



LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

LIMITS OF THE RES JUDICATA IN TAX MATTERS

Rafaela Witt Bendlin¹
Pedro Roberto Decomain²

RESUMO

O presente estudo busca identificar os limites da coisa julgada em matéria tributária e se esses limites devem ser relativizados, considerando as mudanças ocorridas após a formação da coisa julgada material e no contexto da segurança jurídica. O silogismo se concentra no fato de que há situações nas quais estes limites serão relativizados, como no caso de mudanças legislativas que modifiquem situação anterior estabelecida entre as partes, decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou que mudanças que possibilitem o uso da ação rescisória. Se estas mudanças atingirem contribuintes sem decisão anterior sobre o fato, a via adequada, seja declaratório ou condenatório, é o procedimento comum, mas caso já tenha coisa julgada, pode ser necessário recorrer novamente ao Poder Judiciário da forma pertinente ao caso. A presente pesquisa classifica-se como exploratória, bibliográfica e qualitativa. A conclusão alcançada foi de que os limites da coisa julgada em matéria tributária devem ser relativizados quando há novo cenário jurídico acerca de determinada relação tributária, de forma que o contribuinte, tendo decisão anterior entre as partes ou não, não saia prejudicado, pois não é plausível que o contribuinte arque com impostos que não são devidos.

Palavras-chave: Coisa julgada; matéria tributária; ações de conhecimento; ações diretas de controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

The present study seeks to identify the limits of res judicata in tax matters and whether these limits should be relativized, considering the changes that occurred after the formation of res judicata and in the context of legal certainty. The syllogism focuses on the fact that there are situations in which these limits will be relativized, as in the case

¹ Graduada em Direito. Universidade do Contestado, campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. E-mail: rafaelabendlin@gmail.com.

² Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Trabalhador autônomo da Escola do Ministério Público de SC, Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado de Santa Catarina e professor titular da Universidade do Contestado Campus Mafra. Santa Catarina. Brasil. E-mail: pedro.decomain@professor.unc.br

of legislative changes that modify a previous situation established between the parties, decisions handed down by the Federal Supreme Court or changes that allow the use of rescission action. If these changes affect taxpayers without a previous decision on the fact, the appropriate way, whether declaratory or condemnatory, is the common procedure, but if there is already *res judicata*, it may be necessary to appeal again to the Judiciary in the manner relevant to the case. This research is classified as exploratory, bibliographical and qualitative. The concluded conclusion was that the limits of *res judicata* in tax matters should be relativized when there is a new legal scenario about a certain tax relationship, so that the taxpayer, having a previous decision between the parties or not, is not harmed, as it is not plausible that the taxpayer pays taxes that are not due.

Key words: *Res judicata*; tax matters; common procedure actions; direct actions of constitutionality control.

Artigo recebido em: 30/09/2022

Artigo aceito em: 05/12/2022

Artigo publicado em: 01/07/2024

Doi: <https://doi.org/10.24302/acaddir.v6.4497>

1 INTRODUÇÃO

O tributo é devido pelo contribuinte ao Município, Estado, ao Distrito Federal ou à União em várias ocasiões em que há o chamado fato gerador, que nada mais é que o evento cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária principal, cujo prestação, de acordo com o CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária pela prática de infração à legislação tributária.

Em matéria tributária, há grande insegurança jurídica diante de inúmeros julgamentos com decisões não uniformes de um mesmo assunto. Dessa forma, é necessário entender o porquê dessas decisões e como elas podem, eventualmente, ofender coisa julgada material. Além disso é imprescindível compreender que decisões sobre (in)constitucionalidade podem afetar diretamente sentenças já constituídas, de forma que seja esclarecido eventual discordância entre sentenças prolatadas e decisões de tribunais superiores. Assim, o ponto principal é verificar se os limites da coisa julgada em matéria tributária devem ser relativizados e o porquê é o caminho para definir o alcance de cada decisão proferida neste contexto, principalmente para a segurança jurídica de ações tributárias. Os contribuintes, tanto

peças físicas quanto jurídicas, beneficiam-se das conclusões obtidas, tendo em vista que saberão como proceder em certas ações.

2 COISA JULGADA FORMAL E MATERIAL, AS AÇÕES DE CONHECIMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPECTIVA COISA JULGADA

O processo judicial inicia-se com a petição inicial, tendo como base uma pretensão resistida entre o requerente e o requerido. Esta pretensão é denominada lide e ocorre quando o requerente manifesta uma pretensão da qual o requerido discorda, pretensão que pode corresponder, dentre várias outras situações, a um valor que o requerente entende devido a ele pelo requerido, mas cujo pagamento este não efetuou. Recebida a inicial e estando ela em ordem, é determinada a citação do requerido de acordo com o objeto em debate.

Efetivada a citação e não tendo o requerido apresentado contestação, torna-se ele revel, nos termos do art. 344, do Código de Processo Civil (CPC), de forma que o processo segue para julgamento antecipado do mérito. Mas, se apresentada a contestação, o requerente é intimado para apresentação da réplica, de forma que somente depois o juiz analisará se é o caso de audiência de instrução e julgamento, ou as partes poderão ser intimadas para produção de provas para então seguir para julgamento. Assim, conclui-se que a relação triangular (autor-juiz-réu) no processo de conhecimento se concretiza com a citação do réu.

Já as ações de execução têm outros rumos, considerando que a defesa nesta classe de ação é por meio de embargos. O fundamento se encontra nos incisos do artigo 917 do CPC, de maneira que terão sua sentença proferida antes da sentença dos autos principais. Se procedentes, extingue-se a execução. Em caso negativo, a execução principal continua. Aqui, convém relatar os efeitos da sentença em embargos à execução.

Para contextualizar, uma execução fiscal surge a partir da judicialização da inscrição do contribuinte em dívida ativa, através da Certidão de Dívida Ativa. Para a emissão da certidão, é necessário prévio processo administrativo para analisar a legalidade do tributo e, preenchidos os requisitos para tal, é realizado o lançamento, quando se trata de crédito tributário e, uma vez tornado este definitivo no âmbito administrativo, é efetuada a inscrição em dívida ativa. Cabe salientar, todavia, que

também créditos da Fazenda Pública não tributários podem ser inscritos em dívida ativa e também para a respectiva cobrança judicial é utilizado o processo de execução fiscal.

O termo de inscrição do crédito em dívida ativa e conseqüentemente a Certidão de Dívida Ativa deverá conter, conforme leciona Machado Segundo (2022, p. 242):

(a) o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; (b) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; (c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; (d) a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo momento legal e o termo inicial para o cálculo; (e) a data e o número da inscrição, no registro de dívida ativa; e (f) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. Quanto à identificação do devedor, vale lembrar que, “em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada” (Súmula 558/STJ). Trata-se, com efeito, de excesso de rigor que nada acrescenta à prestação jurisdicional, devendo ser evitado, por igual, nas ações de iniciativa do contribuinte.

A inscrição em dívida ativa permite o ajuizamento da execução fiscal, procedendo então com a citação do executado para efetuar o pagamento. Nos termos do art. 16 da Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, o executado poderá oferecer embargos, no prazo de 30 dias, contados do depósito da quantia pretendida pelo Fisco, da juntada da prova da fiança bancária ou seguro garantia e da intimação da penhora. A peculiaridade destes embargos reside no fato de que o valor cobrado precisa estar garantido no momento da oposição dos embargos, sendo distribuídos em autos apartados, porém dependentes aos autos principais.

Na peça inaugural dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. Após, o embargado, que é o exequente no processo principal, é intimado para se manifestar. Por fim, segue o rito do procedimento comum até o julgamento.

A sentença proferida em embargos à execução pode formar coisa julgada formal, se não resolver o mérito. Entretanto, formando coisa julgada material, a

decisão acolhe ou não estes embargos. Caso acolhidos, a execução principal deverá ser extinta e, caso contrário, ela segue seu rito normalmente.

Quanto à sentença do processo de conhecimento, esta põe fim à fase cognitiva do procedimento comum. Entretanto, tanto a sentença proferida em uma classe quanto a proferida em outra acarreta a formação de coisa julgada, a qual se divide em material e formal, como mencionado acima.

Conforme afirma Theodoro Júnior (2021, p. 958):

Toda sentença, seja declaratória, condenatória ou constitutiva, contém um comando, no qual se revela o direito do caso concreto. A coisa julgada se pode definir como 'a imutabilidade do comando emergente de uma sentença', como observa Liebman. É ela, destarte, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato.

Embora todas as sentenças tenham este comando imutável, os seus efeitos dividem-se em coisa julgada formal e material, mas fazem parte do mesmo fenômeno. As duas desdobram-se do esgotamento da possibilidade de interpor recurso contra a sentença proferida. Entretanto, a coisa julgada formal cria a imutabilidade da decisão dentro do processo e a material incide para além do processo, atingindo parte fora da relação processual, de maneira que não se poderá discutir aquela lide em outros processos, inclusive por sujeitos ativos e passivos diferentes. (THEODORO JÚNIOR, 2021)

Conforme o art. 502 do CPC, coisa julgada material é decisão de mérito não mais sujeita a recurso, sendo imutável e indiscutível. Nestes termos, significa que a sentença passa a ser imutável a partir de seu trânsito em julgado, tanto por não ter havido recursos após a decisão de 1º grau quanto por ter se esgotado a possibilidade de recursos às outras instâncias. Ainda, o art. 503, CPC, traz que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. Assim, conclui-se que a coisa julgada material impede o ajuizamento de nova ação que verse sobre a questão discutida no processo por pessoas além daquela lide, bem como impede qualquer tipo de recurso, considerando seu trânsito em julgado.

Por outro lado, a coisa julgada formal possui eficácia apenas dentro do processo em que foi proferida, possibilitando que a questão do julgamento seja

discutida em outro processo. É o caso de sentença que resolve o processo sem julgar a lide, como por exemplo nos casos de extinção do processo sem resolução de mérito, cujo fundamento encontra-se no art. 485, CPC. (THEODORO JÚNIOR, 2021).

Dentro do processo tributário, a coisa julgada material define que as outras partes não poderão discutir a incidência ou não daquele tributo, por exemplo, caso o processo de conhecimento versar sobre essa controvérsia. Se for coisa julgada formal, poderá ser novamente discutida em outro processo, inclusive pelas mesmas partes.

Via de regra, as ações propostas pelo Fisco são execuções de tributos não pagos, de maneira que as ações de conhecimento em matéria tributária restringem-se ao ajuizamento pelo contribuinte, exceção feita aos embargos à execução, que também assumem a feição de ação de conhecimento. Ensina Machado Segundo (2022, p. 360)

Na verdade, a legitimidade para discutir em juízo exigências tributárias depende, em primeiro lugar, de saber se existe relação jurídica tributária – ou relação meramente factual – entre aquele que propõe a ação e a entidade pública demandada. Se há relação jurídica, há legitimidade para discutir aspectos dessa mesma relação, entre eles, e, principalmente, o tributo que no seu âmbito é, ou deve ser, pago. A segunda variável, relevante apenas em se tratando de ação de repetição do indébito, consiste em saber quem, no âmbito dessa relação jurídica, efetivamente arcou com o ônus do tributo cuja restituição se requer.

Portanto, constatada a relação jurídica tributária entre o proponente da ação e o ente público demandado, é possível discutir suas perspectivas e o tributo em questão. Após, se for ação de repetição do indébito, é necessário discutir quem suportou o encargo que se pretende reembolsar.

É importante mencionar que há também a possibilidade de impetrar mandado de segurança. É um remédio constitucional previsto no art. 5, LXIX, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) quando se trata de direito líquido e certo contra ato de autoridade coatora, sendo que este ato pode ser praticado (ou deixado de ser praticado) por entes públicos fazendários. Porém, é necessário que a situação não dependa de um fato discutível. Nesse sentido, pode-se impetrar mandado de segurança para impugnação de lançamento tributário por vícios materiais ou formais; para obter declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213

do Superior Tribunal de Justiça (STJ)³, contestar eventual suspensão ou cancelamento de isenção ou imunidade tributária, contestar a negação de fornecimento de certidões negativas de débito, bem como das certidões positivas com efeito negativo. Ainda, o mandado de segurança pode ser utilizado para coibir a ilegalidade do processo administrativo que originou o ato de lançamento do tributo. Entretanto, em matéria tributária, são inúmeras possibilidades de impetrar mandado de segurança, de forma que qualquer direito líquido e certo violado por ato de autoridade fiscal é cenário adequado para tal remédio constitucional (MACHADO SEGUNDO 2022).

No caso de mandado de segurança (MS) individual, a eficácia da coisa julgada é entre as partes do processo e seus efeitos não serão aproveitados em demais ações. Isso significa que as pessoas com situação idêntica ao do MS individual, caso seja concedida a segurança, deverão impetrar seu próprio mandado de segurança. Dessa forma, a coisa julgada material é também somente entre as partes, o que impede que elas discutam novamente a questão da lide.

Entretanto, diferente é a situação da coisa julgada material no mandado de segurança coletivo. Nos termos do art. 5º, inciso LXX, alíneas A e B, da CF, o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional e organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.

Nesse sentido, a Lei 12016/09 disciplina, em seu art. 22, que no mandado de segurança coletivo a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. Isso significa que o efeito da coisa julgada material no mandado de segurança coletivo beneficia outros que não sejam a parte autora especificamente. Porém, estes outros precisam ser membros do grupo ou categoria da categoria ou grupo impetrante para que aproveitem seus efeitos. Importante observar que esta coisa julgada somente beneficiária estes outros se, caso tenha mandado de segurança individual contemporâneo ao coletivo, requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 dias a contar da ciência

³ O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. (BRASIL, 1996)

comprovada da impetração da segurança coletiva, nos termos do §1º do artigo acima citado.

Por fim, ressalta-se que a principal finalidade da coisa julgada material é a segurança jurídica, em qualquer classe de ação. Entretanto, no direito tributário, há diversas mudanças nas interpretações da lei, de forma que decisões supérstites modificam o panorama de questões já julgadas, seja por declaração de (in)constitucionalidade, mudanças legislativas ou novo entendimento jurisprudencial. Assim, é importante refletir acerca das ações de procedimento comum que envolvem matéria tributária e o alcance de suas decisões de mérito.

Conforme art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador de cada imposto é definido em lei complementar ou ordinária de competência da União, mas é possível afirmar que é este que gera a obrigação tributária e possibilita o lançamento do crédito. Porém, importante ressaltar que o Fisco possui prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador para o lançamento, seja do exercício financeiro seguinte ou da data real do fato gerador, conforme a situação. Ademais, quem precisa demonstrar que o fato gerador ocorreu é o próprio Fisco, eximindo o contribuinte da necessidade de provar que o fato não ocorreu. Dessa forma, entende-se que a ocorrência do fato gerador é o marco inicial da relação tributária entre o contribuinte e o Fisco (MACHADO SEGUNDO, 2022.)

Cada imposto tem definição em lei de seu próprio fato gerador, podendo esta, a seu turno, ser ordinária, ressalvadas as hipóteses em que a própria Constituição exige que o tributo seja instituído por lei complementar. No caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por exemplo, a Lei Complementar 87/96 estabelece, em seu art. 12, dentre outros, que o fato gerador é a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, bem do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento. Significa que, ocorrendo as situações acima listadas, o fato gerador foi constituído e é devido ICMS relativo a elas.

Neste sentido, o art. 116, CTN, incisos I e II, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a

que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. A principal reflexão acerca do fato gerador é que ele autoriza o lançamento do respectivo tributo, resultando na sua cobrança monetariamente.

O contribuinte que deseja questionar a exigibilidade deste crédito tributário, eivado de inconstitucionalidade na sua constituição ou no processo de lançamento e pelo questionamento se de fato o imposto deve ser cobrado, tem a disponibilidade de ajuizar ações com esta finalidade. Estas ações são unicamente em processo de conhecimento: ação anulatória de débito fiscal, buscando excluir ou anular os efeitos da obrigação tributária que foi constituída; ação declaratória de inexistência da relação tributária, buscando que a referida relação seja declarada inexistente, e ação de repetição de indébito, nos casos em que a obrigação tributária indevida foi formada e extinta pelo pagamento, buscando então a restituição deste valor pago, ou, se eventualmente a obrigação seja legal mas não naquele valor, a restituição do valor pago a mais. São ações importantes que formam coisa julgada material em relação ao tributo, resultando, se procedentes, em cobranças que não mais deverão ser realizadas (MARINONI; CAMANO, 2021).

2.1 AÇÃO ANULATÓRIA, AÇÃO DECLARATÓRIA E AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO

A ação anulatória, como o próprio nome indica, é uma ação visando a tutela jurisdicional que determine a anulação do lançamento do tributo, feito por meio de ato administrativo, e que tenha alguma nulidade. Esta pode ser em relação a questões de vícios no procedimento ou no processo administrativo, incompetência da autoridade que lançou o tributo, sendo então questões formais, bem como pode ser quanto a inexistência da obrigação tributária, sendo questões substanciais. Pode haver também divergência quanto à interpretação de normas e aos fatos, bem como controvérsia acerca do próprio fato gerador. (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Nesta forma de ação, busca-se a declaração de nulidade do lançamento tributário, mas de forma autônoma à obrigação que lhe deu caso. Entretanto, se a nulidade ocorreu por não existir a obrigação tributária lançada, é declarada também a ausência da obrigação e a impossibilidade de outro lançamento ser feito com a mesma

matéria. Nesse caso a sentença condena a Fazenda Pública a ressarcir as custas judiciais e honorários advocatícios gastos na ação, bem como determina que ela não cobre mais aquela quantia discutida nos autos. (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Como a ação de conhecimento é voltada para produção de provas, acaba sendo uma modalidade mais ampla que o mandado de segurança para discutir a validade do crédito tributário. Isso significa que ambas podem discutir os mesmos lançamentos. Entretanto, é possível que a anulatória seja mais onerosa, considerando a possibilidade de honorários advocatícios de sucumbência e as custas processuais. (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Assim, conclui-se que essa classe é voltada para declarar nulo o tributo já lançado, e eventualmente a obrigação vinculada a este, resultado a coisa julgada material na inexistência da relação tributária ali discutida.

Na ação declaratória, o contribuinte, ora autor, procura o Poder Judiciário para que este se manifeste acerca da (in)existência da relação jurídica tributária, a fim de trazer segurança naquela relação. A sentença aqui proferida é meramente declaratória. No entanto, como o trânsito em julgado opera apenas quanto ao dispositivo da sentença, o contribuinte não ficaria isento de, no futuro, haver outros lançamentos semelhantes efetuados contra si. Porém, se a relação jurídica declarada se repetir na mesma realidade fática, a sentença continua operando seus efeitos. (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Ainda, Machado Segundo (2022, p.460) leciona que é possível a cumulação de pedidos na ação declaratória, como no caso de solicitar que o ato administrativo de lançamento seja desconstituído - desde que envolva a relação jurídica a ser declarada - e seja o ente público prolator do ato discutido condenado a restituir as quantias pagas pelo tributo.

É importante mencionar que a ação declaratória é usada tanto para que seja declarada inexistente a relação jurídica, diante de ilegalidade ou inconstitucionalidade referente a sua cobrança, quanto para declarar a existência da relação jurídica, visando aproveitar eventual crédito de tributo não cumulativo. Ademais, o tributo não precisa ter sido lançado para que a ação seja proposta, bem como o fato de ter sido lançado não é impedimento para tal também. Trata-se de uma coisa julgada material meramente declaratória.

A ação de repetição do indébito visa restituir ou obter crédito pago a mais pelo contribuinte, seja por lançamento incorreto por parte do Poder Público, julgamento administrativo inadequado, normas inválidas e exigências inconstitucionais. Pode ocorrer também do próprio contribuinte recolher valores a mais do que o devido. Essa restituição buscada denomina-se “repetição de indébito”. Com esta ação, busca-se reconhecer que houve valores a mais recolhidos e condenar o ente público a restituí-los. É uma medida condenatória. (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Quem deve buscar a restituição é o próprio contribuinte que realizou o pagamento do tributo indevido, e o fundamento essencial está na Constituição Federal, já que esta coloca que “nenhum tributo será exigido sem lei que o estabeleça”, conforme art. 141, §34. Ainda, a CF coloca requisitos para lei que deseja majorar ou instituir tributos.

Se o imposto pago indevidamente tiver sido instituído sem obedecer os requisitos impostos pela CF, é claramente o caso de se buscar a restituição do valor. Ainda, este imposto também pode não ser aplicado à relação tributária em discussão, sendo que é outro imposto que deve ser considerado. Neste caso, também é possível a busca da restituição, considerando que o lançamento do outro tributo ocorrerá após processo administrativo ou judicial que reconheça a sua inexigibilidade.

3 AÇÕES DIRETAS DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme Moraes (2022, p. 804), o controle de constitucionalidade se destina a averiguar se uma lei ou outro ato normativo está em conformidade com a Constituição do país, tanto nos seus requisitos formais quanto materiais. O requisito material consiste em que o conteúdo do ato normativo seja compatível com os preceitos da Constituição Federal. Alexandre de Moraes ainda anota que os requisitos formais correspondem à observância de normas constitucionais estabelecidas para o processo legislativo da lei a ser criada. Se não seguirem o rito correto, a lei ou ato a ser criado será inconstitucional formalmente, e poderá ser repelida pelo Judiciário no controle repressivo de constitucionalidade, difuso e concentrado.

A saber, controle repressivo de constitucionalidade é aquele realizado pelo Poder Judiciário após a promulgação da lei ou ato normativo. O controle repressivo

difuso é executado apenas em um caso concreto específico. Ou seja, não se discute a própria lei naquele caso, mas se a declaração de constitucionalidade da lei nos autos é essencial para a resolução da lide. Neste controle, a eficácia da decisão é somente entre as partes do processo (MORAES, 2022).

Já o controle repressivo concentrado é efetuado no Brasil, em relação a eventuais conflitos entre leis ou outros atos normativos federais ou estaduais e a Constituição Federal, pelo Supremo Tribunal Federal (STF) frente à própria lei ou ato normativo. Especificamente quanto à matéria tributária aqui analisada, o artigo mais importante é o art. 102, I, “a”, da CF, de onde extrai-se que o controle pode ser exercido através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), sendo que as entidades e autoridades legitimadas a propor essas ações estão relacionadas nos incisos do art. 103 da CF⁴

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade e na Ação Declaratória de Constitucionalidade não há caso concreto específico, pois o que se busca é que o STF examine lei ou outro ato normativo estadual ou federal (na ADC apenas federal), decidindo pela respectiva compatibilidade ou não com a Constituição Federal e garantindo a segurança nas relações jurídicas. Entretanto, a lei ou ato normativo em questão devem ter sido editados após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A peculiaridade existente nesta classe são os sujeitos ativos legitimados à sua propositura. São eles: o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa da Assembleia Legislativa do Estado ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal, o Governador do Estado ou do Distrito Federal, o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional e confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade busca eliminar lei ou outro ato normativo contrário à ordem constitucional. Então, declarada a inconstitucionalidade, a eficácia

⁴Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional. (BRASIL, 1988)

delas cessa. Os efeitos dessa declaração são gerais, retroativos, repristinatórios e principalmente vinculantes. Isso significa que, como regra geral, todos os atos baseados na lei ou ato declarado inconstitucional serão desfeitos desde a sua origem, inclusive sentenças transitadas em julgado e sua coisa julgada material. Todavia, excepcionalmente, nos termos do art. 27 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, que disciplina o processo da ADI e da ADC perante o Supremo Tribunal Federal,

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Entretanto, é necessário ajuizar ação rescisória para modificar coisa julgada material que já se haja formado em processo com sentença em sentido diverso do eventualmente decidido em ADI ou ADC e que envolva a lei que lhe haja sido objeto, pois esse alcance da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade não é automático ou, caso não haja tal sentença ainda transitado em julgado, interpor o recurso cabível dentro do prazo. Este cenário é importante ponto da coisa julgada em matéria tributária, pois é possível que imposto considerado devido e relação tributária existente, declarados em ações judiciais, possam ser modificados por meio da ação rescisória. (MORAES, 2022)

Diversamente do que ocorre na ADI, cujo conhecimento exige como requisitos que o sujeito ativo seja um dos legitimados à respectiva propositura (e, em relação a alguns, também a pertinência temática) e a fundamentação do entendimento no sentido da inconstitucionalidade da lei ou outro ato normativo, a ADC, que é cabível apenas em relação a leis federais, possui também como requisito essencial ao respectivo conhecimento a comprovação da existência de controvérsia judicial acerca da constitucionalidade ou não da lei em tribunais inferiores. Por exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado X entende que a Lei A é constitucional e não afasta sua aplicação, enquanto o Tribunal de Justiça do Estado Y entende que a Lei A é inconstitucional, afastando então sua aplicação do caso concreto. Proclamada a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei pelo STF, todos ficam sujeitos a esta decisão (MORAES, 2022).

Destaca-se que os mesmos legitimados para propor ADI podem propor ADC e seus efeitos também serão retroativos e para todos. Dessa forma, se afirmada a constitucionalidade da norma e haja coisa julgada material em ação entre partes, cuja sentença houve pela inconstitucionalidade, poderá ser proposta ação rescisória também.

No cenário da tributação, a decisão de (in)constitucionalidade pode modificar não só as decisões já proferidas, mas também gerar o direito de restituição de valores já pagos. Podem os efeitos da (in)constitucionalidade ser modulados também, de modo que eventual restituição possa não ser possível. De qualquer forma, são efeitos que poderão ser usufruídos a partir da decisão tomada, sendo benéficos em caso de novo entendimento sobre imposto aplicado ou devido.

4 EFICÁCIA VINCULANTE DE DECISÕES SOBRE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS, PROFERIDAS EM ADI E ADC

Como já observado, as decisões proferidas nas ações de procedimento comum ou em embargos à execução fiscal que versem sobre matéria tributária, fazem coisa julgada material entre as partes. Neste ponto, convém destacar que as controvérsias destas ações podem ser acerca da constitucionalidade de uma lei de conteúdo tributário ou, como mencionado, versar irregularidades no processo de lançamento do tributo e na sua aplicação ao contribuinte. Caso surjam questões sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei que seja havida por aplicável aos fatos em discussão, a decisão do juiz de primeiro grau, quer considere a lei constitucional quer não, terá efeito somente entre as partes. Em ambos os casos ocorrerá coisa julgada material, mas é possível que após esta decisão surja um novo entendimento do STF sobre a matéria. Esse novo entendimento pode decorrer de decisões proferidas em ADI e ADC. Como exemplo, temos a ADC 49, nos seguintes termos:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FAÇO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA

IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996 (ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021)

A ADC busca a declaração de constitucionalidade de lei quando há entendimento jurisprudencial em sentido diverso (o contrário também é válido). Neste julgado citado, a Corte Suprema é clara ao mencionar a evidente insegurança jurídica na seara tributária, ponto inclusive discutido neste artigo, pois a legislação afirma que na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado é devido ICMS, enquanto o Judiciário entende que não há incidência. Assim, quando acionado, o Supremo Tribunal Federal entendeu que realmente não incide ICMS na situação questionada, declarando a constitucionalidade da ausência de cobrança.

Os contribuintes que se encaixem na referida operação podem se deparar com nova situação tributária. É possível que um contribuinte tenha havido decisão desfavorável antes do julgamento da ADC, de forma que poderá, caso o Fisco continue efetuando o lançamento do imposto mesmo após os efeitos do acórdão aqui mencionado serem produzidos, buscar nova decisão que o exima do pagamento. Entretanto, optando pela via do procedimento comum, é necessário ter cuidado para não ajuizar nova ação com a mesma causa de pedir da ação anterior.

No mesmo contexto de modificação de obrigação tributária, tem-se a ADI 5422:

Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa. Presença. Afastamento de questões preliminares. Conhecimento parcial da ação. Direito tributário e direito de família. Imposto de renda. Incidência sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Inconstitucionalidade. Ausência de acréscimo patrimonial. Igualdade de gênero. Mínimo existencial. 1. Consiste o IBDFAM em associação homogênea, só podendo a ele se associarem pessoas físicas ou jurídicas, profissionais, estudantes, órgãos ou entidades que tenham conexão com o direito de família. Está presente, portanto, a pertinência temática, em razão

da correlação entre seus objetivos institucionais e o objeto da ação direta de inconstitucionalidade. 2. Afastamento de outras questões preliminares, em razão da presença de procuração com poderes específicos; da desnecessidade de se impugnar dispositivo que não integre o complexo normativo questionado e da possibilidade de se declarar, por arrastamento, a inconstitucionalidade de disposições regulamentares e de outras disposições legais que possuam os mesmos vícios das normas citadas na petição inicial, tendo com elas inequívoca ligação. 3. A inconstitucionalidade suscitada está limitada à incidência do imposto de renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias oriundos do direito de família. Ação da qual se conhece parcialmente, de modo a se entender que os pedidos formulados alcançam os dispositivos questionados apenas nas partes que tratam da aludida tributação. 4. A materialidade do imposto de renda está conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza. 5. Alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não se configuram como renda nem proventos de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas montante retirado dos acréscimos patrimoniais recebidos pelo alimentante para ser dado ao alimentado. A percepção desses valores pelo alimentado não representa riqueza nova, estando fora, portanto, da hipótese de incidência do imposto. 6. Na esteira do voto-vista do Ministro Roberto Barroso, “[n]a maioria dos casos, após a dissolução do vínculo conjugal, a guarda dos filhos menores é concedida à mãe. A incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia acaba por afrontar a igualdade de gênero, visto que penaliza ainda mais as mulheres. Além de criar, assistir e educar os filhos, elas ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança ou do adolescente”. 7. Consoante o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, a tributação não pode obstar o exercício de direitos fundamentais, de modo que “os valores recebidos a título de pensão alimentícia decorrente das obrigações familiares de seu provedor não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial”. 8. Vencidos parcialmente os Ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques, que sustentavam que as pensões alimentícias decorrentes do direito de família deveriam ser somadas aos valores de seu responsável legal aplicando-se a tabela progressiva do imposto de renda para cada dependente, ressaltando a possibilidade de o alimentando realizar isoladamente a declaração de imposto de renda. 9. Ação direta da qual se conhece em parte, relativamente à qual ela é julgada procedente, de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias. (ADI 5422, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-166 DIVULG 22-08-2022 PUBLIC 23-08-2022)

Nesta ADI, o objeto foi a inconstitucionalidade da incidência de imposto de renda na pensão alimentícia, o qual foi conhecido em parte e, nesta, julgada procedente. Aqui, seria o caso de, caso houvesse o lançamento do crédito tributário referente ao IRPF, buscar a declaração de inexistência de obrigação tributária, ou, caso o contribuinte tenha buscado o Judiciário anteriormente ao acórdão desta ADI e

e não tenha obtido a inexistência da relação tributária, é possível recorrer à ação rescisória, mas somente se não ultrapassado 2 anos do trânsito em julgado da referida ação. Porém, é mais difícil que se encontre divergências após a publicação deste acórdão, pois a própria Receita Federal orientou os contribuintes quanto às restituições a serem pagas (por impostos pagos indevidamente nos últimos 5 anos) e futuras declarações destes proventos, inclusive quanto ao ano-exercício de 2022.

A Lei 9.868/1999 e emendas à Constituição de 1988 criaram particularidades para estas decisões: seus efeitos são vinculantes e a eficácia *erga omnes*, ou seja, para todos. Ainda, há o trânsito em julgado desta decisão de mérito, resultando na formação de coisa julgada, que está ligada ao cumprimento da decisão proferida. O efeito vinculante significa que a decisão proferida terá força de lei, mesmo que não se trate de uma lei (FERRO, 2021).

Assim, é possível afirmar que decisões supervenientes em ADI ou ADC podem influir na coisa julgada já surgida em ações individuais anteriores, diante das características peculiares destas decisões. Em matéria tributária, isso pode significar que um tributo não poderá mais ser exigido do contribuinte, que sua alíquota deve ser modificada ou que não existe a relação tributária, entre outros possíveis resultados. Pensando em planejamento tributário e no contribuinte, seja pessoa física (imposto de renda, por exemplo) ou jurídica, é importante manter-se atento a essas questões, porque se houver formação de coisa julgada material em ação individual anterior, deverá ser proposta ação rescisória para modificar a situação antes estabelecida e diretamente nos tribunais de justiça do foro competente. Entretanto, pode ser que a decisão vinculante seja benéfica ao Fisco, que também terá que adotar suas medidas para o cumprimento, já que este não é automático (BRASIL, 2015).

Importante mencionar que a ação rescisória encontra fundamento no art. 966 e seus incisos, do Código de Processo Civil - CPC, e pode ser usada nas seguintes hipóteses, após o trânsito em julgado da sentença: se verificado que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; se for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente; se resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; se ofender a coisa julgada; se violar manifestamente norma jurídica; se for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

se obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável e se for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

Neste contexto, verifica-se que a ação rescisória que busque modificar sentença transitada em julgado devido à superveniência de decisão em ADI ou ADC contrária ao contido na sentença é fundamentada no seu inciso V, qual seja, violar manifestamente norma jurídica, pois estas decisões se traduzem em força legislativa, embora não sejam súmula vinculante. Inclusive, o art. 927 do CPC, afirma que os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade.

Conforme preconiza o art. 975, do CPC, o direito à rescisão se extingue em dois anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo, de forma que o contribuinte deve ficar atento ao prazo decadencial. Não é possível mensurar com certeza se há algum contribuinte que ajuizou ação rescisória frente a modificação da obrigação tributária, inclusive porque tais processos tramitam nos tribunais estaduais. Entretanto, como mencionado acima, seria plenamente plausível que ocorresse ação rescisória baseada na ADC 49 e na ADI 5422, se preenchidos os requisitos, não restando dúvidas quanto a relação tributária discutida.

Fato é que a busca de nova decisão em primeiro grau, ou em segundo em sede de ação rescisória, ocorreria somente se o Fisco continuasse a efetuar lançamento de crédito tributário indevido mesmo após decisão do STF, fato que é plenamente capaz de ocorrer.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o problema apresentado no presente artigo, tem-se que, embora possa tal possa parecer indicativo de insegurança jurídica, os limites da coisa julgada em matéria tributária são relativizados em algumas situações. Tal fato se deve à possibilidade de que norma com base na qual a sentença haja sido proferida venha a ter seu conteúdo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ou, quando menos, venha a este a atribuir a tal norma interpretação conforme a Constituição diversa daquela adotada na sentença, não sendo razoável impedir o

sujeito passivo da obrigação tributária, em tais situações, de buscar nova decisão favorável, que o exime do pagamento de imposto indevido, ou lhe propicie restituição de valor pago ou declaração de inexistência da relação jurídico tributária.

Embora relativizados, não se pode desconsiderar o fato de que os limites da coisa julgada têm seus alcances bem definidos, conforme já explicitado. Isso significa que a relativização não é automática nem deveria ser, mas que as situações citadas neste trabalho abrem uma exceção na certeza da coisa julgada, por força e meio de ações específicas relatadas neste artigo. Como mencionado, após decisões do STF, é possível que o Fisco continue efetuando a cobrança de imposto devido, de forma que o contribuinte poderá recorrer ao Judiciário, tendo coisa julgada entre as partes ou não.

Entretanto, é necessário que o sujeito passivo da obrigação tributária tenha cautela nas ações rescisórias (principalmente nas suas peculiaridades) e nas ações de procedimento comum para que, em caso de improcedência, não venha a suportar prejuízo econômico maior que o projetado inicialmente, considerando as custas e honorários advocatícios, bem como juros e multas decorrentes do imposto não pago, bem como fique atento aos prazos decadenciais envolvidos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009**. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/12016.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 213**. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1998]. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2059/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 30 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito constitucional e tributário. Ação declaratória de constitucionalidade. ICMS. Deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Inexistência de fato gerador. Precedentes da corte. Necessidade de operação jurídica com tramitação de posse e propriedade de bens. Ação julgada improcedente. ADC 49, Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Relator Edson Fachin. 19 abr. 2021, acórdão. Processo Eletrônico. **DJe**, 084, 04 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa. Presença. Afastamento de questões preliminares. Conhecimento parcial da ação. Direito tributário e direito de família. Imposto de renda. Incidência sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Inconstitucionalidade. Ausência de acréscimo patrimonial. Igualdade de gênero. Mínimo existencial. ADI 5422, Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM). Relator Dias Toffoli. 06/06/2022, acórdão. Processo Eletrônico **DJe**, 166, 23 ago. 2022.

FERREIRA JUNIOR, Rubens. Apontamentos sobre o mandado de segurança coletivo: A subutilização da panaceia contra a arbitrariedade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, n. 10, 2021. Disponível em: <https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/106>. Acesso em: 27 jun. 2022.

FERRO, Rodrigo Rage. Eficácia erga omnes, efeito vinculante e coisa julgada no controle concentrado de constitucionalidade. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 23, n. 1209, p. 173-198, maio 2021. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2189/1374>. Acesso em: 05 jul. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 14 ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme; CAMANO, Fernanda Donnabella. Coisa Julgada sobre Questão Constitucional Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 49, p. 260–287, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1233>. Acesso em: 28 jun. 2022.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 38 ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 62 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.