

Em caso de modulação fundada por alteração jurisprudencial, é cabível ação rescisória?

Jussandra Hickmann Andraschko*

Resumo: O presente estudo tem como objetivo responder à questão colocada no seu título, ou seja, é cabível a ação rescisória em caso de modulação de efeitos fundada por alteração jurisprudencial? Para tanto, são analisadas as bases teóricas que fundamentam a coisa julgada e a ação rescisória, assim como o atual sistema de precedentes brasileiro e a sua forma de alteração. Insere-se, nesse contexto, as hipóteses de relação jurídico-tributária instantânea e continuativa, eis que são situações geradoras de efeitos distintos para as partes envolvidas, a fim de responder à questão inicial e verificar em quais situações a resposta é positiva. Em conclusão, defende-se ser incabível ação rescisória na hipótese de modulação de efeitos fundada em alteração jurisprudencial, sendo possível, entretanto, em alguns casos, o ajuizamento de ação revisional, com fulcro no art. 505, II, do CPC/2015, desde que comprovada alteração do estado de fato ou direito da decisão passada em julgado.

Palavras-chave: Ação rescisória. Modulação de efeitos. Segurança jurídica. Relação tributária continuativa. Ação revisional.

Introdução

A ação rescisória em matéria tributária é um dos temas mais palpitantes no âmbito do Direito Processual e Material Tributário, contribuindo para o caos processual tributário do País, dado o conflito existente entre o instituto da coisa julgada e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, com o princípio da supremacia da Constituição Federal e da isonomia. Em sua maioria, decorrem de alterações jurisprudenciais proferidas em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, em Ações Declaratórias de Constitucionalidade ou em algum precedente qualificado.

Nos casos em que a modulação fora fundada justamente pela alteração jurisprudencial, como adiante restará justificado, parece não pairar dúvida de que, justamente por seus efeitos serem modulados, incabível ação rescisória para desconstituir decisões contrárias já transitadas em julgado, pois a nova interpretação jurisprudencial não teria como retroagir para deter a coisa julgada.

Mas nos casos das decisões judiciais cujos efeitos se propagam no tempo, as denominadas relações obrigacionais de trato sucessivo ou continuado, a alteração jurisprudencial, ainda que seus efeitos sejam modulados, não permitiria o ajuizamento da ação

* Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especializanda em LLM em Tributação da Empresa e dos Negócios na Unisinos. Vice-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB Seccional do Rio Grande do Sul. Coordenadora do Café Diálogos Tributários da FESDT na Unisinos-SL. Membro do Instituto de Estudos Tributário-IET. Advogada tributarista.

desconstitutiva? O contribuinte que obteve decisão irrecurável afastando a incidência de determinada obrigação tributária, poderia, em virtude de mudança jurisprudencial, ter reestabelecida a exação tributária mediante a ação rescisória?

Ou, ainda, pergunta-se se o contribuinte poderia, através da ação rescisória, na hipótese de alteração jurisprudencial com modulação de efeitos, buscar a revisão de decisão transitada em julgado que, com base no entendimento jurisprudencial da época não havia reconhecido a inconstitucionalidade do tributo.

O presente artigo visa provocar reflexão sobre a possibilidade ou não da relativização da coisa julgada em face de modificação de precedente cujos efeitos foram modulados. Questiona-se, a partir disso, se, nessas hipóteses, a ação rescisória estaria violando a coisa julgada e o princípio da segurança jurídica ou apenas reestabelecendo a igualdade entre os contribuintes.

1 Coisa julgada

Sabe-se que a finalidade do processo judicial tributário é pacificar conflitos e obter a certeza de um direito, seja ele do Fisco ou do contribuinte. Ou seja, nasce para conferir estabilidade às relações obrigacionais e fiscais, a qual se obtém através da prestação jurisdicional, perfectibilizada com a decisão judicial irrecurável. Como leciona o Professor James Marins, “[...] do ponto de vista judicial, a máxima certeza jurídica é o produto da coisa julgada, que, na clássica lição de Liebman, é a qualidade de imutabilidade que se agrega ao comando da sentença”¹.

A coisa julgada foi incluída pelo constituinte entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão brasileiro, estando arrolada no art. 5º da Carta Política, em seu inciso XXXVI, o qual lhe confere autoridade, já que possui natureza de cláusula pétrea. Para Tércio Sampaio Ferraz Junior², a coisa julgada é uma manifestação da segurança jurídica, segundo a qual não se pode, desde o presente, alterar o sentido normativo decorrente de decisão judicial anterior, com o que se confere segurança, por estabilidade, à relação jurídica objeto da decisão, impedindo a continuidade da discussão.

E a segurança jurídica é o princípio basilar do Estado de Direito que deve reger toda e qualquer relação jurídica, especialmente a existente entre o Fisco e o contribuinte, uma vez que o objeto de seus conflitos envolve a liberdade e o patrimônio do cidadão. Tal princípio

¹ MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 561.

² FERRAZ JUNIOR, 2006, p. 74 *apud* ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

deve nortear não apenas a elaboração das leis, mas também sua aplicação pela Administração Pública e sua interpretação pelos Tribunais, pois são responsáveis por conferir cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade ao contribuinte, para que ele possa agir e planejar suas atividades empresariais em conformidade com os ditames legais.

O conceito de segurança jurídica também está atrelado ao princípio da proteção da confiança e da boa-fé, que se traduz na justa expectativa que os atos administrativos ou decisões judiciais geram nos cidadãos. É certo que coisa julgada não interessa apenas às partes-objeto da discussão judicial, mas também, e principalmente, à sociedade. A função precípua da coisa julgada é proteger a todos, conferindo certeza, estabilidade e segurança.

Além disso, não se pode olvidar a importância que o legislador constitucional atribuiu à segurança jurídica quando se analisam os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, bem como as noções de direito adquirido e coisa julgada, visam garantir que o cidadão não seja surpreendido com a alteração de seu universo de direitos como decorrência do arbítrio estatal³.

Cumprido ressaltar também que, em matéria tributária, a coisa julgada extingue, por expressa disposição do art. 156, X, do CTN⁴, o crédito tributário fulminado. Não havendo mais crédito tributário a ser cobrado, careceria de ação aquele que pretende rescindir julgado, face à ausência de interesse de agir.

Inclusive, tal tema foi tratado com maestria por Sacha Calmon, Misabel Derzi e Humberto Theodoro:

Nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio juris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexistente não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente. Há, portanto, limite material em Direito Tributário oponível ao cabimento da ação rescisória. Pode-se dizer, sem medo de errar, que, em matéria tributária, pelas mesmas razões que impedem o refazimento do lançamento por erro de direito e decretam a extinção da obrigação por autorrevisão administrativa (certa ou errada), inexistente pressuposto

³ MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁴ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] X – a decisão judicial passada em julgado.” BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

(carência de ação) para a ação rescisória de sentença transitada em julgado, em razão de interpretação diversa do direito aplicado à espécie. Aqui, mais do que em qualquer outro ramo do direito pátrio, têm cabimento as Súmulas nº 343 e 134 do STF e do STJ (ex-TFR).⁵

Mas, se de um lado tem-se os princípios e institutos referidos para garantir a imutabilidade das decisões judiciais, de outro lado tem-se a Supremacia da Constituição Federal, que atribui ao Supremo Tribunal Federal o dever de sempre restaurar a legalidade, fazendo o controle de constitucionalidade das normas, inclusive e especialmente as de direito tributário. Por conta disso, para alguns não se poderia convalidar decisões inconstitucionais.

Para o Professor Humberto Ávila⁶, há decisões irrecorríveis que implicam um estado grave de desigualdade, naquelas hipóteses de relações obrigacionais continuativas, em razão de uma decisão favorecer ou prejudicar um contribuinte em detrimento de outro.

No mesmo sentido é o entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, o qual sustenta que “[...] decisões imutáveis distintas, para casos iguais, comprometeriam o princípio constitucional-tributário da isonomia (art. 150, II) e abalariam a confiança devida no Poder Judiciário”⁷.

Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero⁸ sustentam que há situações nas quais tornar indiscutível uma decisão judicial por meio da coisa julgada representa injustiça e solução tão ofensiva às linhas fundamentais que pautam o ordenamento jurídico, que é necessário prever mecanismo de rescisão da decisão transitada em julgado.

Portanto, vê-se que a própria doutrina diverge quanto à admissibilidade ou não da revisão da coisa julgada.

2 Os precedentes no atual sistema processual brasileiro

Sabe-se que o direito não é estanque e por vezes precisa se adaptar aos fatos, e há casos em que a alteração jurisprudencial se faz necessária, tanto para corrigir erros produzidos em decisões anteriores, como porque mais bem refletida a matéria.

⁵ COÊLHO; DERZI; THEODORO JR., 1997 *apud* MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

⁷ SARAIVA FILHO, 1995, p. 113-122 *apud* MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 572.

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 588.

E um dos pilares do CPC de 2015 é o sistema de vinculação de precedentes, tanto que prevê expressamente, em seu art. 927, que os Juízes e Tribunais devem observar as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, as súmulas vinculantes, as demais súmulas do STF e do STJ, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivo e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Na realidade, não haveria necessidade de se disciplinar no Código Processual a vinculação dos precedentes às decisões judiciais, pois é corolário lógico de um sistema judicial harmônico, ideal e seguro. Todavia, diante da malfadada divergência de decisões emanadas, tanto dos juízos de primeira como de segunda instância, obrigou-se o legislador a prescrever tal conduta no próprio diploma processual, uma vez que a manutenção de interpretações divergentes pelos demais órgãos do Judiciário cria instabilidade ao sistema, violando a ordem jurídica, o princípio da segurança jurídica e da igualdade.

Logo, a intenção do legislador é justamente facilitar a aplicação e uniformização de precedentes, mas com a cautela de exigir decisões bem fundamentadas, vedando aquelas que se limitam a citar precedentes sem identificar seus fundamentos determinantes, tampouco demonstrar o motivo pelo qual tais precedentes se ajustam ao caso concreto ou, pelo contrário, não demonstrar a existência de distinção do caso concreto ao caso do precedente que deixou de ser aplicado.

E, para garantir ainda mais a observância à segurança jurídica, proteção da confiança e à isonomia, o legislador ordinário acrescentou os parágrafos 3º e 4º ao art. 927⁹, permitindo a modulação dos efeitos da decisão que altera jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, bem como a necessidade de fundamentação adequada e específica nos casos de modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos.

⁹ “Art. 927.

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.” BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

Tal técnica de alteração ou superação de precedente, como leciona a doutrina processualista, coloca em evidência a necessidade da proteção da confiança daqueles que o tinham em consideração para fazer as suas escolhas socioeconômicas e da mudança da igualdade de todos perante a ordem jurídica, pois a mudança de precedente não pode causar surpresa injusta, nem causar um tratamento desigual entre pessoas que se encontram temporalmente em situações idênticas ou semelhantes¹⁰.

Portanto, o atual Código Processual traz o precedente qualificado com a mesma força de uma decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou em Declaratória de Constitucionalidade, inclusive autorizando a modulação de efeitos. Com isso, maiores são as chances de alteração jurisprudencial com eficácia vinculante, com ou sem efeitos prospectivos.

3 Ação rescisória e alteração jurisprudencial

A ação rescisória é o remédio jurídico hábil para desconstituir uma decisão transitada em julgado que tenha se formado com um dos vícios de nulidade previstos, taxativamente, no art. 966 do CPC/2015. É uma medida excepcional e restritiva, somente cabível se perfectibilizada uma das hipóteses elencadas no rol de nulidades, a fim de que seja resguardada e preservada a autoridade da coisa julgada.

O seu objetivo é, portanto, desconstituir a força da coisa julgada, já que a sentença transitada em julgado, como bem lembram Marinoni, Arenhart e Mitidiero, se presume, até prova em contrário, válida e eficaz¹¹.

A regra, então, é a impossibilidade de revisão da decisão de mérito transitada em julgado, exceto se essa apresentar um vício passível de anulação.

Entre as hipóteses de cabimento da ação rescisória, a que interessa para este estudo é a que permite o seu ajuizamento quando houver violação manifesta de norma jurídica, contida no inciso V, do art. 966, do CPC/2015.

Isso porque é com base nesse preceito normativo que se poderia cogitar a possibilidade ou não de revisão de julgado sob o fundamento de alteração jurisprudencial.

Para tanto, é imprescindível entender-se o conceito de violação manifesta de norma jurídica e se a alteração jurisprudencial estaria inserida nessa hipótese.

¹⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 616.

¹¹ *Ibid.*, p. 588.

Com efeito. Importante recordar que o Diploma Processual de 1973 permitia a ação rescisória tão somente em caso de *violação à literal disposição de lei*, em seu art. 485, V. Já a partir do Código Processual de 2015 a demanda desconstitutiva será cabível quando a *decisão violar manifestamente a norma jurídica*, como alhures referido sobre a norma contida no inciso V, do art. 966, do CPC/2015. Entretanto, nem todas as violações de normas jurídicas são manifestas.

Há quem entenda que tal alteração teria ampliado o cabimento da rescisória, pois norma jurídica não é sinônimo de lei, ou seja, violar norma jurídica seria expressão mais ampla do que apenas a violação à literal disposição de lei. E mais, que o termo “manifestamente” empregado pelo atual diploma processual, poderia gerar um perigoso grau de subjetividade e dificuldade de interpretação em termos práticos¹².

No entender de Andrei Pitten Velloso¹³, no atual regramento processual nem todas as violações às normas jurídicas autorizariam a ação rescisória, apenas as “violações qualificadas, gritantes”. Assim, por óbvio, não há que falar em violação manifesta de norma jurídica se a lei admite mais de uma interpretação e ainda não há jurisprudência firmada a respeito.

Outros, como Marinoni, Arenhart e Mitidiero afirmam que o sentido outorgado ao dispositivo contido no CPC de 1973 era o mesmo que hoje está albergado no atual Código Processual Civil, a saber: “[...] se, no julgamento, o juiz desrespeita ou não observa manifestamente norma jurídica (que deveria regular a situação concreta que lhe foi submetida), sua decisão não se mostra adequadamente justificada à luz da ordem jurídica, não podendo por isso prevalecer”¹⁴.

Apesar dessa divergência doutrinária, o presente trabalho posiciona-se no sentido de que o escopo da rescisória foi sim ampliado, pois não está mais vinculada à literalidade do enunciado legal, mas à norma jurídica construída pelo intérprete através do vocábulo legislativo, apesar de, há muito tempo, não se condicionar a rescisória à violação à letra fria da lei, mas sim, ao vício da interpretação normativa.

¹² ARAÚJO, José Henrique Mouta. Decisão rescindível e o Novo CPC – aspectos polêmicos e atuais. **Revista Jurídica Luso Brasileira da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 683-708, abr. 2015. Disponível em www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0683_0708.pdf. Acesso em: 27 jan. 2018.

¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. Ação rescisória em matéria tributária: a Súmula 343 do STF, a doutrina da legitimidade de interpretação razoável da norma e o novo CPC. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2 fev. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/acao-rescisoria-em-materia-tributaria-a-sumula-343-do-stf-a-doutrina-da-legitimidade-de-interpretacao-razoavel-da-norma-e-o-novo-cpc/16232>. Acesso em: 15 mar. 2018.

¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 590.

E a percepção de que a norma é o resultado da interpretação dada a determinado enunciado prescritivo, ou que a norma só existe a partir de sua interpretação – a ponto de se dizer que o respeito ao princípio da legalidade seria a interpretação conferida à lei pelo Poder Judiciário – significa abrir espaço para que se pense na decisão judicial não apenas como um meio de solução de conflito, mas também com um meio de promovê-la¹⁵.

Entretanto, não se pode admitir que se utilize da ação rescisória (com fulcro no inciso V, do art. 966, do CPC) para afastar a garantia constitucional da coisa julgada tão somente porque a decisão proferida no passado diverge de novo entendimento jurisprudencial, como uma espécie de *mecanismo de uniformização da interpretação jurisprudencial*¹⁶. Do contrário, estar-se-á desconsiderando exatamente o que a coisa julgada visa garantir, que é a estabilidade da decisão judicial e a segurança ao cidadão.

A possibilidade de rescisória se dá tão somente se no momento da prolação da sentença rescindenda existir precedente contrário para a mesma hipótese de incidência, com eficácia vinculante ou jurisprudência consolidada pelos Tribunais, ou seja, entendimento jurisprudencial pacificado.

Portanto, não é qualquer modificação na interpretação normativa que caracteriza alteração jurisprudencial.

Humberto Ávila¹⁷ vai mais longe e sustenta que as decisões devem ter exatamente o mesmo objeto, não bastando simplesmente tratar da incidência do mesmo tributo. Somente se pode falar em mudança jurisprudencial quando houver duas decisões eficazes sobre a mesma matéria, assim entendidas aquelas decisões que envolvem o mesmo fundamento e mesma situação fática. Assim, se há uma mudança da base normativa para a decisão, a rigor, não se pode falar em mudança jurisprudencial.

Para o professor Humberto, isso explica o motivo pelo qual o STF não modulou os efeitos no Recurso Extraordinário nº 370.682-9, quando retomou a análise dos créditos concedidos para insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados, concedendo-se crédito presumido apenas nas aquisições de produtos isentos.

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 606-607.

¹⁶ *Ibid.*, p. 646.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 467.

E foram dois os argumentos usados para a não modulação: o primeiro porque, segundo o Ministro Ricardo Lewandowsky, o Supremo, no RE 212.484¹⁸, não havia discutido o creditamento nos casos de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, apenas aqueles submetidos ao regime da isenção. E o segundo, no julgamento do RE 350.446/PR¹⁹, o qual garantia aos contribuintes o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, embora reiteradamente decidido pelo STF, jamais transitou em julgado, porque a PGFN aviou vários recursos.

Então, a rigor, só poderia se falar em mudança na jurisprudência quando a decisão modificada já foi estabilizada pelo trânsito em julgado no caso específico. Para haver proteção da confiança, o cidadão deve agir com base em decisão conhecida e eficaz²⁰.

Com todo respeito ao argumento do professor Humberto, apesar das decisões não possuírem objetos idênticos, nem haver trânsito em julgado, não há dúvida que, no caso do creditamento do IPI, a decisão provocou uma reviravolta jurisprudencial, o que foi inclusive reconhecido pelo Ministro Ricardo Lewandowski. O Ministro suscitou questão de ordem para modular os efeitos da decisão, em virtude de modificação da jurisprudência anteriormente assentada pela Corte e às possíveis consequências dessa modificação na relação de confiança que deve existir entre o Poder Judiciário e o jurisdicionado²¹.

Mizabel Derzi fez duras críticas à decisão de não modular os efeitos em face da mudança jurisprudencial, pois cerca de sessenta recursos extraordinários encaminhados ao STF por causa do precedente (RE 350.446/PR – 2002) foram julgados monocraticamente por vários ministros do Supremo, que, na ocasião, estavam convencidos de sua definitividade. Inegável que essas decisões impactaram os contribuintes quanto à previsibilidade e planejamento da tomada de decisão. Para Derzi²², outros direitos e garantias fundamentais do contribuinte deveriam ter sido observados, como segurança, irretroatividade, confiança e boa-fé.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 212.484/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Vonpar Refrescos S.A., Sucessora de Porto Alegre Refrescos S.A. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 05 de março de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>. Acesso em: 15 mar. 2018.

¹⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE 350.446/PR**. Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁰ BURMEISTER, 1979, p. 27 *apud* ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 471.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682-9**. Recorrente: União. Recorrido: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²² DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 301.

Assim, apesar de inexistir trânsito em julgado nos precedentes do Supremo em relação às isenções, tampouco completa identidade de objeto, não há dúvida de que houve revisão jurisprudencial da matéria, demonstrando a instabilidade das decisões da Suprema Corte, e o “[...] completo desapego às razões que utiliza para fundamentar seus julgados, inclusive porque a corte constitucional tinha quase a mesma composição quando do julgamento do RE 350.446/PR e RE 370.682/SC”²³.

Tanto fora reconhecida como alteração jurisprudencial que a matéria foi objeto de ação rescisória, com repercussão geral reconhecida no RE 590.809/RS²⁴.

A polêmica gerada em torno da possibilidade ou não de rescisória não é nova, tanto que o STF já editou Súmula, a de nº 343, cujo verbete está assim grafado: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”²⁵.

Tal Súmula era aplicada pelo Supremo Tribunal Federal apenas para ações rescisórias envolvendo matéria infraconstitucional; entretanto, desde o ano de 2014 passou-se a utilizá-la para dirimir controvérsias envolvendo rescisórias com base em mutação de interpretação constitucional.

Então, foi através do RE 590.809/RS que o tema voltou à tona, em outubro de 2014, quando o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 136 de Repercussão Geral (“[...] a) cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b) creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero”)²⁶.

O recurso manejado pelo contribuinte questionava a rescisória ajuizada pela União, que havia sido acolhida pelo TRF-4 referente à questão dos créditos de IPI de insumos adquiridos a alíquota zero. Como mencionado, a jurisprudência do STF era pacífica entre 1998 e 2004, no sentido de admitir o creditamento do IPI; todavia, a partir da reversão do entendimento em

²³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 302.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 590.809/RS**. Recorrente: Metabel Industria Metalurgica Ltda. Recorrido: União. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 22 de outubro de 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁵ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em: 16 mar. 2018.

²⁶ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 136 de Repercussão Geral**. a) Cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b) Creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&classProcesso=RE&numeroTema=136#>. Acesso em: 16 mar. 2018.

2007, a União teria iniciado o ajuizamento de ações rescisórias a fim de recuperar os créditos obtidos judicialmente. O fundamento do contribuinte era de que a mudança jurisprudencial não poderia ferir o princípio da segurança jurídica.

Por maioria, com exceção do Ministro Teori Zavaski, os ministros proveram o recurso extraordinário, reestabelecendo a decisão anterior, sob o argumento de que a rescisória deve ser guardada para situações excepcionais em face do instituto da coisa julgada, mormente no caso em tela, onde a coisa julgada formou-se em consonância com o entendimento do STF adotado à época, o qual acolhia a tese do contribuinte. Por isso, não haveria que se falar em violação literal à disposição de lei.

Diante disso, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº1252/2016²⁷, incluindo, na lista exemplificativa de temas com dispensa de impugnação judicial, a tese de que não cabe ação rescisória com base em superveniente orientação jurisprudencial predominante do STF vigente à época da prolação. Ou seja, para a Fazenda Nacional deixar de defender judicialmente o cabimento da ação rescisória apenas, e tão somente, no contexto de mutação constitucional, a teor do quanto decidido no RE 590/809/RS, deixando a União de promover o ajuizamento de rescisórias.

A *contrario sensu*, o Parecer ainda defende a propositura da ação rescisória por violação à norma constitucional quando ocorrer *superveniente pacificação*²⁸ de determinada matéria pelo STF, a saber: se constatada divergência jurisprudencial nos Tribunais ou mesmo controvérsia no STF ao tempo da prolação da decisão rescindenda, isto é, quando não haja jurisprudência predominante do STF na época em que proferido o acórdão.

Para a PGFN, essa seria a correta interpretação da tese firmada pelo Supremo da decisão do Tema 136 de Repercussão Geral, permanecendo, então, a interposição de recursos por parte da Fazenda Nacional, se constatada indevida aplicação do precedente firmado no RE nº 590.809/RS

Vejam, portanto, que a Fazenda Nacional segue interpretando que a Súmula nº 343 do STF é aplicável apenas para ações rescisórias envolvendo matéria infraconstitucional.

Não é o que se interpreta das diversas e recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal²⁹.

²⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1252/2016**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Parecer%20PGFN%20CRJ%201252%202016.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.572**. Agravante: João Batista Pacheco. Agravada: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12591989>. Acesso em: 15 mar.

Todavia, não se pode olvidar do entendimento já proferido pelo Supremo, em maio de 2016, ao julgar improcedente a ADI 2418 proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, sobre a coisa julgada inconstitucional.

Tal ADI visava, entre outros pedidos, à declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 741, do CPC/73 (atualmente reproduzido no art. 525, § 1º, III, §§ 12 e 13, do CPC/2015) que previa a inexigibilidade do título executivo judicial quando firmado em dissonância com o entendimento do STF, autorizando, portanto, a rescisão da sentença transitada em julgado³⁰. Para a OAB, esse dispositivo estaria ferindo os princípios constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica.

Entretanto, por maioria, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, o STF julgou improcedente o pedido, destacando a validade da regra, inclusive incorporado pelo atual Código de Processual, sob o fundamento de que o dispositivo busca “[...] harmonizar a garantia da coisa julgada como primado da Constituição, sendo apenas um instrumento com eficácia rescisória de certas sentenças eivadas de especiais e qualificados vícios de constitucionalidade”³¹.

4 Relação jurídica tributária instantânea ou continuativa

Pois bem, viu-se então que a rescisória não é cabível para desconstituir decisões que envolvam relações obrigacionais instantâneas, como, por exemplo, aquelas que envolveram a incidência do ITBI ou do ITCD, em virtude de modificação jurisprudencial, com ou sem

2018. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.370**. Agravante: Alunic – Alumínio do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. Agravada: União. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 22 de outubro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9772282>. Acesso em: 15 mar. 2018. *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 1415**. Agravante: União. Agravada: Transportes Regente Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de abril de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8321737>. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁰ “Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:
[...]

II – inexigibilidade do título; [...]

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal.” *Id.* **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

³¹ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2418**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 9 de maio de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2418&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 15 mar. 2018.

modulação de efeitos, se proferida em consonância com o entendimento proferido à época, válido e eficaz.

Desse modo, se a decisão disser respeito a uma relação pontual, em que o fato gerador for classificado como instantâneo, descabe falar em alteração dos efeitos futuros de decisão passada em julgado.

Igualmente, não estão protegidas pelo manto da coisa julgada os lançamentos fiscais de período diverso daquele objeto de ação anulatória que afastou a cobrança, conforme sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, no verbete da Súmula 239: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”³².

Entretanto, há que se ter cautela na interpretação literal dessa Súmula, pois não significa que aquilo que foi assegurado por decisão judicial ao contribuinte, em matéria tributária, deve ser delimitado apenas a determinado exercício e, portanto, o sujeito ativo estaria livre para cobrar tributos no tocante aos subsequentes.

Por isso, há que se diferenciar as sentenças prolatadas em ações anulatórias das declaratórias. Essas, diferentemente daquelas, não decidem sobre relação jurídica específica e já ocorrida, mas buscam tutelar relações ainda não consumadas, prevenindo eventual lesão ainda não consumada de um direito, através de decisões preventivas proferidas para as relações continuativas³³. É o caso das ações declaratórias de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo.

E relação jurídica de trato continuado, também denominada de sucessiva, é aquela que abrange tributos classificados como periódicos, os quais são pagos a cada novo exercício. Teori Zavaski³⁴ a definiu como relação nascida de fatos geradores instantâneos que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada, citando como exemplo o dever do comerciante de recolher o ICMS.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menu_SumarioSumulas.asp?sumula=2062. Acesso em: 16 mar. 2018.

³³ MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 561.

³⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavaski%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

As sentenças proferidas para esses tipos de relações jurídicas continuativas, segundo define o ministro Luiz Fux³⁵, são aquelas em que a decisão se projeta para o futuro, ou melhor, que os seus efeitos se projetam no tempo.

Então, em matéria tributária, a sentença proferida em relações jurídicas continuativas dispõe sobre a existência ou inexistência dessa relação, definindo a obrigação tributária. Mas seria possível a coisa julgada proteger decisão que projetou seus efeitos para relações futuras?

Partindo do pressuposto que a alteração jurisprudencial com efeitos modulatórios seria uma alteração do Estado de Direito, a resposta está no próprio diploma processual, em seu art. 505, I, do CPC/2015:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I – se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; [...].³⁶

A regra do art. 505, I, excetua a regra da imutabilidade das decisões porque versa sobre sentenças que recaiam sobre situações futuras que estejam vinculadas a situações presentes, disciplinando relações jurídicas continuativas.

Para tais decisões, portanto, será cabível o ajuizamento de ação para que seja revisado o comando sentencial fundado em entendimento jurisprudencial modificado, desde que sejam modulados os efeitos, a fim de que não retroaja a fatos jurídicos já consumados pela decisão rescindenda.

Não seria uma ação rescisória, mas uma ação revisional, em virtude de suposta alteração do estado de Direito, pedindo que aquela decisão anterior, protegida pela coisa julgada, deva ser revisada em conformidade com o novo ordenamento jurídico advindo de nova interpretação legal proferida em uma em ADI/ADC ou em precedente qualificado.

Esse entendimento decorre da conciliação do princípio da segurança jurídica, por meio da coisa julgada, com o princípio da igualdade, por meio da revisão da coisa julgada, para afastar situações extremadas de manter os efeitos futuros da coisa julgada, ainda que promova desigualdade entre contribuinte. Para Humberto Ávila³⁷, a manutenção da validade da coisa

³⁵ FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 831-832.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 353.

julgada, com a mera limitação de seus efeitos para o futuro, nesse tipo de relação obrigacional, preserva ambos os valores sem comprometer a estabilidade da decisão judicial.

Oportuno destacar que há entendimento de que sequer haveria necessidade do ajuizamento de ação para a desconstituição do efeito declaratório da decisão que julgou inexistente uma relação jurídica tributária continuativa, na hipótese de alteração jurisprudencial de eficácia *erga omnes* e efeito vinculante que decide pela constitucionalidade do tributo.

Da mesma forma, quando o contribuinte possui decisão passada em julgado que lhe obriga a pagar determinado tributo, mas tempos depois sobrevém declaração de inconstitucionalidade da norma. Ora, se tal norma está fora do ordenamento jurídico e se o tributo decorre de uma obrigação *ex lege*, inexistindo a norma, não há como ocorrer a subsunção do fato a ela, independente da regra da coisa julgada.

Teori Zavascki³⁸, ao tratar da eficácia temporal da sentença em razão da suspensão da execução da lei pelo Senado e do conflito entre a sentença no caso concreto e a decisão proferida em controle abstrato de constitucionalidade, defendia que nos dois casos, onde a eficácia é *erga omnes* e o efeito vinculante é produzido, não há produção automática da anulação ou modificação dos efeitos passados. Todavia, sobre as relações jurídicas futuras e seus desdobramentos, o efeito seria automático, dispensando qualquer ação revisional de sentença ou rescisória para alterar os efeitos nas relações de trato continuado.

No mesmo sentido andou o Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011, entendendo pela cessação automática da eficácia vinculante da sentença na relação jurídica tributária de trato sucessivo, em razão “[...] de que a superveniente alteração jurisprudencial altera as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes no momento da prolação, deixando a decisão judicial passada em julgado, naturalmente, de produzir efeitos vinculantes, dali para frente”³⁹.

O STF, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 730.462⁴⁰, em 28 de maio de 2015, apesar de não ter se manifestado sobre a execução de efeitos futuros da sentença proferida sobre relações jurídicas de trato continuado, firmou tese de repercussão geral no sentido de que a

³⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

³⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGM/CRJ/nº 492/2011**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

⁴⁰ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Recorrente: Nelson Itiro Yanasse e outros. Recorrido: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 16 mar. 2018.

declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão de sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente, sendo indispensável a ação rescisória e observado o seu prazo decadencial.

Interessante e polêmico foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, exarado em março de 2011, nos autos do Recurso Especial 1.118.893⁴¹, em sede de recursos repetitivos (Tema 340), firmando tese de que não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei nº 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

Para os Ministros do STJ, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente se manifestar em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

No caso em questão, o STJ entendeu que as Leis nº 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 não estabeleceram nova relação jurídico-tributária com a União, pois apenas dispuseram sobre alíquota e base de cálculo da CSLL. E, apesar de o STJ não ter analisado as alterações legislativas posteriores a 1992, de igual forma, elas também não estabeleceram nova relação jurídico-tributária capaz de ensejar a cobrança da CSLL, já que dispuseram apenas sobre alíquota, base de cálculo e normas de apuração e recolhimento.

Inclusive, tal tese já fora aplicada em algumas decisões proferidas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A mais recente, em 16 de agosto de 2017, nos autos do processo administrativo nº 10670.002503/2009-27⁴². Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia encontra-se pendente de decisão em dois Recursos Extraordinários, em ambos reconhecida a Repercussão Geral da matéria.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.118.893**. Recorrente: Ale distribuidora de combustíveis Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 06 de abril de 2011. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1048026&num_registro=200900111359&data=20110406&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁴² “CSLL. LIMITES DA COISA JULGADA. Contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não podem ser cobrados em razão de legislação superveniente que não modificou o tributo em sua essência, nem tampouco em razão de posterior declaração de constitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, consoante o entendimento consagrado no REsp nº 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.” *Id.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-002.580**. Contribuinte: Rima Industrial S/A. Relatora: Conselheira Milene de Araujo Macedo. Brasília, DF, 17 de agosto de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

No RE 955.227⁴³, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, discute-se se as decisões do STF em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

E o RE 949.297⁴⁴, de relatoria do Ministro Edson Fachin, cuja matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada no âmbito tributário, há hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade pelo STF.

Conclusão

A partir do presente estudo pode-se concluir que é incabível ação rescisória na hipótese de modulação de efeitos fundada em alteração jurisprudencial. Primeiro, porque os efeitos da nova interpretação, por serem modulados, não teriam como retroagir para deter a coisa julgada. Segundo, ainda que a modificação jurisprudencial fosse proferida sem modulação de efeitos, em respeito ao próprio instituto constitucional da coisa julgada, por ser uma garantia fundamental dada ao contribuinte que prestigia o princípio da segurança jurídica, da certeza do direito, da proteção da confiança e da boa-fé.

Todavia, entende-se que as alterações jurisprudenciais com efeitos modulatórios podem provocar a desconstituição do efeito declaratório da decisão que julgou existente ou inexistente uma relação jurídica tributária continuativa. Mas não através de ação rescisória, e sim, de uma ação revisional, com fulcro no art. 505, II, do CPC/2015, desde que comprovada alteração do estado de fato ou direito da decisão passada em julgado, como ocorre na ação revisional de alimentos, por exemplo. Nesse caso, conclui-se que os efeitos dessa alteração jurisprudencial somente ocorreriam quando do trânsito em julgado da procedência da ação revisional.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 955.227**. Recorrente: União. Recorrido: Braskem S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 16 mar. 2018.

⁴⁴ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 949.297**. Recorrente: União. Recorrido: TBM Têxtil Bezerra de Mendes S/A. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 24 de março de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 16 mar. 2018.

De fato, as decisões judiciais proferidas nas chamadas relações jurídicas continuativas receberam a proteção processual e somente podem ser revistas nos casos de superveniência de alteração do estado de fato ou de direito.

Portanto, não há que se falar em efeito imediato e automático da alteração jurisprudencial com ou sem efeito modulatório. Ora, se se está diante de uma decisão judicial transitada em julgado, está-se diante de uma norma jurídica, e não há dúvida que é preciso uma outra norma jurídica introduzida no sistema, advinda com a ação revisional, reconhecendo a alteração do estado de direito e que, portanto, a partir de então, aquela decisão passada não produz mais efeitos.

Por fim, pelos argumentos apresentados neste artigo, não é possível concordar com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tese firmada no Tema 340 de recurso repetitivo, que preconiza a imutabilidade das decisões passadas em julgado que declaram existentes ou inexistentes a lei instituidora do tributo, ainda que haja superveniente declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. Isso porque tal interpretação viola frontalmente o princípio constitucional tributário da isonomia, já que promove desigualdade entre os contribuintes.

Afinal, não é justo alguém ter de pagar o que ninguém mais terá que pagar, tampouco alguém não pagar o que todos terão que pagar.

Referências

ARAÚJO, José Henrique Mouta. Decisão rescindível e o Novo CPC – aspectos polêmicos e atuais. **Revista Jurídica Luso Brasileira da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 683-708, abr. 2015. Disponível em www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_0683_0708.pdf. Acesso em: 27 jan. 2018.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-002.580**. Contribuinte: Rima Industrial S/A. Relatora: Conselheira Milene de Araujo Macedo. Brasília, DF, 17 de agosto de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impresao.htm. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1252/2016**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Parecer%20PGFN%20CRJ%201252%202016.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGM/CRJ/nº 492/2011**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.118.893**. Recorrente: Ale distribuidora de combustíveis Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 06 de abril de 2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1048026&num_registro=200900111359&data=20110406&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2418**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 9 de maio de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2418&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.572**. Agravante: João Batista Pacheco. Agravada: União. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12591989>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 2.370**. Agravante: Alunic – Alumínio do Nordeste Indústria e Comércio Ltda. Agravada: União. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 22 de outubro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9772282>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 212.484/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Vonpar Refrescos S.A., Sucessora de Porto Alegre Refrescos S.A. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 05 de março de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 350.446/PR**. Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 590.809/RS**. Recorrente: Metabel Indústria Metalúrgica Ltda. Recorrido: União. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 22 de outubro de 2014. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 370.682-9**. Recorrente: União. Recorrido: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Recorrente: Nelson Itiro Yanasse e outros. Recorrido: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 28 de maio de 2015. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 949.297**. Recorrente: União. Recorrido: TBM Têxtil Bezerra de Mendes S/A. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 24 de março de 2016. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 955.227**. Recorrente: União. Recorrido: Braskem S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 31 de março de 2016. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10684228>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória nº 1415**. Agravante: União. Agravada: Transportes Regente Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 09 de abril de 2015. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8321737>. Acesso em: 15 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2062>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343**. Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em: 16 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 136 de Repercussão Geral**. a) Cabimento de ação rescisória que visa desconstituir julgado com base em nova orientação da Corte; b)

Creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Disponível em:
<http://stf.jus.br/portal/teses/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&classeProcesso=RE&numeroTema=136#>. Acesso em: 16 mar. 2018.

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

FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

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

MARINS, Jaime. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MOREIRA, André Mendes. Da ação rescisória em matéria tributária: estudo de caso. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], v. 15, p. 77-89, 2002. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/acao-rescisoria-em-direito-tributario/>. Acesso em: 15 mar. 2018.

VASQUES, Ana Carolina Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade: especificidades em matéria tributária. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 79-100, jan./jul. 2013. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. Ação rescisória em matéria tributária: a Súmula 343 do STF, a doutrina da legitimidade de interpretação razoável da norma e o novo CPC. **Jornal Carta Forense**, São Paulo, 2 fev. 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/acao-rescisoria-em-materia-tributaria-a-sumula-343-do-stf-a-doutrina-da-legitimidade-de-interpretacao-razoavel-da-norma-e-o-novo-cpc/16232>. Acesso em: 15 mar. 2018.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, [S.l., 2018?]. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/teori%20zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018.