

O controle de constitucionalidade e seus reflexos frente à coisa julgada em matéria tributária

Carolina Dorneles Pisani*

Resumo: O sistema tributário brasileiro, diante da onipresença da Constituição em todas as áreas jurídicas e em todos os conflitos minimamente relevantes, passou, com a nova ordem constitucional, a alicerçar-se nas regras e princípios expressos e implicitamente dispostos na Magna Carta. O STF, como guardião da Constituição Federal por excelência, é o responsável por garantir o respeito à Magna Carta. Assim, uma vez instada, pode a Corte Superior decidir pela constitucionalidade ou não de uma determinada norma. Ocorre que há relações jurídicas tributárias concretas já decididas por sentenças transitadas em julgado e que, muitas vezes, acabam por conflitar com a posição supervenientemente adotada pelo STF. Para a solução desse conflito, deve haver uma ponderação entre os preceitos constitucionais, como forma de verificar se a decisão decorrente do novo posicionamento da Corte Superior, divergindo com *res judicata* anterior, pode ou não ter seus efeitos indistintamente retroagidos, rescindindo coisas julgadas, principalmente quando tal situação vier a prejudicar o contribuinte, em detrimento dos interesses do Estado.

Palavras-chave: Controle de constitucionalidade. Relação jurídica tributária.

Introdução

A Constituição Federal de 1988, nascida sob o prisma do Estado Democrático de Direito, trouxe insculpida em seus dispositivos uma gama de princípios aptos a sustentar e dar efetividade às garantias e direitos fundamentais dos cidadãos. O sistema tributário brasileiro, assim como os demais sistemas integrantes do ordenamento jurídico, passa, com a promulgação de tais dispositivos, a alicerçar-se nos comandos exarados pelo texto constitucional, consagrando assim o novo enfoque pelo qual passa a evolução do direito atual, qual seja, a constitucionalização de todos os seus ramos.

* Pós-graduanda em Direito Público pela Rede de Ensino LFG, Advogada, 3º lugar no I Concurso de Monografias Direito Tributário em Questão, promovido pela FESDT.

Diante desse fenômeno, todo e qualquer conflito na seara tributária acaba, quase que inevitavelmente, infringindo normas constitucionais, sendo necessário, para a solução da lide, não só a observância de sua legislação específica, como também a interpretação e a ponderação do arcabouço principiológico presente na Magna Carta.

Nessa senda, a Constituição apresenta-se como uma “Lei Maior”, soberana àes demais. No entanto, não haveria sentido no princípio da supremacia da Constituição se não fossem instituídos mecanismos passíveis de controlar a adequação, formal e material, dos atos estatais frente ao disposto nas normas constitucionais. Assim, desenvolve-se o controle de constitucionalidade das normas, realizado principalmente pela via repressiva, através do Poder Judiciário e constituído de duas formas: pelo método difuso ou concentrado.

Uma vez contestada a constitucionalidade de uma norma perante a Suprema Corte, a sua decisão, desde que respeitada a cláusula da reserva de plenário, terá força vinculante para todos os órgãos do Poder Judiciário e para a Administração Pública. Isso ocorre porque ao STF, conforme expressamente prevê o *caput* do artigo 102 do texto constitucional, compete precipuamente a guarda da Constituição, cabendo-lhe preservá-la, dar-lhe eficácia plena e garantir que a todos os cidadãos seja oferecida a segurança jurídica necessária ao convívio social em um Estado Democrático de Direito.

Soma-se, ainda, nessa perspectiva, ao que preconiza a teoria da nulidade da norma inconstitucional, adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, que considera nulo todo o ato produzido pela norma declarada inconstitucional, retroagindo os efeitos desde a criação da respectiva lei ou ato normativo.

Nesse contexto, adotando-se a teoria mencionada e considerando-se nula a norma declarada inconstitucional, não se pode admitir que o guardião da Constituição, ao invés de garantir a segurança jurídica dos cidadãos, acabe por trazer a instabilidade e a insegurança das relações. Dessa forma, cabe ao STF, diante de cada caso, perquirir se os efeitos da decisão proferida possuirão eficácia *ex tunc* ou *ex nunc*, devendo ponderar e escolher pela forma que traga menos prejuízos à sociedade.

Nesse diapasão, o presente trabalho busca questionar o instituto da coisa julgada em matéria tributária em face de superveniente declaração de (in)constitucionalidade da norma, quando tal decisão afete e contrarie diretamente ao decidido pela *res judicata* já transitada em julgado. A análise terá como parâmetro cada forma de controle (difuso e concentrado), verificando em cada situação como surtirão os efeitos frente à coisa julgada tributária anterior, seja no âmbito doutrinário, seja no jurisprudencial.

Com efeito, apresentar-se-ão os efeitos da declaração de (in)constitucionalidade de uma norma na seara do direito tributário, analisando as diversas formas de controle de constitucionalidade e as consequências de posterior declaração do STF frente à coisa julgada, distinguindo, em cada caso, a possibilidade da retroação ou não dos efeitos dessa decisão à luz dos princípios e garantias constitucionais assegurados ao contribuinte pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

1 Premissas

Primeiramente, como forma de entendimento do que irá se expor, necessário pontuar certas questões imprescindíveis à compreensão do tema proposto.

O princípio da supremacia da Constituição apresenta-se como princípio basilar da noção do que hoje se tem por Estado Democrático de Direito. Essa premissa consagra a superioridade da Magna Carta no ordenamento jurídico brasileiro, apresentando-se de forma impositiva frente aos demais ramos do Direito.

O STF é o guardião da Constituição por excelência. Dessa forma, cabe à Suprema Corte zelar pela efetividade dos preceitos constitucionais, garantindo através de suas decisões o respeito ao princípio da supremacia da Constituição e extirpando do sistema qualquer lei ou ato normativo que possa contrariar o texto constitucional.

Outra premissa a ser observada é aquela relativa ao respeito ao princípio da unidade da Constituição, considerando-se que as normas constitucionais têm igual valor, não havendo prevalência absoluta de uma em detrimento de outra. Assim, caso haja um conflito entre os preceitos constitucionalmente dispostos, necessária a ponderação de tais normas, como forma de se alcançar, diante do caso concreto, a melhor solução à lide.

É ainda necessário ressaltar a substancial diferença entre a decisão que manifesta pela constitucionalidade de uma lei ou ato normativo da que declara a sua inconstitucionalidade. A primeira decisão, quando declara a constitucionalidade de uma norma jurídica, apenas está confirmando a presunção de constitucionalidade que a norma já tinha desde a sua entrada no ordenamento jurídico, não havendo, portanto, qualquer alteração na sua validade e eficácia.

Por outro lado, a declaração de inconstitucionalidade atinge substancialmente o ordenamento jurídico, uma vez que reconhecida a incompatibilidade com o sistema. Assim, verificado que a norma está eivada com o vício da inconstitucionalidade, ela deve ser extinta do ordenamento, considerando-a, em regra, como se nunca tivesse existido, conforme preconiza a teoria da nulidade da norma inconstitucional, adotada pelo Brasil.

Com efeito, pode-se constatar que, com a declaração de constitucionalidade, não há qualquer inovação no ordenamento jurídico, visto que a decisão apenas confirma a presunção de constitucionalidade da norma que já existia, apenas afastando a relatividade desta presunção, transformando-a em absoluta. Todavia, por outro norte, a declaração de inconstitucionalidade reconhece a incompatibilidade da lei ou ato normativo com o sistema, devendo ser retirada do ordenamento jurídico por haver uma violação à Constituição.

Também, necessário ressaltar uma outra premissa, relativa ao respeito ao princípio da segurança jurídica, principalmente no âmbito das relações que envolvem questões tributárias. Esse princípio se apresenta, no âmbito do Direito Tributário, na efetivação da boa-fé e da confiança depositadas pelo contribuinte na atividade estatal. Nesse diapasão, cabe ao Estado garantir a segurança jurídica nas relações tributárias, não podendo querer se beneficiar da própria torpeza, em detrimento dos interesses do contribuinte.

Por fim, necessário repisar que, diante do artigo 27 da Lei 9868, de 1999, o STF, atendendo a razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá “modular” os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. Dessa forma, ficará ao arbítrio da Suprema Corte, uma vez preenchidos os requisitos necessários, limitar a produção de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. A modulação somente se efetiva em casos excepcionais, nos quais as regras gerais não terão aplicação, vez que outras serão fixadas pelo STF.

As premissas apresentadas servirão de embasamento para o que irá se expor, ressaltando que a doutrina é bastante divergente quanto à questão, sendo aqui expostos os principais entendimentos, além da posição adotada pelo STF.

2 **Efeitos decorrentes da declaração de constitucionalidade pelo STF de norma tributária no âmbito da coisa julgada individual anterior declaratória de inconstitucionalidade *incidenter tantum* da mesma norma**

2.1 Colocação do problema

É consabido que as relações jurídicas entre Fisco e contribuinte são marcadas pela excessiva litigiosidade. Assim, não raras vezes, o contribuinte irrequieto busca o Poder Judiciário como forma de tentar se exonerar de certa obrigação tributária, questionando, em grande parte dos casos, a constitucionalidade da exação vergastada. Em tais demandas, muitas vezes, o pleito do contribuinte é julgado nas instâncias inferiores, sendo considerada, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade de uma norma tributária, desobrigando-o, portanto, ao recolhimento do tributo.

Ocorre que, posteriormente, a questão, por versar na maioria dos casos sobre matéria de índole constitucional, acaba por chegar à apreciação do STF. Essa situação pode ocorrer tanto pela competência originária da Suprema Corte no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade, declaratória de constitucionalidade ou arguição de descumprimento de preceito fundamental, quanto pela apreciação de recursos extraordinários que cheguem a superior instância. Nessa perspectiva, a decisão que declare a constitucionalidade da norma tributária pode ocorrer tanto na via concentrada quanto na difusa.

Neste tópico, a abordagem será realizada analisando-se as duas formas de controle, considerando, apesar das diferenciações existentes, que nos dois casos as consequências serão as mesmas. Dessa forma, muito embora se constate que, quando se está no exercício do controle concreto, os efeitos da decisão surtirão apenas *inter partes* e a decisão não terá efeito vinculante, não se pode olvidar que a apreciação de uma matéria pelo Plenário do STF acaba, inevitavelmente, repercutindo a todos.

Por mais que tal entendimento possa ser questionado na seara doutrinária, na prática, verifica-se que o posicionamento da Suprema Corte representa a posição final sobre a matéria, pacificando a questão, principalmente em demandas de natu-

reza tributária. Helenilson Cunha Pontes, ao digressionar acerca da eficácia subjetiva processual do controle difuso, segue tal entendimento:

Com efeito, no que tange às lides de natureza tributária, a manifestação do Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido da constitucionalidade de uma norma tributária, embora não seja dotada de eficácia vinculante e geral, pragmaticamente assume dimensão muito próxima a esta, haja vista a natural repercussão que tal decisão produz nas demais instâncias do Poder Judiciário, na Administração Tributária e nos próprios contribuintes, os quais perdem o interesse prático em discutir a questão tributária subjacente [...].¹

Constata-se ainda que, a partir da Emenda Constitucional 45, o entendimento firmado pelo STF poderá ser objeto de Súmula Vinculante, fulcro no artigo 103-A da Constituição Federal.

Nessas condições, no presente estudo, as duas formas de controle serão analisadas conjuntamente, uma vez que, na prática, a posterior declaração de constitucionalidade, seja na via difusa, seja na via concentrada, trará à coisa julgada anterior as mesmas consequências.

Diante do posterior posicionamento do STF, declarando a constitucionalidade de uma norma tributária, pode-se perquirir quais os efeitos que a decisão terá na esfera das coisas julgadas individuais anteriores, já transitadas em julgado, que *incidenter tantum* tiveram o reconhecimento da inconstitucionalidade dessa mesma norma, desobrigando o contribuinte, por exemplo, ao recolhimento da exação. A questão é atual e polêmica e, por conflitar interesses antagônicos, a doutrina e a jurisprudência divergem quanto à matéria, sendo necessário analisar primeiramente o que defendem os doutrinadores para, após, verificar qual é o entendimento hoje adotado pela Suprema Corte.

2.2 Efeitos da decisão segundo a doutrina

A divergência doutrinária quanto ao tópico cinge-se principalmente em relação aos efeitos produzidos anteriormente à declaração de constitucionalidade pelo STF. Contudo, com relação aos efeitos futuros, produzidos após a declaração de constitucionalidade pelo Supremo, a doutrina é praticamente uníssona quanto à possibilidade de se relativizar essa *res judicata*, havendo pouquíssimos autores que ainda sustentam o absolutismo eterno da coisa julgada.

Ao sustentar a possibilidade de aplicação do novo posicionamento do STF aos efeitos futuros, entende a doutrina que, após a publicação da parte dispositiva do acórdão proferido pela Suprema Corte,² a decisão proferida deverá se impor a todos. O entendimento doutrinário funda-se precipuamente no princípio da supremacia da

¹ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 174.

² Tal acórdão deverá ser publicado em seção especial do Diário de Justiça e do Diário Oficial da União dez dias após o trânsito em julgado da decisão.

Constituição, determinando que, no conflito entre uma coisa julgada individual que havia declarado a inconstitucionalidade de uma determinada norma e a superveniente decisão da Suprema Corte, decidindo pela constitucionalidade, esta última deve prevalecer, em detrimento da *res judicata* individual.

Conforme já visto, cabe ao STF, guardião por excelência da Constituição Federal, decidir pelo real sentido das normas constitucionais. Assim, é da competência da Suprema Corte garantir a efetiva aplicação do princípio da supremacia da Constituição. Mesmo diante de inúmeras decisões individuais anteriores em sentido contrário, para que a unidade da Magna Carta seja preservada, é necessário que o ordenamento jurídico brasileiro privilegie as decisões emanadas pelo STF, sob pena de essa unidade restar enfraquecida.

Nessas condições, no conflito entre a segurança jurídica e a supremacia da Constituição, deve-se, proporcionalmente, afastar a coisa julgada anterior, prevalecendo o superveniente posicionamento do STF. No caso, mesmo que o contribuinte possua decisão judicial já transitada em julgado que o havia exonerado do recolhimento de determinada exação, devido à inconstitucionalidade da norma tributária, por exemplo, a manifestação da Suprema Corte, em sentido contrário, deve prevalecer, obrigando-o ao recolhimento do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a publicação da parte dispositiva do acórdão no Diário Oficial.

A decisão da última instância, quando reconhece a constitucionalidade de uma norma, apenas confirma o que já era presumido, sem, contudo, trazer inovação ao ordenamento jurídico, ao contrário da declaração de inconstitucionalidade que agride o sistema. Se a constitucionalidade da norma é agora absolutamente reconhecida pelo STF, tal fato deve ser imposto a todos, sob pena de enfraquecer a força normativa da Constituição.

Um outro argumento trazido pela doutrina, e de aplicação específica às relações jurídicas tributárias, é o respeito aos princípios relativos à tributação e à ordem econômica. É consabido que, para o desenvolvimento de um sistema capitalista, sob a ótica de um Estado Democrático de Direito, é necessário que o Estado estabeleça parâmetros que permitam que os agentes econômicos concorram em igualdade de condições de mercado.³

Nesse contexto, cabe ao Estado garantir o exercício da livre-iniciativa e da livre-concorrência, estabelecendo, sempre que possível, uma igualdade não apenas formal, mas também material, no exercício da atividade econômica. Dessa forma, a atividade estatal deve ser pautada no respeito aos princípios reguladores da ordem econômica, sob pena de subversão dos ideais preconizados pelo sistema capitalista vigente.

Com efeito, em respeito a tais ideais, necessário se faz a imposição da decisão do STF, que decidiu pela constitucionalidade da norma, sobre a coisa julgada individual anterior, que havia desobrigado o contribuinte ao recolhimento de determinado tributo, face à declaração *incidenter tantum* de inconstitucionalidade da

³ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre-concorrência. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 107.

exigência de tal exação. Esse entendimento funda-se no fato notório de que a questão tributária influi efetivamente nos custos de produção, representando importante elemento a ser considerado no preço final do produto ou serviço.

Dada a importância da questão tributária no exercício da atividade econômica, a Emenda Constitucional 42, de 2003, acrescentou ao texto da Constituição Federal o artigo 146-A que dispõe que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Nesse contexto, verifica-se que, efetivamente, o custo tributário representa fator preponderante no exercício da atividade econômica, devendo ser respeitado, sob pena de haver um desequilíbrio em tais relações.

Dessa forma, não se pode conceber que, mesmo após o STF ter pacificado entendimento acerca da constitucionalidade de determinada norma tributária, os contribuintes queiram, com base em sentenças transitadas em julgado, que julgaram inconstitucional o dispositivo, permanecer desonerados da obrigação tributária. Tal situação, acaso perdurasse, acarretaria forte impacto na atividade econômica, uma vez que o contribuinte desonerado do pagamento do tributo estaria em melhores condições de concorrência do que aquele que tem de recolher a exação, havendo um efetivo desequilíbrio entre eles.

Corroboram de tal entendimento os ensinamentos de Helenilson Cunha Pontes ao doutrinar sobre a questão:

Todo o sistema tributário nacional apoia-se na premissa de que agentes econômicos que praticam o mesmo fato jurídico tributário, qualificado pela lei como hipótese de incidência tributária, devem se submeter à idêntica consequência normativa, qual seja, o dever de recolher certa quantia aos cofres públicos, salva evidentemente a hipótese de isenções e outras desonerações que a lei mesma contemplar.⁴

Assim, a doutrina entende que, após a publicação do acórdão da Suprema Corte, a decisão deve ser aplicada a todos, como forma, inclusive, de vedação à concorrência desleal e proteção à livre-iniciativa. Fernando Facury Scaff, ao concluir seu entendimento, é enfático na defesa desse posicionamento, ao afirmar que “não devem prevalecer distorções na livre-concorrência na hipótese de violação da neutralidade econômica dos tributos, devendo ser desconstituídos os efeitos da coisa julgada visando atingir tal desiderato”.⁵

Helenilson Cunha Lopes traz ainda mais uma premissa a ser observada, aduzindo ser necessário observar o princípio da generalidade tributária. O princípio reafirma a necessidade de efetivação de um aspecto de justiça tributária, no qual a carga tributária exigida deve ser distribuída por toda a sociedade, segundo critérios

⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 161.

⁵ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 107.

de generalidade.⁶ Na aferição da repartição desse ônus tributário deve ater-se a inúmeros critérios: históricos, econômicos, políticos, entre outros.

No atual Estado Democrático e Constitucional de Direito, verifica-se que, atendendo a critérios de igualdade, o princípio da generalidade apresenta-se como a regra, sendo a desoneração tributária excepcional. Assim, somente nos casos expressamente autorizados por lei poderão ser instituídas figuras desonerativas como, por exemplo, os incentivos fiscais, imunidades e isenções, regra esta constitucionalmente positivada no artigo 160, parágrafo 6º, da Constituição Federal.

Nesse diapasão, constata-se que, ao permitir a continuidade da prolação dos efeitos da coisa julgada individual, que considerou a inconstitucionalidade da norma tributária, mesmo após o STF ter decidido do modo contrário, configura-se, entre outras transgressões, violação direta ao princípio da generalidade tributária. Tal ofensa, portanto, não pode prevalecer, pois, segundo aduz Helenilson Cunha Pontes,

Conflitaria com a exigência da generalidade tributária admitir a prevalência de tal situação de privilégio individual que, embora tenha sido gerado em perfeita conformidade com ordenamento (livre exercício da função jurisdicional), em momento posterior, tornou-se incompatível com a Constituição Federal.⁷

Corroborar tal entendimento Hugo de Brito Machado ao afirmar que “prestigiado a coisa julgada, mesmo em relação a fatos futuros, em uma relação jurídica continuativa, [...], geraria uma situação de profunda e permanente desigualdade entre o consulente e outros contribuintes em situação equivalente”.⁸

Após apresentados todos os argumentos trazidos pela doutrina na defesa da relativização da coisa julgada no caso exposto, urge esclarecer quais os limites impostos a esta relativização e que diferenciam o posicionamento doutrinário do entendimento adotado pelo STF. Apesar de admitirem a possibilidade de se afastar a *res judicata* anterior que declarou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de uma norma tributária face ao novo posicionamento adotado pela Suprema Corte, reconhecendo pela constitucionalidade dessa norma, entendem os estudiosos que essa situação somente poderá ser aplicada às situações novas e às relações jurídicas tributárias continuativas cujos fatos geradores ocorrerem após a publicação do acórdão proferido pelo STF.

Pelas razões já apresentadas, deve-se impor a decisão de constitucionalidade da norma tributária apenas aos atos posteriores ao julgamento. No entanto, entende a doutrina que os efeitos não deverão ter eficácia *ex tunc*. Assim, os efeitos não poderiam retroagir e desfazer os fatos jurídicos tributários já concretizados. Corroboram tal

⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 163.

⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 165.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Coisa julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária*. In: _____. (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 168.

assertiva Cynara Monteiro Mariano,⁹ Flávia Caldeira Brandt Ribeiro de Figueiredo,¹⁰ Helenilson Cunha Lopes,¹¹ Márcia Soares de Melo,¹² entre outros.

Dessa forma, o entendimento é de que somente quanto aos fatos geradores futuros das relações jurídicas tributárias haverá a incidência da superveniente decisão de constitucionalidade. Já quanto à relação jurídica instantânea e aos fatos geradores já consumados das relações jurídicas continuativas, a referida decisão não deverá retroagir sob pena de violar em série de princípios.

Esse entendimento é adotado principalmente em respeito aos princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da confiança e do exercício regular do direito. Por mais que diante da imposição da supremacia da Constituição deva-se imperar o novo posicionamento do STF, não se pode olvidar que o contribuinte, detentor de um título judicial que o exonerava do recolhimento de um determinado tributo, possui nessa decisão a salvaguarda de seu direito. Nas palavras de Helenilson Cunha Lopes, constata-se que:

[...] o “esquema de agir” estabelecido pela norma jurídica individual e concreta, consubstanciada na decisão judicial transitada em julgado, sofre o efeito da decisão de constitucionalidade com eficácia geral proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no entanto tal efeito não tem o condão de atingir-lhe a validade, mas apenas de fazer cessar a sua eficácia no tempo, retirando-lhe a aptidão para regular a realização futura dos mesmos fatos jurídicos a ele (esquema de agir) subjacentes.¹³

Entender de modo diverso seria atentar contra o princípio da segurança jurídica, pois, caso contrário, poder-se-ia considerar que a superveniente decisão do STF estaria restabelecendo obrigações tributárias já extintas pelo trânsito em julgado de *res judicatas* individuais, o que não deve prosperar. Ainda, deve considerar-se o respeito ao princípio da confiança e da boa-fé presentes nas relações de particular com o Estado, à medida que o Fisco buscasse, acaso, cobrar valores retroativos estaria infringindo regras basilares necessariamente presentes nas relações de direito público, ofendendo toda a ótica na qual devem fundar-se tais relações.

Pode-se também considerar que o contribuinte, uma vez titular de coisa julgada individual que declarou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de uma norma tributária, estava desobrigado do recolhimento do tributo, não podendo ser exigido dele comportamento diverso. Assim, caso se admita a retroação dos efeitos

⁹ MARIANO, Cynara Monteiro. *Controle de constitucionalidade e ação rescisória em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 82.

¹⁰ FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 83-84.

¹¹ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p.167-174.

¹² MELO, Marcia Soares de. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 338.

¹³ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168.

da sentença declaratória de constitucionalidade, haverá uma ofensa à regra relativa ao exercício regular do direito. Efetivamente, “aquele que se comportou na forma do direito aplicável, na dicção do que definido pelo Poder Judiciário apreciando relação jurídica concreta, não pode ser penalizado por ter agido dessa forma”.¹⁴

Por fim, como forma de sustentar os efeitos apenas *ex nunc* da superveniente decisão do STF, deve-se ater para o fato de que o tributo é efetivo custo na cadeia de produção, necessitando ser considerado como importante gasto no momento de se arbitrar o preço final de um produto ou serviço. Dessa forma, caso seja cobrada retroativamente a exação, as empresas, por não terem no passado contemplado o referido tributo no custo de produção do preço final dos bens e serviços já comercializados, terão que invadir seu patrimônio para poderem arcar com tal tributação, o que não deve ser aceito, por considerar-se efetiva cobrança ilegal.

Necessário esclarecer, no entanto, que o que a doutrina defende é a impossibilidade da retroação dos efeitos quando estes prejudicarem os contribuintes. Quando a posterior declaração de constitucionalidade os beneficiar, o entendimento é de que os efeitos devem retroagir, de acordo com a fundamentação principiológica anteriormente exposta. Assim, exemplificadamente, se o contribuinte havia discutido judicialmente a constitucionalidade de uma norma tributária isentiva, não tendo êxito em sua pretensão, pois fora declarada *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de tal isenção, a posterior decisão pela constitucionalidade de tal norma deve ter seus efeitos retroagidos, beneficiando o contribuinte e enquadrando-o, uma vez preenchidos os requisitos exigidos, na isenção pretendida, com a repetição dos tributos porventura pagos.

Nessa perspectiva, verifica-se que a doutrina traz a questão, defendendo a possibilidade da incidência dos efeitos da superveniente declaração de constitucionalidade pelo STF nas coisas julgadas individuais anteriores que haviam decidido pela inconstitucionalidade da norma tributária. Ressaltam, no entanto, que tais efeitos devem incidir apenas em novas situações e em fatos geradores futuros decorrentes de relações jurídicas tributárias de natureza continuativa, não devendo se operar naquelas relações já consumadas, toda vez que a retroação vier a prejudicar os interesses dos contribuintes.

Assim, no entender da doutrina, a exigência dos tributos não recolhidos seria contrária ao que preconiza o ordenamento jurídico, somente podendo estes ser cobrados após a publicação da parte dispositiva do acórdão da Suprema Corte que declarou a constitucionalidade da norma tributária.

2.3 Meios para a rescisão da coisa julgada individual segundo a doutrina

Quanto aos efeitos, como anteriormente visto, a doutrina pouco diverge já que, em respeito a diversos princípios, considera ser possível a rescisão da coisa julgada individual anterior somente em relação aos fatos geradores ocorridos poste-

¹⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 172.

riormente à declaração de constitucionalidade pelo STF. Ocorre que, com relação aos meios aptos à rescisão do julgado, não há consenso entre os doutrinadores quanto à forma mais idônea.

Grande parte da doutrina defende o uso da ação rescisória como meio hábil para a rescisão da *res judicata* anterior. Cynara Monteiro Mariano,¹⁵ Flávia Caldeira Brant Ribeiro de Figueiredo¹⁶ e Hugo de Brito Machado¹⁷ são exemplos de defensores da adoção desse instrumento na rescisão do julgado, sustentando a utilização do inciso V do artigo 485 do Código do Processo Civil.¹⁸ O ajuizamento de tal ação é possível devido ao entendimento ora consolidado dos Tribunais Superiores da não aplicação da Súmula 343 do STF às questões de natureza constitucional.¹⁹

Ocorre que tal instrumento possui eficácia temporal limitada face ao disposto no artigo 495 do Código de Processo Civil, que restringe em dois anos o direito de propor a ação rescisória. Dessa forma a parte teria um prazo decadencial para o ajuizamento da referida ação, sob pena de restar caducada tal possibilidade.

Hugo de Brito Machado, ao tratar da limitação temporal da ação rescisória, salienta que ela deve ser analisada tendo como parâmetro a espécie de relação jurídica tributária existente. Caso se trate de relação jurídica consumada, ou de fatos que sendo de relação jurídica continuativa já se consumaram, o decurso do prazo fulmina a pretensão da parte. No entanto, se for uma relação jurídica conti-nuativa, poderá a parte interessada requerer a qualquer tempo revisão da coisa julgada, face ao elemento novo, forte no que preconiza o artigo 471, I, do Código de Processo Civil. Dada a sua clareza, faz-se mister a transcrição de trecho da obra do referido doutrinador:

O instrumento processual adequado para o exercício da pretensão de alterar a coisa julgada é, em regra, a ação rescisória. Em se tratando de relação jurídica continuativa, porém, a referida ação é desnecessária, bastando ao interessado pedir, se colocada com ele a alegação de existência de coisa julgada, a revisão desta em face do elemento novo introduzido na relação.

Em se tratando de relação jurídica já consumada, ou de fatos já consumados na relação jurídica continuativa, o decurso do prazo para a propositura da ação rescisória impede completamente a alteração da coisa julgada.²⁰

¹⁵ MARIANO, Cynara Monteiro. *Controle de constitucionalidade e ação rescisória em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 90-91.

¹⁶ FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 79-86.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária. In: _____. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 159-171.

¹⁸ “Art. 485: A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: [...] V – violar literal disposição de lei.”

¹⁹ Nesse sentido STJ: REsp n. 158.782/PE, REsp n. 99.425/DF e Resp n. 165.176. STF: AI-AgR n. 555806.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária. In: _____. (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 171.

Posição semelhante adota Eduardo Fortunato Bim, segundo o qual se deve ajuizar a ação revisional da coisa julgada, prevista no artigo 471, I do Código de Processo Civil, afastando a utilização da ação rescisória, afirmado em sua obra que:

O instrumento adequado para exercer a pretensão de revogar (e não anular) a coisa julgada a favor ou contra o contribuinte, fazendo incidir o dever de pagar ou não pagar o tributo declarado constitucional/inconstitucional ou legal/ilegal pelo órgão judiciário competente pela uniformização da questão, é a *ação revisional da coisa julgada*, prevista no art. 471, I, do CPC.²¹

Já Helenilson Cunha Pontes, em sua obra, entende não ser a ação rescisória o meio apto para a revisão da decisão judicial já transitada em julgado que decidiu pela inconstitucionalidade de uma norma tributária quando supervenientemente o STF declarar a constitucionalidade dessa mesma norma.²² Aduz que a referida ação possui efeitos *ex tunc*, incidindo portanto retroativamente, o que não deve ocorrer no caso, sob pena de haver grave violação da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé, entre outros, conforme anteriormente exposto.

Defende o referido doutrinador que a decisão da Corte Suprema, uma vez publicada no Diário Oficial, “apenas retira a eficácia da norma jurídica individual e concreta, proferida em sentido diverso, para regular os fatos jurídicos tributários ocorridos após essa publicação”,²³ não necessitando de um meio específico para que isso se efetive.

Nessa senda, pode-se perceber que os posicionamentos da doutrina quanto ao meio apto à rescisão da coisa julgada individual são dos mais diversos, não havendo um entendimento doutrinário que prevaleça. Dessa forma, necessária se faz a análise da questão sob a ótica da jurisprudência, com objetivo de se verificar qual o entendimento vem prevalecendo no âmbito dos Tribunais Superiores.

2.4 Posição dos Tribunais Superiores

A par de tudo que fora exposto acerca do entendimento doutrinário sobre a questão, necessária se faz a análise de como a jurisprudência vem se posicionando sobre o tema.

Os Tribunais Superiores, apesar das críticas já mencionadas, vêm admitindo o ajuizamento de ações rescisórias propostas pela Fazenda Nacional, com o objetivo de desconstituir decisões já transitadas em julgado, que decidiram pela inconstitucionalidade de uma norma, quando posteriormente tal questão for considerada constitucional pelo STF.

²¹ BIM, Eduardo Fortunato. Aspectos da relativização da coisa julgada em matéria tributária: Ação rescisória, isonomia e relações continuativas. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 102.

²² PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 173.

²³ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 174.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, pode-se verificar em uma decisão proferida pelo referido tribunal, em sua composição plenária, o afastamento dos argumentos contrários à aceitação da ação rescisória, admitindo-a, conforme se conclui da ementa do acórdão lavrado nos autos do Recurso Especial n. 333.358:²⁴

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PREVISTA NA LEI 7689/88. MATÉRIA ESSENCIALMENTE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDÊNCIA EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO DO ESPECIAL SOB TAIS ASPECTOS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

RESCINDIDA A SENTENÇA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FICA INTACTO; VOLTA-SE AO STATUS QUO ANTE. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO O ART. 156, X, DO CTN.

I – Não cabe conhecer do recurso especial na parte em que o Tribunal a quo decidiu a questão em bases essencialmente constitucionais, estando o acórdão em consonância com jurisprudência do STJ, ausente o prequestionamento de dispositivo legal apontado como malferido.

II – A decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, a teor do disposto no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Julgada procedente rescisória, na espécie, volta-se ao status quo ante, ressurgindo o crédito tributário, que pode ser exigido novamente do contribuinte, eis que, com a procedência da ação, desaparece a decisão judicial passada em julgado e fica sem efeito a extinção, porquanto deixou de existir a coisa julgada.

III – Recurso especial parcialmente conhecido, mas improvido.

Nesse contexto, oportuna a transcrição de parte do voto do Ministro José Delgado, trecho no qual expõe suas razões na defesa da rescisão do julgado:

[...] Veja V. Exa. que as opiniões doutrinárias, por mais sólidas que sejam, geram insegurança na confiabilidade da tese defendida. Aprofundei-me muito no estudo dessa situação e não tenho desprestigiado os efeitos da segurança jurídica, mas não posso valorizá-la em matéria tributária quando tenho uma Constituição Federal a cumprir. Não posso conceber que uma decisão – mesmo de trânsito em julgado –, que recebeu os efeitos de uma ação rescisória desconstituindo-a em razão de o Supremo Tribunal Federal, órgão maior, ter declarado a constitucionalidade de uma lei tributária, permita que um contribuinte se beneficie, por prazo certo ou incerto, dessa decisão.

Seria olhar de modo muito estreito ao que diz o art. 156, inciso X, do CTN. Sabemos, hoje, que essa decisão literal de qualquer dispositivo legal tem uma interpretação completamente afastada do nosso ordenamento jurídico. Se ler o art. 156, inciso X, do CTN como está posto, e limitar-me tão-somente ao mesmo, tenho que dar razão ao contribuinte. Mas não posso fazê-lo, porque sei que essa

²⁴ STJ, Resp n. 333258/DF, Rel. Ministro Garcia Vieira, 1ª Turma, julgado em 09/04/2002, DJ 12/08/2002 p. 172.

interpretação não me leva a um convencimento de acordo com as regras postas na Constituição Federal. Prefiro ficar com a interpretação sistêmica, finalística, aplicada a todos os ramos do Direito, especialmente ao do Direito Tributário. Não devemos nos esquecer de que estamos no ramo do Direito Tributário em que não se admitem privilégios, e o princípio da igualdade tem que ser considerado. Uma lei declarada constitucional tem que abranger todos os contribuintes. Uma sentença não pode ir de encontro ao que está posto no art. 150, da Constituição Federal, que expõe como princípio fundamental das relações tributárias o da igualdade tributária, nem à situação aqui posta no voto do eminente Ministro Relator, nem à situação contrária, quando a lei é declarada inconstitucional e o tribunal a quo declarou a sua constitucionalidade. Se a lei foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo em situações de trânsito em julgado que tenha que manifestar a constitucionalidade, o fisco também não pode cobrar o tributo.

Já na esfera do STF, em recente decisão,²⁵ o plenário da Corte, no julgamento dos Recursos Extraordinários 377.457 e 381.964, decidiu pela constitucionalidade do artigo 56 da Lei Ordinária 9.430/96, que revogou a isenção concedida às sociedades civis pela Lei Complementar 70/91, relativamente ao recolhimento de COFINS. Ainda, foi afastada a possibilidade de modulação dos efeitos da sentença. Diante desse novo entendimento, a Fazenda Nacional está procedendo no intuito de propor as respectivas ações rescisórias, visando desconstituir os julgados anteriores, que declaravam a inconstitucionalidade da referida revogação, com a cobrança dos tributos retroativamente.

Nesse contexto, a questão volta a ser debatida pela sociedade, uma vez que o impacto decorrente de tal decisão irá afetar inúmeras sociedades civis que, amparadas por anterior decisão, não vinham recolhendo a COFINS, mas que agora se veem na possibilidade de serem demandadas para pagar a referida contribuição de modo retroativo.

Com efeito, pode-se constatar que os Tribunais Superiores vêm admitindo o ajuizamento de ações rescisórias pela Fazenda Nacional com o objetivo de desconstituir julgado anterior já transitado em julgado, autorizando ainda a retroação de seus efeitos sempre que não procedida a modulação dos efeitos da decisão. Tal posicionamento conflita com o entendimento doutrinário anteriormente exposto, uma vez que, segundo boa parte da doutrina que trata do assunto, as ações rescisórias somente poderiam ser utilizadas nos casos em que a posterior decisão do Superior Tribunal Federal beneficiasse o contribuinte e nunca em seu detrimento, sob pena de violação dos preceitos e princípios já mencionados.

²⁵ DJE nº 183, divulgado em 26 de setembro de 2008.

3 **Efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade pelo STF via controle concentrado de norma tributária no âmbito da coisa julgada individual anterior declaratória de constitucionalidade *incidenter tantum* da mesma norma**

3.1 **Efeitos da decisão segundo a doutrina**

Analisando agora a questão sob outro enfoque, deve-se verificar como deverão surtir os efeitos da superveniente decisão do STF no âmbito da coisa julgada individual declaratória de constitucionalidade quando o pronunciamento da Suprema Corte se der pela inconstitucionalidade de uma norma tributária. No caso, deve-se ater, primeiramente, para o fato de que aqui está se tratando de posterior declaração de inconstitucionalidade de uma norma, que possui consequências diversas da simples declaração de constitucionalidade.

No contexto da inconstitucionalidade, pode-se verificar que, quando uma norma é assim declarada, tem-se a verificação de uma anomalia no ordenamento jurídico, irregularidade esta que deve ser retirada do sistema. Assim, uma vez declarada pelo STF, guardião da Constituição por excelência, a incompatibilidade de uma lei ou um ato normativo com o ordenamento jurídico, essa norma deve ser extirpada do sistema, dada a violação ao texto constitucional.

O Brasil, como já exposto, adotou a teoria da nulidade da norma inconstitucional. Diante dessa teoria, deve-se entender que a decisão do STF tem natureza declaratória, já que a nulidade é considerada *ab initio*, devendo ter seus efeitos retroagidos, considerando como se a norma nunca tivesse existido. Dessa forma, tem-se, em princípio, a par das colocações anteriormente realizadas e da possibilidade de o STF realizar a modulação dos efeitos da decisão, que os efeitos da declaração deverão ser *ex tunc*.

Deve-se ainda ater para o fato de que a inconstitucionalidade, se proferida na via do controle concentrado, possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, tornando-se de aplicação obrigatória aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, fulcro no artigo 102, § 2º, da Constituição Federal.

Nessa perspectiva, em se tratando de norma considerada inconstitucional, as relações que tiverem como fundamento jurídico tal norma devem ser revistas. Pensar de modo contrário seria admitir que norma que, constatadamente, viola o ordenamento regulasse relações jurídicas, o que se mostra impensável e incompatível com o que preconiza a legislação brasileira.

Outro não é o entendimento de Helenilson Cunha Pontes ao afirmar que:

A decisão judicial transitada em julgado que individualmente confirme a constitucionalidade da norma perde o supedâneo de validade constitucional com a pronúncia de inconstitucionalidade *ex tunc* e com efeitos gerais proferida pelo Supremo Tribunal Federal, caso contrário a supremacia da Constituição seria violada já que uma norma já declarada inconstitucional permaneceria gerando efeitos na ordem jurídica. [...] A coisa julgada anterior, portanto, não é óbice a que o contri-

buinte, contra quem tenha sido pronunciada a constitucionalidade da norma tributária, possa se beneficiar dos efeitos retroativos da pronúncia de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade.²⁶

Ainda, igual solução deve ser aplicada aos efeitos pretéritos produzidos pela norma considerada inconstitucional. Essa assertiva é corroborada pelo fato de que não pode o Estado aproveitar-se da própria torpeza, impossibilitando a repetição dos tributos recolhidos sob a “égide” da norma inconstitucional. Entender de modo diverso seria violar os princípios da legalidade, moralidade, boa-fé, proibição do enriquecimento sem causa, entre outros.²⁷

Haverá violação ao princípio da legalidade já que a norma que exigiu o tributo não era compatível com a Constituição Federal e, portanto, com todo o ordenamento jurídico. Dessa forma, não se pode conceber a possibilidade de exigência tributária com base em norma inconstitucional, sob pena de se esvaziar por completo o princípio da legalidade, expressamente disposto no artigo 150, inciso I, do texto constitucional.

Ainda, deve-se respeito à moralidade, uma vez que, segundo Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “a apropriação pelo ente tributante de valores recolhidos com base em norma inválida [...], importa no descumprimento de princípios éticos, segundo os quais ninguém pode se aproveitar de prestação indevida”.²⁸ Também deve-se obediência à boa-fé, pois, na verdade, o Fisco agiu de forma desleal com o contribuinte ao exigir tributação fora dos parâmetros legais, devendo, portanto, ser possibilitada a restituição de tais valores.

Há, igualmente, a exigência de salvaguarda ao princípio do enriquecimento sem causa, à medida que não se pode admitir que o enriquecimento do Estado e o empobrecimento do contribuinte se fundem em norma inconstitucional, o que ofenderia diretamente não apenas este, mas todos os preceitos anteriormente vistos.

Diante da aplicação da teoria da norma inconstitucional e do respeito aos princípios supramencionados, torna-se inconteste que a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF na via do controle concentrado acaba por desconstituir as relações jurídicas fundadas na norma declarada inconstitucional. Nesse contexto, as exações criadas por tal norma não poderão mais ser exigidas, assim como deverão ser restituídos ao contribuinte os eventuais recolhimentos efetuados.

²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 176.

²⁷ PIMENTA, Paulo Robert Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 126.

²⁸ PIMENTA, Paulo Robert Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 126.

A doutrina, em sua maioria, corrobora tal entendimento, conforme se pode constatar nas obras de Flávia Caldeira Brant Ribeiro de Figueiredo,²⁹ Helenilson Cunha Pontes,³⁰ Hugo de Brito Machado,³¹ Paulo Roberto Lyrio Pimenta,³² entre outros.

3.2 Meios para a rescisão da coisa julgada individual segundo a doutrina

Com relação ao meio apto ao exercício da pretensão de alterar a coisa julgada anterior que decidiu pela constitucionalidade de uma norma, quando o STF posteriormente declarar a inconstitucionalidade via controle concentrado, verifica-se que novamente há divergência doutrinária quanto ao melhor instrumento a ser utilizado.

Helenilson Cunha Pontes, seguindo o seu entendimento anteriormente exposto no tópico da declaração de constitucionalidade pelo STF, entende não ser necessária a utilização de nenhum meio para a desconstituição do julgado, à medida que defende que tal fenômeno ocorreria “automaticamente”, face à natureza da norma inconstitucional, sempre que tal situação vier a trazer benefícios ao contribuinte:

[...] a decisão individual fundada na constitucionalidade da norma tributária perde (em relação aos fatos passados) e cessa (em relação aos fatos futuros) a aptidão para produzir efeitos, quando posteriormente a ela sobrevém pronúncia definitiva de inconstitucionalidade dotada de efeitos gerais e eficácia vinculante, decisão que pragmaticamente opera a revogação retroativa daquela norma.

A alteração no *status* normativo da norma jurídica individual [...] independe da propositura de ação rescisória em face do automático caráter desconstitutivo *ex tunc* da pronúncia de inconstitucionalidade na via concentrada, quando tal pronúncia possa decorrer regime jurídico mais favorável à esfera jurídica individual.³³

Por outra banda, doutrinadores como Cynara Monteiro Mariano,³⁴ Flávia Caldeira Brant Ribeiro de Figueiredo³⁵ e Marciano Seabra de Godoi³⁶ defendem a necessidade do ajuizamento da ação rescisória para desconstituir a *res judicata* anterior.

²⁹ FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 71-77

³⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 175-178

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 168.

³² PIMENTA, Paulo Robert Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 125-135

³³ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 178

³⁴ MARIANO, Cynara Monteiro. *Controle de constitucionalidade e ação rescisória em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p.107-108.

³⁵ FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 71-77.

³⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Questões sobre coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 320.

Ainda, há os que sustentam a aplicação, quando possível, dos embargos à execução previstos no artigo 741, parágrafo único, do Código de Processo Civil, principalmente quando escoado o prazo previsto pela ação rescisória como, por exemplo, Deborah Sales e Tiago Asfor Rocha Lima.³⁷ Ocorre que tal dispositivo é muito criticado pela doutrina, que defende a sua inconstitucionalidade.³⁸ Inclusive, como forma de reconhecer dita inconstitucionalidade, a OAB ajuizou em 2001 a ADI 2.418, ação esta ainda não apreciada pelo STF.

Por fim, há os que defendem o ajuizamento da *querela nullitatis*, prevista no artigo 486, do Código de Processo Civil, uma vez que tal ação não possui prazo, ao contrário da ação rescisória.³⁹

3.3 Posição dos Tribunais Superiores

No âmbito dos Tribunais Superiores, primeiramente, deve-se ater aos argumentos já exarados quanto à possibilidade de ajuizamento da ação rescisória, instrumento este amplamente aceito por tais Tribunais. Com relação à restituição dos valores indevidamente recolhidos, a possibilidade de repetição do montante vem sendo defendida ao longo dos anos. O STF, em acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário 33.146, de 1958, já trazia essa perspectiva:

Declarada a inconstitucionalidade de certo tributo, não há como defender validade de pagamentos anteriormente feitos, a pretexto de haverem sido espontaneamente pagos, se o imposto é inconstitucional, o vício ataca-o na origem, sendo nulo o pagamento feito em razão dele.⁴⁰

Recentemente, assim decidiu a Suprema Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. A questão em debate fora decidida à luz da legislação infraconstitucional, o que enseja o descabimento do recurso extraordinário. Além disso, a jurisprudência desta Corte é no sentido de que o termo inicial de incidência dos juros de mora para a repetição do que foi pago indevidamente é o trânsito em julgado da sentença, conforme dispõe o parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional. Agravo regimental a que se nega provimento.⁴¹

³⁷ SALES, Deborah; LIMA, Tiago Asfor Rocha. Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 50.

³⁸ Ver GRECO, Leonardo. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 300.

³⁹ SALES, Deborah; LIMA, Tiago Asfor Rocha. Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 50.

⁴⁰ STF, RE n. 33.246, 2ª Turma, Rel. Min. Afrânio Antônio da Costa, DJ 14/05/1958.

⁴¹ STF, AI-AgReg. n. 659.608, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 01/08/2008.

No Superior Tribunal de Justiça, outro não é o entendimento, tendo sido a matéria pacificada⁴² no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 43.502.⁴³

Dessa forma, entendem as Cortes Superiores que é possível a repetição do indébito sempre que o contribuinte tiver pago tributo que posteriormente for declarado inconstitucional pelo STF, na via concentrada, podendo ainda, operar-se na forma da compensação, se preenchidos os requisitos exigidos pela legislação que rege a matéria.

4 **Efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade pelo STF via controle difuso de norma tributária no âmbito da coisa julgada individual anterior declaratória de constitucionalidade *incidenter tantum* da mesma norma**

Relativamente aos efeitos decorrentes da posterior declaração de inconstitucionalidade pelo STF pela via difusa frente à coisa julgada individual que havia decidido pela constitucionalidade de uma norma tributária, é necessário verificar se tal decisão foi seguida ou não de Resolução do Senado Federal, conforme expressamente prevê o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

Conforme visto anteriormente, a decisão de inconstitucionalidade de uma norma na via difusa, em princípio, tem apenas efeitos *inter partes*. No entanto, deverá a Suprema Corte, ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo, no exercício de sua competência de órgão máximo, oficiar o Senado Federal para que este suspenda ou não, no todo ou em parte, a execução da norma considerada inconstitucional. Uma vez procedida tal suspensão, a decisão passará a se impor a todos.

Assim, em princípio, se não houver a suspensão pelo Senado Federal, a decisão valerá apenas *inter partes*, não surtindo efeitos a terceiros, estranhos ao processo. No entanto, deve-se ressaltar que, na prática, as consequências do julgamento pelo STF, mesmo ocorrendo na via difusa e sem posterior resolução do Senado, acabam por surtir seus efeitos, dada a importância da pronúncia e do posicionamento do Corte Suprema. Helenilson Cunha Pontes é enfático ao dizer que tal decisão “gera *efeitos extraprocessuais*, constitui um *fato jurídico* digno de nota de ordem pública”.⁴⁴

Efetivamente, verifica-se que, mesmo que a suspensão não ocorra, a experiência demonstra que a decisão proferida acaba por gerar alguns efeitos, à medida que demonstra o entendimento do STF sobre a questão.

Por outro lado, conforme exposto, uma vez suspensa a execução da norma considerada inconstitucional, a decisão se estende a todos. Pode-se constatar que,

⁴² PIMENTA, Paulo Robert Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 128.

⁴³ STJ, ERESP n. 43.502, 1ª Seção, Rel. Min, Cesar Asfor, DJ 29/05/1995.

⁴⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179, grifos do autor.

quando tal suspensão ocorrer, a norma perde o supedâneo constitucional de validade,⁴⁵ não podendo ser utilizada para regular atos e relações jurídicas. Nessa perspectiva, diante da Resolução Senatorial, a decisão agora equivale à declaração de inconstitucionalidade via controle concentrado, tendo as mesmas consequências.

Nesse espeque, após a Resolução do Senado Federal, a declaração de inconstitucionalidade proferida *incidenter tantum* equipara-se à proferida no controle abstrato das normas, gerando os mesmos efeitos e as mesmas consequências frente à coisa julgada anterior, já expostos no item antecedente.

Considerações finais

Após todo o exposto, verifica-se que o exercício do controle de constitucionalidade das normas pelo STF e seus reflexos frente à coisa julgada, principalmente quando esta for de natureza tributária, é questão atual que ainda não encontrou na doutrina e na jurisprudência um consenso com relação aos efeitos produzidos pela nova decisão da Suprema Corte perante a *res judicata* anterior.

Assim, constata-se que não há uma resposta certa e definitiva ao problema apresentado. As indagações que hoje se fazem à questão somente alcançaram o estágio atual devido a uma longa evolução no desenvolvimento de institutos, no aprimoramento de conceitos e na relativização de dogmas antes inexistentes ou impensáveis.

O Brasil, conforme visto, adotou a teoria da nulidade da norma inconstitucional, na qual se considera que a nulidade deve ser considerada *ab initio*, retroagindo seus efeitos desde a edição do ato impugnado. Uma vez declarada a inconstitucionalidade de uma norma, ela é retirada do ordenamento jurídico, alcançando todas as relações nas quais fez parte.

Ocorre que, apesar de essa teoria ter irrestrita aplicação no campo doutrinário, verifica-se que, na prática, deve-se analisar o caso concreto como forma de se alcançar a melhor solução. Ainda, deve-se constatar que a questão, quando analisada sob a ótica da relação jurídica tributária, alcança proporções ainda maiores, uma vez que, no conflito entre Fisco e contribuinte, a solução a ser adotada deve respeitar os princípios e preceitos que atualmente regem essa relação.

A concepção que hoje se tem acerca da relação jurídica tributária é a de que deve haver não só um respeito à lei, mas também uma observância ao que preconiza a Constituição. Nessa perspectiva, a relação jurídica tributária deixa de ser *ex lege*, para assumir, hoje, o papel de *ex constitutionis*.

Com efeito, o respeito aos preceitos e princípios constitucionais passa a fazer parte da relação jurídica. O Direito Tributário deve ser analisado agora sob a ótica da Constituição, devendo haver o comprometimento aos seus postulados e fundamentos, sob pena de restar o ato eivado com o vício da inconstitucionalidade.

Assim, o controle de constitucionalidade de uma lei ou um ato normativo pode hoje ser exercido no Brasil de duas formas: a concreta e a abstrata.

⁴⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 181.

Ainda, verifica-se que, após submetida a norma à análise, nas duas formas de controle, a apreciação tanto pode ser pela constitucionalidade quanto pela inconstitucionalidade, havendo diferença nos efeitos de cada declaração. Conforme visto, o ato normativo nasce com uma presunção de sua constitucionalidade, só que tal presunção é apenas relativa. Acaso haja a declaração de constitucionalidade da norma, esta presunção deixa de ser *juris tantum*, passando a se verificar de forma absoluta. Só que nesse caso não há uma agressão ao sistema à medida que a lei ou o ato normativo continua produzindo seus efeitos normalmente.

Já na declaração de inconstitucionalidade tem-se a aplicação da teoria da nulidade da norma inconstitucional. Assim, considera-se que a decisão tem eficácia declaratória, uma vez que a nulidade deve ser considerada *ab initio*. Dessa forma, a norma é retirada do ordenamento jurídico e seus efeitos são retroagidos desde a sua edição, considerando-se como se nunca tivesse existido.

No entanto, urge ainda destacar que a aplicação irrestrita da teoria da nulidade da norma inconstitucional tornou-se inviável, sendo necessário o desenvolvimento de regras que pudessem flexibilizar a aplicação dessa teoria. Em 1999, foi editada a Lei 9.868, texto no qual trouxe em seu artigo 27 a possibilidade de o STF, atendendo a questões de segurança jurídica, interesse social e respeitando o quorum estabelecido, “modular” os efeitos de sua decisão, estabelecendo o termo *a quo* para a incidência dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Pode-se verificar que a questão é polêmica principalmente por envolver interesses antagônicos verificados no acirramento cada vez maior da relação jurídica entre Fisco e contribuinte. Dessa forma, verifica-se que, na busca de qualquer solução, primeiro deve-se ater a algumas premissas: o respeito à supremacia da Constituição, o princípio da unidade da Carta Magna, a diferença entre a declaração de constitucionalidade da declaração de inconstitucionalidade, a observância da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança.

Apesar do entendimento ora defendido, corroborado veementemente pela doutrina, o STF tem-se manifestado, em diversas oportunidades, pela possibilidade de retroação dos efeitos nos casos de superveniente declaração de constitucionalidade da norma tributária, posicionamento no qual, com a devida vênia, ousamos discordar por entendermos haver ofensa a diversos preceitos, conforme amplamente demonstrado nesse estudo.

Assim, no transcorrer do trabalho, pode-se verificar que a questão é tormentosa, havendo um acirrado debate entre os operadores do Direito na busca da melhor solução ao caso. O problema é complexo uma vez que está diretamente relacionado à já complicada relação jurídica entre Fisco e contribuinte. Por tais motivos, entendemos que a solução do conflito está na ponderação dos princípios que regem a matéria como forma de se auferir, no caso concreto, o preceito que deve preponderar, afastando-se a ideia de uma solução “pronta”, compatível a todos os casos. Só assim restará consagrada a nova concepção pela qual deve ser efetivada a relação jurídica tributária, afastando-se do papel meramente *ex lege* para assumir o verdadeiro ideal *ex constitutionis*.

Referências

- ARAÚJO, Marcelo Cunha de. *Coisa julgada inconstitucional: hipóteses de flexibilização e procedimentos para impugnação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- BIM, Eduardo Fortunato. Aspectos da relativização da coisa julgada em matéria tributária: ação rescisória, isonomia e relações continuativas. In: _____. (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 4 ed. São Paulo: RT, 1999.
- FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- GRECO, Leonardo. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- _____. Coisa julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária. In: _____. (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Coisa julgada. Decisão superveniente do STF. Relação continuativa tributária. Questões de procedimento administrativo. Multa desproporcional e irrazoável. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123. São Paulo: Dialética. p. 95-121.
- MARIANO, Cynara Monteiro. *Controle de constitucionalidade e ação rescisória em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- MELO, Marcia Soares de. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.
- PIMENTA, Paulo Robert Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SALES, Deborah; LIMA, Tiago Asfor Rocha. Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.
- SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.