” (art. 503 do CPC).

Sobre o tema, ensina Humberto Theodoro Júnior:

Na realidade, porém, ao instituir a coisa julgada, o legislador não tem nenhuma preocupação de valorar a sentença diante dos fatos (verdade) ou dos direitos (justiça). Impele-o tão somente uma exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa, de não mais permitir que se volte a discutir acerca das questões já soberanamente decididas pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res iudicata*.

Nessa ordem de ideias, ‘o *pro veritate habetur* não implica juízo algum de correspondência com a verdade, mas expressa uma ordem de estabilidade e imutabilidade, à semelhança do estável e imutável que é a verdade’

[...]

A ocorrência de coisa julgada opera como um pressuposto processual negativo, isto é, o processo somente pode desenvolver-se validamente até o julgamento do mérito da causa, se não houver a seu respeito decisão anterior transitada em julgado (THEODORO JÚNIOR, 2021, v. 1, p. 966).

Percebe-se, pois, que o instituto em estudo visa a proporcionar um ambiente seguro e estável aos jurisdicionados que buscam o Estado para solução de litígios.

Contudo, há de se registrar que existem hipóteses em que se revela cabível a flexibilização da coisa julgada, por meio da competente ação rescisória, disciplinada no art. 966 do Código de Processo Civil, especialmente para que não se perpetue eventual “injustiça”.

A doutrina especializada,¹ acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores,² já admite, com serenidade, tal flexibilização, de modo que prevaleça, em determinadas circunstâncias, a justiça em detrimento do valor “segurança”.

¹ Posicionam-se favoravelmente à relativização da coisa julgada autores como José Delgado, Eduardo Talamini, Cândido Rangel Dinamarco, Humberto Theodoro Jr., Teresa Arruda Alvim e Alexandre Freitas Câmara.

² A relativização da coisa julgada foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no contexto da investigação de paternidade (REsp nº 1.223.610, 4ª Turma, Rel.ª Min. Isabel Gallotti, j. em 6 dez. 2012) e da revisão de indenização do valor injusto em processo de desapropriação (REsp nº 622.405, 1ª Turma, Rel.ª Min. Denise Arruda, j. em 14 ago. 2007).

O Supremo Tribunal Federal decidiu em sede de repercussão geral a possibilidade de relativização da coisa julgada nas ações de investigação de paternidade quando o pedido declaratório de filiação paterna for rejeitado por ausência de provas, após o advento de tecnologia suficiente a comprovar a existência de filiação sanguínea (Recurso Extraordinário no 363.889/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tema 392): “Superação da coisa julgada para possibilitar nova ação de investigação de paternidade em

A flexibilização da coisa julgada, todavia, não se confunde com a questão a ser abordada neste estudo que trata dos limites do alcance de seus efeitos no que concerne a relações jurídicas tributárias continuadas.

Isso porque, nesses casos, não é que deva ser afastado o instituto da coisa julgada, mas sim que seja delineada, de modo eficiente, a extensão de seus efeitos.

É que, na seara tributária, a coisa julgada material forma-se a partir da análise da relação jurídica tributária, composta pela incidência da norma ao fato gerador.

Em se tratando de sentenças declaratórias, a coisa julgada tributária abarca, ocasionalmente, relações jurídicas continuadas ou continuativas (isto é, a obrigação tributária se renova continuamente, a depender do tributo incidente), podendo implicar efeitos jurídicos futuros (chamada eficácia prospectiva).

Nesse universo, impõe-se abordar a dinâmica da relação jurídica tributária de trato sucessivo, que, em determinadas ocasiões, pode, diante da coisa julgada material, revelar crises de (in)certeza do direito do contribuinte ou sobrepesar o Fisco.

3 Do conceito de relações jurídicas de natureza continuativa

As relações jurídicas tributárias continuativas ou continuadas são aquelas nas quais o pagamento do tributo se renova mensalmente, ou seja, uma situação passada surte efeitos jurídicos para o futuro.

Na lição de Teori Zavascki, “define-se como permanente (ou duradoura) a relação jurídica que nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo” (ZAVASCKI, 2022).

Logo, o que se tem é uma única relação jurídica firmada, que se revela contínua e, portanto, gera desdobramentos constantes de obrigações, direitos, prazos e ônus entre os sujeitos envolvidos naquela determinada demanda.

Nessas relações, o fato jurídico tributário não é autônomo, na medida em que, ainda que a obrigação tributária seja extinta a cada exercício ou período de apuração, haverá sua renovação para os períodos subsequentes, enquanto a situação geradora perdurar.

Nas lições de Heleno Tôrres, as

face de viabilidade de realização de exame de DNA”.

[...] relações tributárias continuativas são aquelas caracterizadas por um estado que se prolonga no tempo, de eventos que tendem a se repetir, numa sucessão de fatos jurídicos tributários. Não decorre de 'estado de sujeição permanente à tributação', mas do encadeamento de fatos jurídicos tributários sucessivos, segundo critérios semelhantes definidos em lei (TÔRRES, 2010, p. 86).

Vale ressaltar que nem toda relação jurídica tributária continuativa projetará efeitos futuros dentro de uma relação processual. A eficácia futura da sentença dependerá da natureza da demanda posta em juízo, examinada de acordo com a causa de pedir e o pedido deduzido no processo.

4 Da emergente discussão acerca dos limites da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias continuativas

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" (THEODORO JÚNIOR, 2012, p. 75).

Assim, quando houver reconhecimento pela instância máxima do Poder Judiciário (STF) de determinada matéria no âmbito tributário, que alterar a situação fático-jurídica, a manutenção de sentença transitada em julgado em desconformidade com a tese firmada pela Suprema Corte pode representar grave situação de injustiça jurídica, econômica e social, prejudicando a concretização de direitos fundamentais da maioria dos indivíduos.

É que, nesses casos, deve-se ter rigoroso cuidado para evitar que a tutela inflexível de determinado direito subjetivo pela coisa julgada tributária venha a acarretar abominável privilégio, conforme ensina 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 amealhados com o esforço de toda a sociedade pode vir a se constituir em privilégio odioso quando mantido fora do seu contexto histórico (RIBEIRO, 2013, p. 64).

Assim sendo, torna-se imperativo o afastamento de soluções jurídicas que, em nome do absolutismo da segurança jurídica, acabam por sacrificar o benefício dos contribuintes ou a arrecadação do Fisco.

Confira-se, nessa perspectiva, relevante lição de Roque Antônio 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” (CARRAZZA, 2004, p. 70-71).

É justamente por isso que, na prática, cresce a celeuma quanto à seguinte questão: se a sentença judicial transitada em julgado que vier a colidir com pronunciamento judicial superveniente do 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).

Em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, publicado em 26/5/2011 (Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011), concluiu o 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 [...] (BRASIL, 2011).

Sobre a matéria, tramitam no STF dois recursos extraordinários com repercussão geral (nº 881 e nº 885), que guardam grande relevância para o âmbito jurídico, mormente na esfera tributária.

O Tema 881 (RE 949.297/CE) discute quais os efeitos que as decisões tomadas em controle concentrado de constitucionalidade produzem sobre a coisa julgada que regula relação tributária de natureza continuativa.

Por seu turno, o Tema 885 (RE 955.227/BA) coloca em pauta discussão sobre os efeitos das decisões do Supremo em controle difuso de constitucionalidade.

Os e. Ministros Relatores Edson Fachin e Luís Roberto Barroso votaram no sentido de que, ainda que o contribuinte tenha obtido decisão judicial favorável com trânsito em julgado autorizando o não pagamento de um tributo que tenha natureza

continuativa, ele perderá automaticamente o seu direito, sem necessidade de ação revisional por parte da Fazenda, caso haja uma nova decisão do STF que considere a cobrança constitucional.

No RE 949.297/CE, foi proposta a fixação da seguinte tese de repercussão geral:

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.³

Já no RE 955.227/BA (Tema nº 885), que, no caso concreto, o contribuinte obteve decisão, já transitada em julgado, afastando a exigibilidade da cobrança da CSLL ante a inconstitucionalidade formal da Lei nº 7.869/1988, e a União, por sua vez, exige pagamento da CSLL relativa aos exercícios de 2001 a 2003, foi sugerida a definição da seguinte tese:

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 sentenças transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Nota-se, pois, que a tendência, até o atual momento, mostra-se pelo reconhecimento automático das decisões proferidas em sede de repercussão geral, o que atinge diretamente as relações jurídicas tributárias continuadas, já que submetidas ao novo entendimento.

Nesse ponto, é importante destacar, tendo em vista que ainda não houve o assentamento do julgamento de ambos os temas supracitados, que não se pode desconsiderar, quando da análise meritória, que o direito do contribuinte não importa apenas e tão somente em reflexos aos interesses do Estado, pois “a grande questão

³ Disponível em:

<https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 4 jun. 2022.

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” (CARRAZZA, 2004, p. 74).

Portanto, 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 (RIBEIRO, 2013, p. 57).

Dessarte, 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”, devendo a razoabilidade nortear os nobres julgadores.

6 Conclusões

Em conclusão, se, de um lado, a coisa julgada deve ser respeitada como garantia constitucional, objetivando instrumentalizar o direito fundamental à segurança jurídica, de outro há que se respeitar a igualdade tributária como mecanismo indispensável à concretização do ideal republicano, obstando-se a manutenção de privilégios abomináveis, mormente 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 STF.

Assim, o que deve ser ponderado é que não se justifica o sacrifício da justiça fiscal de forma perene, elevando-se a coisa julgada a algo absoluto e imutável.

Referências:

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: 2 jun. 2022.

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

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

THEODORO JR., 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*, [s. l.], ano XII, n. 80, nov./dez. 2012.

THEODORO JR., Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. v. 1.

TÔRRES, Heleno Taveira. O Poder Judiciário e o Processo Tributário: divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação dos poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 86.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2022.