



Faculdade CDL
Curso de Pós-Graduação em ICMS

Felipe José Braga Hortêncio Jucá

**A DESCONSIDERAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS
CONTINUATIVAS**

Fortaleza
2013

Felipe José Braga Hortêncio Jucá

**A DESCONSIDERAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS
CONTINUATIVAS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em ICMS da Faculdade CDL como requisito parcial para obtenção do grau de especialista.

Professor Orientador Francisco Alexandre dos Santos Linhares.

Fortaleza

2013

Autor do trabalho:

Felipe José Braga Hortêncio Jucá

Título do trabalho:

A Desconsideração da Coisa Julgada nas Relações Tributárias Continuativas

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em ICMS da Faculdade CDL como requisito parcial para obtenção do grau de especialista.

Aprovada em ____ / ____ / ____

Professor Francisco Alexandre dos Santos Linhares

Faculdade CDL

RESUMO

A importância do desenvolvimento de uma pesquisa relacionada ao tema “A Desconsideração da Coisa Julgada nas Relações Tributárias Continuativas” encontra-se consubstanciada na necessidade de evidencição do paralelo existente entre a relativização do instituto jurídico da coisa julgada e a constante modificação do ordenamento legislativo pátrio, assim como na imprescindibilidade (a) da averiguação da plausibilidade do questionamento do instituto jurídico da coisa julgada em decorrência da sobrevinda de uma nova lei que contenha aspectos normativos idênticos aos estabelecidos no preceito legal por ela revogada, (b) da análise da constatação de que a mera superveniência legislativa apresenta o condão de suspender a eficácia de uma decisão transitada em julgado que tenha desonerado um contribuinte do pagamento de uma determinada exação tributária e (c) da verificação da aplicabilidade e da validade do enunciado sumular número 239 do Supremo Tribunal Federal no ordenamento jurídico nacional.

Palavras-chave: Segurança jurídica. Coisa julgada. Relativização. Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The importance of developing research related to the theme "The Disregard of Res Judicata in Permanent Foreign Tax" is embodied in the need for disclosure of the parallel between the relativization of the legal institution of res judicata and the constant change of spatial legislative parental well indispensability as in (a) the investigation of the plausibility of questioning the legal institution of res judicata as a result of a supervening new law contains normative aspects identical to those under legal provision repealed by it, (b) the analysis of the observation that mere supervening legislation has the power to suspend the effectiveness of a final judgment that has relieved a taxpayer's payment of a tax exaction and (c) the verification of the applicability and validity of the statement precedent 239 of the Supreme Court in order national legal.

Keywords: Legal certainty. Res judicata. Relativization. Precedent 239 of the Supreme Court.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	6
1	COISA JULGADA	8
1.1	Considerações iniciais	8
<i>1.1.1</i>	<i>Conceito</i>	<i>9</i>
<i>1.1.2</i>	<i>Fundamento de autoridade</i>	<i>10</i>
1.2	Acepções doutrinárias	12
<i>1.2.1</i>	<i>Coisa julgada formal x coisa julgada material</i>	<i>12</i>
1.3	Efeitos da coisa julgada	14
<i>1.3.1</i>	<i>Efeitos positivos x efeitos negativos</i>	<i>15</i>
2	RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA	17
2.1	Critérios típicos de relativização da coisa julgada	17
<i>2.1.1</i>	<i>Espécies</i>	<i>18</i>
2.2	Critérios atípicos de relativização da coisa julgada	21
2.3	Contexto da alteração da legislação nacional	23
<i>2.3.1</i>	<i>Relações jurídicas consumadas x relações jurídicas continuativas</i>	<i>24</i>
<i>2.3.2</i>	<i>Lei x norma</i>	<i>25</i>
<i>2.3.3</i>	<i>Exemplos de equívocos praticados pelas administrações fazendárias</i>	<i>27</i>
3	SÚMULA 239 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	29
3.1	Considerações históricas	29
3.2	Aplicabilidade na seara processual tributária	31
	CONCLUSÃO	34
	REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

Das inúmeras variáveis que decorrem da segurança jurídica, muitas propiciam o efetivo fomento das discussões intelectuais estabelecidas ao redor das temáticas processuais tributárias.

Nesse contexto, destacam-se, por exemplo, as que se relacionam (a) ao questionamento da decisão transitada em julgado por intermédio do exercício do controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, (b) à desconsideração da coisa julgada em consequência das constantes inovações legislativas, (c) à relativização da decisão transitada em julgado por conta do firmamento de uma nova orientação jurisprudencial, (d) às consequências jurídicas decorrentes da coisa julgada inconstitucional e (e) aos instrumentos processuais capazes de alterar o instituto da coisa julgada.

A brevidade que caracteriza o presente trabalho, no entanto, não proporciona o detalhamento dos principais aspectos e dimensões de todos esses temas intrínsecos ao campo da segurança jurídica.

Diante dessa constatação, foi escolhido o seguinte assunto para fins de desenvolvimento do presente trabalho: o paralelo existente entre a relativização da coisa julgada e a constante alteração da legislação pátria.

Tal escolha é justificada pelo fato de a mencionada matéria representar, provavelmente, a única dentre todas as demais alternativas evidenciadas que consegue propiciar, em um diminuto espaço cognitivo, a análise concreta das principais repercussões que precisam ser suportadas pelos contribuintes alcançados pelos efeitos da coisa julgada por ocasião da sua eventual desconsideração.

Ressalta-se, por oportuno, que este trabalho apresenta não apenas o objetivo de explorar o vasto universo dos conceitos atinentes a essa temática, assim como o de investigar as suas efetivas decorrências práticas na esfera dos interesses particulares dos contribuintes.

Afinal, embora não se despreze o fato de que alguns dos mais notáveis juristas brasileiros já tenham exarado significativos ensinamentos acerca do paralelo existente entre a relativização da coisa julgada e a alteração da legislação nacional, entende-se que as consequências jurídicas derivadas desse assunto ainda se mostram carecedoras de maiores esclarecimentos até os dias atuais.

Inclusive, essa constatação representa a causa do crescente perecimento da segurança jurídica (arduamente conquistada pelos cidadãos ao término de intermináveis

discussões judiciais) diante da superveniência de normas idênticas às vigentes no momento da prolação da decisão alcançada pelos efeitos da coisa julgada.

Destaca-se, nesse sentido, a ocorrência de situações tais como a relativização de decisões jurídicas que tinham conferido aos contribuintes a possibilidade do abatimento de todas as despesas realizadas a título de educação do Imposto de Renda Pessoa Física e a viabilidade da dedução dos gastos incorridos com a aquisição de determinados materiais hospitalares da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços.

Salienta-se, oportunamente, que a insuficiência da doutrina referente ao assunto abordado no presente trabalho também proporciona repercussões deveras negativas no campo jurisprudencial, o qual acabou sendo atingido pelas imprecisões e incongruências praticadas pelos mais destacados tribunais no decorrer dos últimos anos.

Fato é que todas essas considerações, ainda que breves, demonstram a relevância dos estudos que serão desenvolvidos ao longo do presente trabalho, os quais contribuem para a consecução do principal interesse dos jurisdicionados: a efetivação do princípio da segurança jurídica no contexto da justiça social.

1 COISA JULGADA

De acordo com as informações aduzidas na parte introdutória, são inúmeras as variáveis derivadas da seara da segurança jurídica que apresentam o condão de proporcionar o efetivo fomento das discussões intelectuais estabelecidas ao redor das temáticas processuais tributárias.

Considerando esse universo de possibilidades variadas, não pairam dúvidas sobre o entendimento de que as peculiaridades relacionadas à intangibilidade dos posicionamentos jurídicos representam as variáveis que mais costumam ser abordadas e polemizadas pelos doutrinadores e pelos julgadores nacionais.

Corroborar a essa assertiva o ensinamento proferido por Bueno (2009, p. 382): “Um dos temas mais polêmicos do direito processual civil diz respeito à coisa julgada. Não só com relação aos seus ricos desdobramentos e aplicações práticas, mas, também, à sua própria definição e a de seus contornos”.

E é exatamente em virtude desse posicionamento que algumas considerações iniciais relacionadas ao instituto jurídico da coisa julgada serão apresentadas adiante.

1.1 Considerações iniciais

No Brasil, as leis, que podem ser conceituadas como sendo os instrumentos responsáveis pela veiculação de prescrições normativas, não podem inviabilizar o Poder Judiciário de apreciar qualquer lesão ou ameaça a direitos.

Nesse contexto, observem-se as disposições expressamente contidas no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, *in litteris*:

Artigo 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Outro não é o motivo que leva Moraes (2002, p. 292), ao discorrer acerca do denominado princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, a asseverar que:

[...] o Poder Judiciário, desde que haja plausibilidade da ameaça ao direito, é obrigado a efetivar o pedido de prestação judicial requerido pela parte de forma

regular, pois a indeclinabilidade da prestação judicial é princípio básico que rege a jurisdição (RTJ 99/790), uma vez que a toda violação de um direito responde uma ação correlativa, independentemente de lei especial que a outorgue.

A consequência decorrente dessas premissas é que todas as situações submetidas pelas pessoas à apreciação do Poder Judiciário são, obrigatoriamente, analisadas e decididas por esse órgão jurisdicional, ocasião em que os pedidos formulados por aquelas acabam sendo efetivamente acolhidos ou devidamente refutados.

Por oportuno, ressalta-se que o próprio ordenamento jurídico nacional evidencia a existência de diversos recursos capazes de proporcionar a revisão das decisões proferidas na seara judicial, a exemplo da apelação, do agravo retido, do agravo de instrumento, dos embargos de infringência, dos embargos de declaração, do recurso especial, do recurso ordinário e do recurso extraordinário.

Ocorre que a impugnação dessas decisões não pode se perpetuar no tempo de maneira irrestrita e incondicional. Caso contrário, ocorreria o malferimento da segurança conferida pela ordem jurídica.

E é exatamente nesse contexto que se constata o surgimento do instituto da coisa julgada, conforme salienta Aragão (1992, p. 189):

A opção universalmente aceita, fundamentada no Direito Romano, consiste em, primeiro, submeter a sentença a reexame perante órgãos hierarquicamente superiores (eventualmente permitir sua rescisão posterior, acrescente-se) e após atribuir-lhes especial autoridade, que a torne imutável para o futuro em face de todos os participantes do processo em que fora ela pronunciada.

Em relação aos seus aspectos puramente conceituais, apresentar-se-ão, a seguir, todos os elementos capazes de demonstrar não apenas a sua exata definição, assim como a sua verdadeira extensão.

1.1.1 Conceito

Levando-se em consideração o encadeamento de todos os preceitos contextuais evidenciados anteriormente, constata-se que a coisa julgada representa o instrumento que apresenta o condão de conferir as seguintes qualidades às decisões proferidas no âmbito judicial: imutabilidade e indiscutibilidade.

Significa isso asseverar que a sua principal função encontra amparo na consecução do principal interesse dos jurisdicionados: a efetivação do princípio da segurança jurídica no contexto da justiça social.

Nesse sentido, observem-se os ensinamentos exarados por Abrão (2006, p. 20-23):

Consagrada constitucionalmente a coisa julgada (artigo 5º, XXXVI), sua função é a de manter a segurança jurídica ao lado da igualdade, e tem amplo leque para desfazer a incerteza e a instabilidade das relações [...].

A coisa julgada serve para blindar o momento que reflete uma determinada decisão no sentido da interpretação da norma diante da situação fática de um delineamento sobre o caso concreto.

Bem nessa visão, apenas a modificação da realidade jurídica ou fática, propriamente dita, teria o condão de alterar a decisão que se aplicaria sob o fundamento da coisa julgada e seus limites objetivos.

Oportunamente, salienta-se que o instituto jurídico sob análise apresenta uma importância tão distinta que chega até mesmo a extrapolar os próprios lindes do ordenamento jurídico interno, alcançando a seara das cortes internacionais, conforme afirma Brant em trabalho específico sobre o tema (2005, p. 396):

Constata-se, ainda, que os vetores positivo e negativo são igualmente complementares porque, nos dois casos, a res judicata na Corte Interamericana de Direitos Humanos encontra um apoio na necessidade social de solução da controvérsia jurisdicional e responde à necessidade de segurança jurídica. O interesse social justifica, portanto, a imutabilidade do dispositivo jurisdicional, a execução da sentença e a imutabilidade da decisão.

Nesse diapasão é que se pode conceituar a coisa julgada como sendo a projeção *erga omnes* da imutabilidade característica das decisões judiciais transitadas em julgado para fins de promoção da estabilidade das relações jurídicas submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

1.1.2 Fundamento de autoridade

Conforme evidencia a leitura das disposições contidas no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, os legisladores constituintes brasileiros decidiram conferir *status* constitucional à coisa julgada. Observe-se:

Artigo 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade

do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Escolha essa plenamente acertada em decorrência da constatação de que a intangibilidade dos posicionamentos jurisdicionais (enquanto conteúdo do princípio da segurança jurídica) representa uma das variáveis axiológicas em que se apóia o próprio Estado Democrático de Direito.

Afinal, não incidem dúvidas sobre o entendimento de que o eventual afastamento do princípio da segurança jurídica acabaria submetendo o ordenamento jurídico ao nefasto universo da inocuidade.

É exatamente nesse sentido que Souto (2006, p. 27) assevera que:

Um dos subprincípios constitutivos do Estado de Direito Democrático, segundo Canotilho, é o princípio da segurança jurídica. O referido princípio está relacionado com os elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito.

Corroboram a essa assertiva os preceitos doutrinários exarados por Palsen (2009, p. 882):

Princípio da segurança jurídica. O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico, implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

Conteúdos da segurança jurídica. São cinco os conteúdos do princípio da segurança jurídica: 1 – certeza do direito (e.g: legalidade, irretroatividade); 2 – intangibilidade das posições jurídicas (e.g: proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); 3 – estabilidade das situações jurídicas (e.g: decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); 4 – confiança no tráfego jurídico (e.g: cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); 5 – tutela jurisdicional (e.g: direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança e habeas corpus). O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.

Assim é que se pode afirmar que o fundamento de autoridade do instituto jurídico da coisa julgada se encontra consubstanciado não somente no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mas também nos pilares axiológicos em que se sustenta o próprio Estado Democrático de Direito.

1.2 Acepções doutrinárias

De acordo com as assertivas evidenciadas anteriormente, a coisa julgada consiste na projeção *erga omnes* da imutabilidade característica das decisões judiciais transitadas em julgado, sendo que associada ao contexto de promoção da estabilidade das relações jurídicas submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Corroboram a essa sucinta conceituação os ensinamentos exarados por Didier Júnior, Braga e Oliveira (2008, p. 552): “A coisa julgada é a imutabilidade da norma jurídica individualizada contida na parte dispositiva de uma decisão judicial”.

Ocorre que essa imutabilidade experimenta algumas variações relacionadas ao seu grau de incidência, constata-se essa que acabou ensejando a elaboração doutrinária de uma distinção entre as seguintes acepções: coisa julgada formal e coisa julgada material.

Exatamente em decorrência da existência dessa diferenciação é que serão apresentadas algumas considerações relacionadas a essas duas acepções doutrinárias adiante.

1.2.1 Coisa julgada formal x coisa julgada material

A coisa julgada formal consiste em um fenômeno endoprocessual que proporciona a imutabilidade de uma determinada decisão judicial dentro do processo em que a mesma foi exarada, quer seja pelo decurso do lapso temporal legalmente previsto para fins de interposição do recurso cabível, quer seja pelo esgotamento de todas as vias recursais.

A bem da verdade, o instituto da coisa julgada formal nada mais representa do que uma espécie de preclusão caracterizada pela impossibilidade da impugnabilidade de uma determinada decisão judicial no contexto dos autos processuais em que a mesma foi proferida.

Nesse sentido, observe-se o posicionamento adotado por Theodoro Júnior (2006, p. 577):

A coisa julgada formal decorre simplesmente da imutabilidade da sentença dentro do processo em que foi proferida pela impossibilidade de recursos, quer porque a lei não mais os admite, quer porque se esgotou o prazo estipulado pela lei sem

interposição pelo vencido, quer porque o recorrente tenha desistido do recurso interposto ou ainda tenha renunciado à sua interposição.

Quanto à coisa julgada material, recorre-se, inicialmente, às disposições conceituais contidas no *caput* do artigo 467 do Código de Processo Civil pátrio: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

Dessa maneira, torna-se notória a averiguação de que a coisa julgada material representa o fenômeno de natureza endoprocessual e extraprocessual que confere as seguintes qualidades às decisões proferidas no âmbito judicial: imutabilidade e indiscutibilidade.

Significa isso asseverar que essa acepção doutrinária consiste no instrumento responsável pela efetivação da estabilidade das relações jurídicas submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Afinal, não pairam dúvidas sobre o entendimento de que o mesmo apresenta a inquestionável aptidão de inviabilizar a utilização de quaisquer intermédios extraprocessuais porventura capazes de proporcionar a alteração dos provimentos jurisdicionais passados em julgado.

Por oportuno, ressalta-se que foram exatamente essas as premissas que ensejaram a elaboração do *caput* do artigo 468 do Código de Processo Civil pelos legisladores nacionais nos seguintes moldes: “A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”.

Nesse diapasão, transcreve-se o magistério de Bueno (2009, p. 387) abaixo:

A chamada ‘coisa julgada material’, por sua vez, representa a característica de imutabilidade do quanto decidido na sentença para ‘fora’ do processo, com vistas a estabilizar as relações de direito material tais quais resolvidas perante o mesmo juízo ou qualquer outro. Trata-se, a bem da verdade, da concepção da coisa julgada a que geralmente se faz referência. Tanto assim que o uso da expressão ‘coisa julgada’ sem qualquer qualificativo quer dizer, quanto a isto não há discrepância, a coisa julgada material e não a coisa julgada formal.

Quanto ao embate incisivo das duas acepções doutrinárias em presente comento, mostra-se imperiosa a transcrição da distinção realizada por Theodoro Júnior (2006, p. 577):

A coisa julgada formal atua dentro do processo em que a sentença foi proferida, sem impedir que o objeto do julgamento volte a ser discutido em outro processo. Já a coisa julgada material, revelando a lei das partes, produz seus efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o reexame da res in iudicium deducta, por já definitivamente apreciada e julgada.

Igualmente, cumpre salientar os termos em que essa mesma diferenciação acabou sendo realizada por Bueno (2009, p. 387):

Por assim dizer, denomina-se coisa julgada formal aquela sentença não mais sujeita a qualquer espécie de impugnação endoprocessual e, portanto, trata-se de realidade próxima àquela desempenhada pela preclusão. A coisa julgada material, de sua vez, é aquela mesma característica de imutabilidade, analisada de fora do processo, isto é, enquanto característica da imutabilidade da sentença do ponto de vista exterior, não podendo a mesma ser atacada por qualquer meio, inclusive extraprocessual.

Assim é que se entende restar plenamente exaurida a abordagem relacionada às variações experimentadas pela imutabilidade característica do instituto jurídico da coisa julgada.

1.3 Efeitos da coisa julgada

Inicialmente, recorre-se, mais uma vez, aos preceitos normativos positivados no *caput* do artigo 467 do Código de Processo Civil pátrio: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

É que a simples leitura desse dispositivo apresenta o condão de evidenciar quais são os dois efeitos relacionados à coisa julgada: imutabilidade e indiscutibilidade.

Acontece que esses efeitos se associam a diferentes destinatários, os quais costumam ser identificados como sendo (a) as partes envolvidas na relação processual encerrada e (b) os julgadores responsáveis e/ou competentes pela apreciação das novas situações jurídicas submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

Nesse diapasão, observem-se os dizeres exarados por Theodoro Júnior (2006, p. 582-583), *in litteris*:

Portanto, quando o art. 467 fala em indiscutibilidade e imutabilidade da sentença transitada em julgado refere-se a duas coisas distintas: a) pela imutabilidade, as partes estão proibidas de propor ação idêntica àquela em que se estabeleceu a coisa julgada; b) pela indiscutibilidade, o juiz é que em novo processo, no qual se tenha de tomar a situação jurídica definida anteriormente pela coisa julgada como razão de decidir, não poderá reexaminá-la ou rejulgá-la; terá de tomá-la simplesmente como premissa indiscutível. No primeiro caso atua a força proibida (ou negativa) da coisa julgada, e no segundo, sua força normativa (ou positiva).

Destarte, não se pode olvidar da existência das funções positiva e negativa do instituto jurídico da coisa julgada, as quais serão devidamente abordadas ao longo da seção adiante evidenciada.

1.3.1 Efeitos positivos x efeitos negativos

De maneira extremamente resumida, conceitua-se a função negativa da coisa julgada como sendo a impossibilidade de suscitação de uma determinada questão definitivamente decidida e transitada em julgado em uma nova relação processual.

Nesse sentido é que Bueno (2009, p. 387-388) assevera que “[...] a chamada função negativa da coisa julgada captura o instituto como pressuposto processual negativo, isto é, como um fator impeditivo de sua rediscussão por qualquer órgão jurisdicional ou pelas próprias partes [...]”.

Lembrando que outro não é o posicionamento adotado por Didier Júnior, Braga e Oliveira (2008, p. 565). Observe-se: “O *efeito negativo* da coisa julgada impede que a questão principal já definitivamente decidida seja novamente julgada como questão principal em outro processo”.

Em relação à função positiva da coisa julgada, conceitua-se a mesma como sendo a vinculação dos julgadores responsáveis e/ou competentes pela apreciação das novas situações jurídicas submetidas ao crivo do Poder Judiciário nacional aos limites jurisdicionais (individualização da norma jurídica) que restaram definitivamente estabelecidos por ocasião do trânsito em julgado da parte dispositiva de uma determinada decisão judicial.

Concorre à verossimilhança dessa conceituação a assertiva lavrada por Bueno (2009, p. 387-388): “A função positiva da coisa julgada relaciona-se à noção de a imutabilidade da decisão transitada em julgado obrigar, isto é, vincular as partes perante as quais ela foi proferida”.

Em semelhante sentido são os ensinamentos exarados por Didier Júnior, Braga e Oliveira (2008, p. 566):

O efeito positivo da coisa julgada determina que a questão principal já definitivamente decidida e transitada em julgado, uma vez retornando ao Judiciário como questão incidental (não a principal, em virtude da vedação imposta pelo efeito negativo), não possa ser decidida de modo distinto daquele como o foi no processo anterior, em que foi questão principal.

O efeito positivo da coisa julgada gera, portanto, a vinculação do julgador de outra causa ao quanto decidido na causa em que a coisa julgada foi produzida. O juiz fica

adstrito ao que foi decidido em outro processo. São casos em que a coisa julgada tem que ser levada em consideração pelos órgãos jurisdicionais.

Oportunamente, em se considerando a necessidade da realização de um embate incisivo entre as duas acepções doutrinárias em presente comento, cumpre salientar a transcrição da diferenciação realizada por Silva (2000, p. 500):

O efeito negativo da coisa julgada opera como *exceptio rei iudicatae*, ou seja, como defesa, para impedir o novo julgamento daquilo que já fora decidido na demanda anterior. O efeito positivo, ao contrário, corresponde à utilização da coisa julgada propriamente em seu conteúdo, tornando-o imperativo para o segundo julgamento. Enquanto a *exceptio rei iudicatae* é forma de defesa, a ser empregada pelo demandado, o efeito positivo da coisa julgada pode ser fundamento de uma segunda demanda.

Assim é que se ratifica o entendimento de que o denominado instituto jurídico da coisa julgada apresenta o incontestável condão de conferir as seguintes qualidades às decisões proferidas no âmbito judicial: imutabilidade e indiscutibilidade.

2 RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Em consonância com as assertivas apresentadas acima, a coisa julgada consiste em uma projeção *erga omnes* da imutabilidade e da indiscutibilidade características dos posicionamentos jurisdicionais transitados em julgado, sendo que associada ao contexto de promoção da estabilidade das relações jurídicas submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Ocorre que essa conceituada intangibilidade das decisões exaradas na seara judicial, enquanto manifestação axiológica do princípio da segurança jurídica do Estado Democrático de Direito, não apresenta um caráter estritamente absoluto, podendo ser relativizada quando da constatação prática da ocorrência de algumas situações excepcionais extremamente limitadas.

Assim é que se exsurge a conceituação da relativização da coisa julgada como sendo a possibilidade de transformação dos posicionamentos jurisdicionais transitados em julgado por ocasião da sucessão de alguma das pouquíssimas hipóteses excepcionalmente previstas pelo ordenamento legislativo, as quais serão devidamente abordadas ao longo da seção evidenciada abaixo.

2.1 Critérios típicos de relativização da coisa julgada

A desconsideração da coisa julgada nada mais expressa do que a possibilidade consistente na reapreciação jurisdicional de uma determinada matéria anteriormente transitada em julgado por ocasião da desconsideração dos aspectos materiais relacionados ao instituto jurídico em presente comento.

Com a intenção de ratificar a verossimilhança da conceituação apresentada acima, desponta como imperiosa a transcrição do ensinamento exarado por Aires Filho (2006, p. 59), segundo o qual “[...] a relativização da coisa julgada é admitir que questões já julgadas e que não mais admitem recurso possam voltar a serem reapreciadas em juízo”.

Acontece que, em decorrência de todo o significado axiológico que a coisa julgada apresenta no contexto da sustentação do Estado Democrático de Direito previsto no *caput* do artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a sucessão dessa possibilidade e/ou admissibilidade revisional prescinde, obrigatoriamente, da prevalência de alguns outros valores ideológicos assegurados no ordenamento jurídico, conforme acentua o indigitado magistério lavrado por Bueno (2009, p. 400):

A coisa julgada aceita impugnação. Embora a sua proteção tenha assento constitucional expresso no art. 5º, XXXVI, é possível e, mais do que isto, desejável, que o legislador possa estabelecer padrões de seu contraste diante do necessário prevalecimento de outros valores ou de outros ideais do mesmo ordenamento jurídico. Trata-se, em última análise, de uma conclusão da qual não se pode arrear aceitar as premissas que fundam o desenvolvimento deste Curso (v., em especial, o n. 2.1 do Capítulo 1 da Parte II do vol. 1).

Por oportuno, assevera-se que esses valores ideológicos se encontram exaustivamente conjecturados ao longo de todo o Código de Processo Civil pátrio por ocasião da expressa positivação de todas as hipóteses de relativização do instituto jurídico da coisa julgada.

Nesse contexto, mostra-se necessário salientar que a importância desse expediente legislativo se encontra consubstanciada não apenas na necessidade de imposição dos denominados critérios objetivos de desconconsideração da coisa julgada, mas também na conseqüente inviabilização do exercício da prática legislativa por parte do Poder Judiciário (elaboração de novas hipóteses legitimadoras).

Corroborar a essa assertiva o ensinamento exarado por Souto (2006, p. 29), *in litteris*:

O Código de Processo Civil já cuidou de elencar as hipóteses de flexibilização da coisa julgada, nas quais se sobrepôs a busca pela verdade à certeza do Direito. São elas: ação rescisória (art. 485), ação de revisão, prevista no art. 471, e a ação anulatória do art. 486. Na verdade, o que fez o CPC foi fixar os critérios de justiça que justificariam, sob a égide do sistema constitucional vigente, a relativização da coisa julgada.

Admitir a relativização da coisa julgada, além das hipóteses previstas no CPC, seria admitir que o julgador possa fixar, livremente, os critérios de justiça que, sob a sua ótica, legitimem a desconconsideração da coisa julgada.

Nesse designado contexto é que serão apresentadas as típicas espécies relativizadoras do instituto jurídico da coisa julgada adiante.

2.1.1 Espécies

Na intrincada seara do direito processual civil, são inúmeras as espécies que apresentam o condão de infirmar os efeitos materiais relacionados ao instituto jurídico da coisa julgada.

Nesse sentido é que se transcreve adiante a enumeração exemplificativamente elaborada por Didier Júnior, Braga e Oliveira (2008, p. 579):

Admitem-se, em nosso sistema, como instrumentos de revisão da coisa julgada material: a) a ação rescisória; b) a querela nullitatis (art. 741, I, CPC) ou exceptio nullitatis (art. 475-L, I, CPC); c) impugnação com base na existência de erro material; d) a impugnação da sentença inconstitucional (com base no art. 475-L, § 1º, e, art. 741, parágrafo único do CPC); e) e a possibilidade de revisão da coisa julgada por denúncia de violação à Convenção Americana de Direitos Humanos formulada perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Ocorre que a maioria dessas hipóteses flexibilizadoras não apresenta significativas repercussões no âmbito do direito processual tributário, cujos desdobramentos particularmente interessam ao presente trabalho, em decorrência de todas as suas vicissitudes e peculiaridades.

Em se considerando esse contexto, entretanto, revela-se imperiosa a realização de uma menção aos aspectos existenciais de dois instrumentos em especial: a ação rescisória e a ação revisional.

Em um primeiro momento, a ação rescisória pode ser conceituada como sendo uma *actio* de natureza autônoma que apresenta o condão de propiciar a impugnação de uma determinada decisão judicial anteriormente transitada em julgado quando da constatação de algum dos vícios elencados ao longo do artigo 485 do Código de Processo Civil pátrio, *in litteris*:

Artigo 485 – A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I – se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II – proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;

III – resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV – ofender a coisa julgada;

V – violar literal disposição de lei;

VI – se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal, ou seja, provada na própria ação rescisória;

VII – depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII – houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;

IX – fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa.

§ 1.º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

§ 2.º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

Corroboram a essa conceituação os ensinamentos exarados por Abrão (2006, p. 21): “Essencialmente, a ação rescisória tem o condão de infirmar os efeitos da coisa julgada e para tanto deve ser proposta na hipótese de a decisão contrariar os fundamentos sobre a interpretação normativa e a aplicação prática”.

Ensinaamentos esses que são devidamente ratificados não apenas por Didier Júnior, Braga e Oliveira (2008, p. 579):

A ação rescisória é uma ação autônoma de impugnação de decisão de mérito transitada em julgado, quando inquinada por vícios rescisórios (previstos no art. 485, CPC). Visa desconstituir a coisa julgada material. Para ser manejada deve estar presente uma das hipóteses de cabimento do art. 485, CPC, respeitando-se o prazo decadencial de 02 anos – cujo termo inicial é a data do trânsito em julgado.

Oportunamente, assevera-se que o aperfeiçoamento efetivo da coisa julgada se encontra necessariamente adstrito ao transcurso do prazo decadencial previsto no *caput* do artigo 495 do Código de Processo Civil pátrio: “O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão”.

Afinal, não incidem dúvidas sobre a assertiva de que a imutabilidade e a indiscutibilidade das decisões proferidas na seara judicial podem ser questionadas e desconstituídas durante o transcurso desse interregno temporal.

Exatamente dessas aludidas premissas é que advém a diferenciação existente entre a coisa julgada (criação legislativa) e a coisa soberanamente julgada (criação doutrinária), a qual se encontra devidamente sintetizada nas palavras expendidas por Theodoro Júnior (2006, p. 574), *in litteris*:

Há, outrossim, diante da possibilidade de ação rescisória da sentença (art. 485), dois graus de coisa julgada, conforme a lição de Frederico Marques: a coisa julgada e a coisa soberanamente julgada, ocorrendo esta última quando se escoe o prazo decadencial de propositura da rescisória (art. 495), ou quando seja ela julgada improcedente.

Em um segundo momento, ressalta-se que a amplitude das ações revisionais, ao contrário do que se sucede com as ações rescisórias alhures evidenciadas, encontra-se restringida ao campo de incidência das relações tributárias continuativas.

Nesse sentido, observem-se as disposições contidas no inciso I do artigo 471 do Código de Processo Civil pátrio, *in litteris*:

Artigo 471 – Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

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

II – nos demais casos prescritos em lei.

Assim é que se mostra possível a conceituação da ação revisional como sendo o instrumento de impugnação das decisões judiciais proferidas em relações tributárias continuativas e devidamente transitadas em julgado quando da efetiva alteração dos seus estados fático e/ou jurídico.

Significa isso asseverar que essas decisões passadas em julgado permanecem produzindo todos os seus efeitos ao longo do passar dos tempos, inclusive em exercícios fiscais posteriores àquele em que a decisão foi exarada, enquanto persistirem inalterados os substratos fáticos e jurídicos propiciadores das suas prolações.

Por oportuno, destaca-se que a disposição normativa evidenciada acima, ao inviabilizar o ajuizamento desmotivado de novas ações judiciais, ainda apresenta o condão de propiciar o desemperramento de toda a máquina judiciária nacional, conforme salienta Theodoro Júnior (2006, p. 21-22):

[...] Não havendo alteração da situação fática e de natureza jurídica, permanecerá tal e qual a eficácia da coisa julgada, assim há lícito interesse do contribuinte de esclarecer de forma pormenorizada, evitando como isso novas ações e o emperramento da máquina judiciária com o excesso de litigiosidade.

Dessa maneira, tendo sido realizadas as necessárias delimitações conceituais concernentes às ações rescisória e revisional, passa-se, adiante, a uma abordagem crítica dos critérios atípicos que apresentariam o condão de proporcionar a desconsideração da coisa julgada.

2.2 Critérios atípicos de relativização da coisa julgada

Além dos instrumentos evidenciados anteriormente, dentre os quais se destacaram as ações rescisórias e as ações revisionais em decorrência da amplitude das mesmas no campo do direito processual tributário, impende ser salientada a existência dos critérios atípicos de desconsideração da coisa julgada: a injustiça e a inconstitucionalidade.

Inicialmente capitaneados pelo insigne José Augusto Delgado, então ministro do Superior Tribunal de Justiça, e posteriormente disseminados pelos doutrinadores Humberto Theodoro Júnior e Cândido Rangel Dinamarco, esses critérios indicam a possibilidade de relativização da coisa julgada com esteio em aspectos extremamente subjetivos, a exemplo da apreciação do grau de equidade existente em uma determinada decisão judicial.

Corroboram a essa assertiva os ensinamentos proferidos não somente por Didier Júnior, assim como por Braga e Oliveira (2008, p. 553):

CÂNDIDO DINAMARCO já vinha propondo essa solução há um bom tempo. O autor tem uma das opiniões mais abertas sobre a relativização da coisa julgada. Afirmar categoricamente que a coisa julgada só deve se conservar inquebrantável: a) consoante com as máximas da proporcionalidade, razoabilidade, moralidade administrativa – quando não seja absurdamente lesiva ao Estado; b) cristalizar a condenação do Estado ao pagamento de valores ‘justos’ a título de indenização por expropriação imobiliária; c) não ofender a cidadania e os direitos do homem e não violar a garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Ocorre que, ao contrário da linha de raciocínio desenvolvida pelos autores supracitados, não se constata a existência de quaisquer vinculações entre a coisa julgada e a justiça da decisão exarada pelo Poder Judiciário.

Até mesmo em decorrência da constatação de que a eventual aceitação de uma premissa em sentido oposto a essa acabaria ensejando o aniquilamento dos próprios fundamentos axiológicos que conferem *status* de autoridade à coisa julgada: segurança jurídica e apaziguamento social.

Em relação a essa temática, transcreve-se o acertado entendimento sedimentado por Moreira (2005, p. 10) adiante:

Mesmo a doutrina favorável, em maior ou menor medida, à proposta ‘relativizadora’ não pode deixar de advertir-se da insuficiência, para justificá-la, da mera invocação de eventual ‘injustiça’ contida na sentença passada em julgado. Condicionar a prevalência da coisa julgada, pura e simplesmente, à verificação da justiça da sentença redundaria em golpear de morte o próprio instituto. Poucas vezes a parte vencida se convence de que sua derrota foi justa.

Outro, por sinal, não é o posicionamento sustentado por Lima e Sales (2006, p. 42), *in litteris*:

Daí decorre o entendimento de que a segurança jurídica não pode ser afastada em todas as hipóteses de ausência de julgamentos idênticos, inclusive pelo fato de que antes de a sentença se tornar imutável as partes dispuseram de meios adequados (recurso extraordinário, recurso especial, embargos de divergência, embargos infringentes etc.) à equiparação dos julgados. De efeito, ampliar a possibilidade de rediscussão da matéria transitada em julgado para todas as hipóteses de afronta à isonomia seria um indesejável retrocesso que não se coaduna com a atual onda da instrumentalidade e efetividade da prestação jurisdicional, importando ainda na vulnerabilidade das relações sociais.

Em verdade, entende-se que a problemática de toda essa acepção doutrinária se encontra consubstanciada na possibilidade de perpetuação das discussões judiciais em um contexto de eternidade, conforme acentua o magistério de Lopes Filho (2006, p. 231-232):

Suponho desnecessário sustentar que a ‘injustiça da sentença’ nunca foi e, a meu ver, jamais poderá ser, fundamento para afastar o império da coisa julgada. De todos os argumentos concebidos pela doutrina, através dos séculos, para sustentar a necessidade de que os litígios não se eternizem, parece-me que o mais consistente reside, justamente, na eventualidade de que a própria sentença que houver reformado a anterior, sob o pressuposto de conter injustiça, venha a ser mais uma vez questionada como injusta; e assim ad aeternum, sabido, como é, que a justiça, não sendo um valor absoluto, pode variar, não apenas no tempo, como também entre pessoas ligadas a diferentes crenças políticas, morais e religiosas, numa sociedade democrática que se vangloria de ser tolerante e ‘pluralista’.

Assim é que se considera completamente inaceitável a proposta de desconsideração da coisa julgada por ocasião da eventual superveniência de critérios atípicos, a exemplo da injustiça das decisões exaradas na seara judicial.

2.3 Contexto da alteração da legislação nacional

Em estrita conformidade com as assertivas aduzidas anteriormente, a coisa julgada consiste em uma projeção *erga omnes* da imutabilidade e da indiscutibilidade características dos posicionamentos jurisdicionais transitados em julgado associada ao contexto de promoção da estabilidade das relações jurídicas submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Ocorre que essa conceituada intangibilidade das decisões exaradas na seara judicial não apresenta um caráter estritamente absoluto, podendo ser relativizada quando da constatação prática da ocorrência de algumas situações excepcionais.

Oportunamente, assevera-se que a inferência da proposição acima evidenciada se encontra consubstanciada na simplória averiguação de que o perfazimento do instituto jurídico da coisa julgada sequer apresenta o condão de inviabilizar o exercício da competência legislativa associada ao Poder Público.

Afinal, não incidem dúvidas sobre o entendimento de que a regulação das situações amparadas pelos famigerados efeitos da coisa julgada (imutabilidade e indiscutibilidade) se encontra sujeita a constantes transmutações em decorrência da superveniência de alterações normativas.

Nesse diapasão, desvela-se sobremaneira imperiosa a transcrição do magistério de Viana (2006, p. 287-288):

Nada obsta que, mesmo havendo a coisa julgada, venha uma nova regulamentação da mesma matéria tratada na sentença que atingiu aquela qualidade de imutável. A coisa julgada, que alcança caso específico, não impede que o Poder Público venha a exercer sua natural competência legislativa e editar norma que acarrete modificações na regulação de situações similares àquela já tratada pelo Poder Judiciário.

Destaca-se que outro não é o posicionamento jurisprudencial que vem sendo acertadamente adotado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal desde o término da longínqua década de setenta, *in verbis*:

A COISA JULGADA NÃO IMPEDE QUE LEI NOVA PASSE A REGER DIFERENTEMENTE OS FATOS OCORRIDOS A PARTIR DA SUA VIGENCIA. DESSARTE, NÃO EXCLUI A INCIDENCIA DO ART. 96 DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, A EXISTÊNCIA DE JULGADO QUE RECONHECEU, COM BASE EM LEGISLAÇÃO ORDINARIA ANTERIOR, POR ELE REVOGADA, O DIREITO A EQUIPARAÇÃO PARA EFEITO DE REMUNERAÇÃO DE FUNCIONÁRIO PÚBLICO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

Assim é que se entende inquestionavelmente imperiosa a abordagem da coisa julgada em se considerando as conseqüências ocasionadas pela constante alteração da legislação nacional no contexto das denominadas relações jurídico-tributárias continuativas.

2.3.1 Relações jurídicas consumadas x relações jurídicas continuativas

No Direito Tributário, as relações jurídicas costumam ser qualificadas segundo a seguinte classificação: consumadas (ou instantâneas) e continuativas.

Nesse diapasão, as relações jurídicas consumadas e/ou instantâneas correspondem àquelas situações em que os denominados fatos tributários são completamente autônomos, apresentando e/ou revelando todos os elementos que se mostram necessários à identificação do montante da exação tributária.

Corroboram a essa assertiva os ensinamentos exarados por Lima e Sales (2006, p. 46), *in verbis*:

Caso a relação jurídico-tributária seja instantânea, ou seja, 'o fato tributário é autônomo, isto é, nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte', nova orientação jurisprudencial, ainda que firmada pelo Supremo Tribunal Federal, não é apta para induzir em mora o contribuinte, posto tratar-se de situação já consumada, estando o sujeito passivo da obrigação tributária protegido pela coisa julgada.

Em sentido completamente oposto, as relações jurídicas continuativas, segundo as assertivas de Abrão (2006, p. 20-21), dizem “[...] respeito aos tributos relacionados a ocorrências repetitivas, materializando uma atividade mais ou menos duradoura, daí a inscrição dos contribuintes em cadastros, como acontece no recolhimento do IPI, ICMS, ISSQN e outros tributos”.

Significa isso asseverar que essas aludidas espécies de relações tributárias representam aquelas situações cujos respectivos fatos tributários se prolongam ao longo do tempo e/ou cujas respectivas obrigações tributárias sempre se renovam em uma determinada periodicidade.

Por oportuno, considerando a necessidade da realização de um embate incisivo entre as duas acepções doutrinárias sob análise, cumpre salientar a transcrição da diferenciação realizada por Lima e Sales (2006, p. 47):

Partindo dessas premissas e dependendo da extensão jurídica dos efeitos produzidos pelos fatos que possuem previsão normativa, pode-se diferir as relações jurídicas consumadas, das continuativas, devendo-se interpretar aquelas como sendo as relações em que os fatos a serem abarcados pela tutela jurisdicional estejam já realizados, enquanto as relações de caráter continuativo são as que englobem fatos que já irradiaram efeitos no passado e ainda estão a fazê-lo no futuro ou ainda aquelas aptos a repetição.

Assim é que se entende não incidirem dúvidas quaisquer acerca das denominadas relações jurídicas continuativas, no contexto das quais serão consideradas as principais consequências ocasionadas pela constante modificabilidade do ordenamento legislativo nacional.

2.3.2 *Lei x norma*

Como dito anteriormente, o paralelo existente entre a relativização da coisa julgada e a alteração da legislação nacional representa uma temática que se encontra indiscutivelmente atrelada à consecução do principal interesse dos jurisdicionados: a efetivação do princípio da segurança jurídica no contexto da justiça social.

E é exatamente com a finalidade de viabilizar a concreta percepção dessa assertiva que se mostra necessário ressaltar a diferenciação existente entre os termos “lei” e “norma” no contexto do ordenamento jurídico pátrio.

Diferenciação essa que pode facilmente ser revelada a partir da expressão adiante aduzida: ao passo em que a lei representa uma mera forma da qual se utiliza o Poder

Legislativo para fins de veiculação de uma prescrição jurídica qualquer, a norma representa o próprio conteúdo veiculado pela lei.

Nesse sentido, revela-se sobremaneira interessante a transcrição de parte dos ensinamentos proferidos por Machado (2006, p. 171-172), *in litteris*:

A palavra lei e a palavra norma designam coisas distintas, embora na linguagem jurídica muita vez apareçam como sinônimos. A palavra lei pode ter vários significados. Um deles, ainda que impróprio, corresponde ao significado da norma. Seja como for, todavia, observado o rigor terminológico, as duas palavras significam mesmo coisas distintas. E essa distinção se faz indiscutível se considerarmos determinado ordenamento jurídico. No Direito positivo brasileiro a palavra lei designa uma expressão formal do direito, produzida pelo Congresso Nacional, enquanto a palavra norma designa uma prescrição jurídica, independentemente de qual seja o seu veículo, e de quem a tenha produzido.

Em síntese, e tendo em vista os significados mais relevantes no contexto da questão que estamos a examinar, podemos dizer que a lei é um veículo da norma.

Corroboram referidos argumentos ao entendimento de que a lei consiste na forma pela qual uma determinada norma acaba sendo veiculada, donde se deduz consistir a norma no conteúdo exarado por intermédio da lei. Consequência disso é o fato de não ser a lei, enquanto forma, o instituto apto à fundamentação de uma decisão qualquer proferida nos âmbitos jurídico ou administrativo, mas sim o da norma (conteúdo).

Lembra-se, nesse sentido, que outra não é a conclusão auferida pelo próprio Machado (2006, p. 172). Observe-se:

Assim, quando dizemos que a lei é ou pode ser um fundamento da sentença, estamos dizendo na verdade que a norma veiculada pela lei é fundamento da sentença.

Não é raro acontecer que uma lei seja editada veiculando diversas normas, algumas das quais já estavam exatamente iguais, em lei anterior. E pode ocorrer que uma ou algumas dessas normas tenha servido como fundamento de uma sentença que transitou em julgado. Sentença na qual estará mencionada a lei, seu artigo, parágrafo, etc.

Com o surgimento de uma lei nova, que alberga a mesma ou as mesmas normas que se prestaram como fundamento daquela sentença, na verdade não se tem direito novo. Tem-se apenas veículo novo do mesmo direito, que permanece inalterado.

Assim é que se costuma asseverar não apresentar a mera superveniência legislativa, desacompanhada da respectiva alteração normativa, o condão de suspender a eficácia de uma decisão transitada em julgado que tenha oportunamente desonerado um contribuinte do pagamento de uma determinada exação tributária.

Até mesmo porque a coisa julgada oriunda das causas tributárias representa uma espécie de decisão normalmente relacionada a uma relação jurídica continuativa, produzindo efeitos ao longo do passar dos tempos, inclusive em exercícios fiscais posteriores àquele em

que a decisão tiver sido prolatada, enquanto persistentes os substratos fáticos e jurídicos da relação jurídica que tiverem dado ensejo à sua prolação, nos exatos moldes do disposto no inciso I do artigo 471 do Código Processual Civil pátrio, *in litteris*:

Artigo 471 – Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

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

II – nos demais casos prescritos em lei.

Oportunamente, salienta-se que outra não é a orientação intelectual que deve ser levada em consideração para fins de interpretação do inteiro teor da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Nesse diapasão, revela-se imperiosa a transcrição das assertivas exaradas por Theodoro Júnior (2006, p. 579-580), *in litteris*:

Na verdade, o enunciado n. 239 da súmula da jurisprudência do STF deve ser entendido desta forma: a decisão que reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto permanecer o mesmo o quadro normativo do mencionado tributo. Se o painel normativo do tributo sofrer alteração no exercício posterior, a decisão que houver reconhecido a inexistência do dever de contribuir no exercício anterior não mais se aplica, em razão dessa alteração.

Significa isso asseverar que a validade da súmula supracitada no ordenamento jurídico pátrio se encontra restringida aos casos de relações jurídicas continuativas em que se é evidenciada a modificação posterior do quadro fático e/ou normativo do tributo questionado.

Assim, mostra-se simplória a percepção de que o reconhecimento jurisdicional da inexistência do dever de pagamento de um determinado tributo permanece plenamente eficaz enquanto persistentes os substratos fáticos e jurídicos da relação jurídica que tiverem dado ensejo à prolação da respectiva decisão.

2.3.3 Exemplos de equívocos praticados pelas administrações fazendárias

Embora não seja desprezada a constatação de que alguns dos mais notáveis juristas brasileiros já tenham proferido significativos ensinamentos acerca do paralelo existente entre a relativização da coisa julgada e a alteração da legislação nacional, entende-se

que as consequências jurídicas derivadas desse assunto ainda se mostram carecedoras de maiores esclarecimentos até os dias atuais.

Inclusive, essa constatação representa a causa do crescente perecimento da segurança jurídica, arduamente conquistada pelos cidadãos ao término de intermináveis discussões judiciais, ante a superveniência de normas idênticas às vigentes no momento da prolação da decisão alcançada pelos efeitos da coisa julgada.

Destaca-se, nesse sentido, a ocorrência de situações tais como a relativização de decisões jurídicas que tinham conferido aos contribuintes a possibilidade do abatimento de todas as despesas realizadas a título de educação do Imposto de Renda Pessoa Física e a viabilidade da dedução dos gastos incorridos com a aquisição de determinados materiais hospitalares da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços.

Em relação a essa última menção exemplificativa, impende salientar que inúmeras pessoas jurídicas sediadas na cidade de Fortaleza, quando da vigência do Decreto-Lei número 406/68, chegaram a conquistar provimentos jurisdicionais no sentido de que os valores correspondentes aos medicamentos, produtos descartáveis e alimentos eventualmente utilizados na prestação dos serviços médicos fossem definitivamente excluídos da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços.

Situação essa que, embora atingida pelos efeitos da coisa julgada, a Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza procurou alterar imediatamente empós a entrada em vigor da Lei Complementar Federal número 116/2003 e da Lei Complementar Municipal número 14/2003, as quais apresentavam o mesmo conteúdo normativo da legislação alhures mencionada¹.

Em contextos análogos a esse é que as Administrações Fazendárias de praticamente todas as entidades políticas nacionais ainda persistem em praticar equívocos semelhantes aos supracitados para o fim exclusivo de sustentar as suas atrozes ambições arrecadatórias.

¹ Mais precisamente no concernente ao artigo 7º da Lei Complementar Federal número 116/2003 e ao § 1º do artigo 141 da Lei Complementar Municipal número 14/2003.

3 SÚMULA NÚMERO 239 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Considerando o esquadramento do paralelo existente entre a relativização da coisa julgada e a constante alteração da legislação nacional, mostra-se imperiosa a averiguação da aplicabilidade da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”, na seara tributária.

Nesse diapasão, impende analisar os precedentes jurisdicionais que ensejaram a elaboração desse enunciado sumular, os quais serão efetivamente abordados ao longo da seção evidenciada abaixo.

3.1 Considerações históricas

A súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na sessão plenária acontecida no dia 13/12/1963, apresenta o inquestionável condão de proporcionar aos operadores da ciência jurídica a realização de interpretações as mais variadas possíveis.

Nesse diapasão é que as Administrações Fazendárias de praticamente todas as entidades políticas nacionais costumam suscitar esse enunciado com a intenção de proporcionar o perecimento da segurança jurídica em decorrência da suposta superveniência de previsões normativas exatamente idênticas às vigentes quando da prolação do *decisum* atingido pela coisa julgada.

Ocorre que essas espécies de interpretações, embora aparentemente coesas e coerentes, não transparecem o exato significado axiológico relacionado ao conteúdo da súmula em questão, tendo em vista que se mostram completamente contrárias aos precedentes jurisdicionais que ensejaram a sua própria elaboração.

Afinal, em conformidade com as informações contidas no *site* do tribunal alhures mencionado, os acórdãos paradigmáticos eram extremamente enfáticos no sentido de restringir a aplicação desse posicionamento somente às denominadas relações tributárias de natureza consumadas e/ou instantânea.

Em verdade, esses precedentes jurisdicionais apenas apresentavam o condão de assegurar, em sede dos restritos embargos a execuções fiscais, se os lançamentos tributários questionados pelos contribuintes eram devidos e/ou indevidos no exclusivo contexto dos seus respectivos exercícios fiscais, conforme se pode aperceber a partir dos ensinamentos exarados por Machado Segundo (2012), *verbum ad verbum*:

Sempre considerei esdrúxula a Súmula 239 do STF, segundo a qual "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Não há qualquer razão para que, em matéria tributária, a decisão transitada em julgado tenha efeitos limitados no tempo dessa forma.

Entretanto, deve-se examinar, na interpretação da súmula, a jurisprudência que lhe deu origem. Os acórdãos correspondentes. Caso se faça isso, ver-se-á que eram acórdãos que julgavam procedentes pedidos feitos em sede de embargos à execução fiscal. Decisões que afirmavam indevido determinado lançamento. Natural, portanto, que não produzissem efeitos sobre lançamentos posteriores, feitos em outros exercícios.

A título meramente exemplificativo, cumpre esquadrihar, pormenorizadamente, os principais aspectos relacionados ao emblemático voto elaborado pelo então ministro Castro Nunes quando do julgamento dos Embargos interpostos pela Fazenda Nacional nos autos processuais do Agravo de Petição número 11.227, o qual acabou sendo ementado da maneira adiante apresentada:

Executivo fiscal – Imposto de renda sobre juros de apólices – Coisa julgada em matéria fiscal.

É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em “coisa julgada” para ser apreciada pela sentença final.

Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subseqüentes.

Nessa exemplificação relacionada ao imposto de renda incidente sobre os juros das apólices, restou assentado o entendimento de que a eficácia desse pronunciamento jurisdicional não poderia ser repercutida em exercícios fiscais posteriores em decorrência da constatação de que o seu conteúdo se enquadrava na conceituação das relações jurídicas consumadas e/ou instantâneas, as quais correspondem àquelas situações em que os fatos tributários são completamente autônomos, apresentando e/ou revelando todos os elementos que se mostram necessários à identificação do montante da exação tributária.

Nesse sentido, revela-se sobremaneira interessante a transcrição de alguns trechos do voto-condutor exarado pelo então ministro Castro Nunes, *verbum ad verbum*:

[...] Não pode haver coisa julgada em executivos fiscais de vez que renovada anualmente a cobrança [...].

Assim é que se o julgado teve por objeto um dado ato administrativo, não se estenderá a outros, como observa RENELETTI, ainda que tenham idêntico conteúdo, porque só aquele terá sido o objeto da demanda.

[...] que o julgado sobre um dado acerto não tem eficácia em relação aos exercícios seguintes [...].

Oportunamente, assevera-se que advieram dessas mencionadas contextualizações os motivos que ensejaram a elaboração da redação da súmula supracitada nos termos adiante evidenciados: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Acontece que aquele mesmo pronunciamento jurisdicional também proporcionou o assentamento da inaplicabilidade desse enunciado sumular na seara das relações tributárias continuativas, as quais representam aquelas situações cujos respectivos fatos tributários se prolongam ao longo do tempo e/ou cujas respectivas obrigações tributárias sempre se renovam em uma determinada periodicidade.

Nesse diapasão, observem-se adiante algumas passagens igualmente retraídas do voto-condutor elaborado pelo então ministro Castro Nunes, *in litteris*:

[...] o julgado [...], seja administrativo ou judiciário, apresenta em matéria fiscal uma particularidade quando se trata de imposto continuativo, cujo lançamento se revê por períodos.

[...] tratando-se embora de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conserva a sua eficácia mesmo nos períodos sucessivos, nos casos em que a controvérsia não se tenha limitado à qualidade e quantidade da matéria impositiva, mas tenha abrangido outros aspectos não suscetíveis de revisão (existência legal do imposto, tributabilidade). E a razão [...] é que a revisão não muda nem a causa nem a natureza jurídica da obrigação, e sim a soma exigida.

Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindindo pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão especiosa de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirro.

Assim é que se torna possível a inferência de que os próprios precedentes jurisdicionais que ensejaram a elaboração da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal limitaram a sua aplicabilidade ao campo das relações jurídicas consumadas e/ou instantâneas, distanciando-a conseqüentemente do âmbito das relações continuativas.

3.2 Aplicabilidade na seara processual tributária

Levando-se em consideração o encadeamento de todas as assertivas contextuais alhures evidenciadas, entremostra-se notória a constatação de que a aplicabilidade da súmula número 239 do Supremo Tribunal Federal se encontra inquestionavelmente associada a algumas peculiaridades atinentes ao direito processual tributário.

Nesse contexto é que alguns operadores da ciência jurídica, tais como Machado Segundo e Ramos Machado (2006, p. 193-194), costumam limitar a incidência dessa súmula ao campo exclusivo das denominadas relações jurídico-tributárias consumadas e/ou instantâneas: “Assim, entendemos que o enunciado contido da Súmula nº 239 não mais se sustenta, salvo se aplicado às relações jurídicas tributárias instantâneas [...]”.

Lembra-se, por oportuno, que outro não é o posicionamento expressamente sustentado por Lima e Sales (2006, p. 57). Observe-se: “Assim, a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963, não é aplicável às relações tributárias continuativas, aplicando-se tão-somente às relações tributárias instantâneas.”.

Acontece que esses posicionamentos não se mostram completamente acertados, uma vez que a súmula em questão também se aplica aos casos das denominadas relações jurídico-tributárias continuativas em que se resta evidenciada a modificação posterior do quadro fático e/ou normativo do tributo questionado.

Afinal, não incidem dúvidas sobre o entendimento de que o reconhecimento jurisdicional consubstanciado na inexistência do dever de pagamento de uma determinada exação tributária apenas permanece plenamente eficaz enquanto persistentes os substratos fáticos e jurídicos da relação jurídica que tiverem ensejado a prolação da respectiva decisão (inciso I do artigo 471 do Código de Processo Civil).

Corroboram a essas assertivas os ensinamentos exarados por Machado (2006, p. 165), *in verbis*:

Por isto entendemos que a decisão que declara a inexistência da relação jurídica tributária de natureza continuativa, ou concede mandado de segurança contra a cobrança de um tributo albergado por uma relação jurídica continuativa, transita em julgado e se faz imodificável. De modo absoluto, no que diz respeito aos fatos consumados e aos fatos que se vão consumando sem mudança no elemento fático, ou no elemento jurídico da relação. E de modo relativo no que diz respeito aos fatos futuros, posto que não impede alteração do elemento normativo formador da relação jurídica.

Assim é que se entende que a aplicabilidade da súmula número 239 do Supremo Tribunal Federal não se encontra restringida apenas aos casos das denominadas relações jurídicas consumadas e/ou instantâneas, mas também aos casos das relações tributárias continuativas em que se resta evidenciada a modificação posterior do quadro fático e/ou normativo do tributo questionado.

Oportunamente, salienta-se que essa assertiva coincide exatamente com o entendimento compartilhado por Viana (2006, p. 293). Observe-se:

Enfim, o fato é que, a nosso ver, o conhecido enunciado não deve ser sustentado com eficácia absoluta. A aplicação da Súmula em comento há de ceder diante daquelas situações de caráter duradouro (continuativas), perduráveis no tempo, que importem na reprodução de fatos geradores idênticos àqueles sobre os quais se desbruçou a sentença.

Lembrando que outro não é o posicionamento sustentado por Greco (2006, p. 307), *in litteris*:

Na minha opinião, o enunciado literal da Súmula 239 não mais de sustenta, estando francamente desmentido por abundante doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores, a não ser como um alerta ao particular beneficiado por sentença contrária ao Fisco de que se a lei tributária for modificada em seu prejuízo, o que, normalmente, por força do princípio da anualidade, somente pode ocorrer no início de cada exercício financeiro, aplicar-se-á às relações tributárias continuativas a reserva implícita, ou seja, o comando da sentença perderá eficácia a partir do início do exercício financeiro em que entrar em vigor a norma mais desvantajosa.

Dessa maneira, torna-se notória a inferência de que o enunciado sumular em comento não apresenta o condão de infirmar precisamente os efeitos materiais relacionados à coisa julgada no contexto das relações jurídico-tributárias de natureza continuativa em que não são averiguadas quaisquer alterações nos substratos fático e/ou jurídico propiciadores do seu respectivo *decisum*.

CONCLUSÃO

Em se considerando todas as peculiaridades e vicissitudes relacionadas ao assunto em presente comento, torna-se simplesmente notória a constatação de que o paralelo existente entre a relativização e/ou o questionamento do instituto jurídico da coisa julgada e a constante modificabilidade do ordenamento legislativo nacional encontra guarida na consecução do interesse-mor dos jurisdicionados brasileiros: a efetivação do princípio da segurança jurídica no contexto da almejada dimensão da justiça social.

Diz-se isso até mesmo em decorrência da constatação de que a simples superveniência de previsões normativas exatamente idênticas às anteriormente existentes apresenta, nos dias atuais, o equivocado condão de proporcionar o perecimento da segurança jurídica arduamente conquistada pelos cidadãos pátrios ao término de infindáveis contendas judiciais.

Quanto ao entendimento de que as decisões transitadas em julgado produzem todos os seus efeitos enquanto permanecerem inalterados os substratos fáticos e jurídicos das relações jurídico-tributárias ensejadores das suas respectivas prolações, impende asseverar que a sobrevinda de uma nova lei que contenha aspectos normativos idênticos aos estabelecidos na disposição legal por ela revogada apenas poderá proporcionar a relativização do instituto jurídico da coisa julgada em razão da eventual alteração dos fatos ocorridos ao longo dos anos.

Oportunamente, não se mostra despiciendo asseverar que essas são exatamente as razões pelas quais a mera superveniência legislativa não apresenta o condão de suspender, por si só, a eficácia de um determinado *decisum* que tenha desonerado um contribuinte do pagamento de uma determinada exação tributária.

Finalmente, em se considerando que o reconhecimento jurisdicional da inexistência do dever de pagamento de uma determinada exação tributária permanece plenamente eficaz enquanto persistentes os substratos fáticos e jurídicos da relação jurídica que tiverem ensejado a prolação da mencionada decisão, entende-se que a validade da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal no ordenamento jurídico pátrio se encontra restringida aos casos das denominadas relações jurídico-tributárias consumadas e/ou instantâneas, assim como aos casos das relações jurídico-tributárias continuativas em que se resta evidenciada a modificação posterior do quadro fático e/ou normativo do tributo questionado.

Significa isso asseverar que o enunciado sumular sob análise não apresenta o condão de infirmar precisamente os efeitos materiais relacionados ao instituto jurídico da

coisa julgada no contexto das relações jurídico-tributárias de natureza continuativa em que não são averiguadas quaisquer alterações nos substratos fático e/ou jurídico propiciadores do seu respectivo *decisum*.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Coisa Julgada e Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

AIRES FILHO, Durval. O Trinquete da Coisa Julgada Relativa e Alguns Questionamentos em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. **Sentença e Coisa Julgada**. Rio de Janeiro: AIDE Editora, 1992.

BRANT, Leonardo Nemer Caldeira. **A Res Judicata na Corte Interamericana de Direitos Humanos – Os Rumos do Direito Internacional dos Direitos Humanos – Ensaio em Homenagem ao Professor Antônio Augusto Cançado Trindade**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JÚNIOR, Fredie; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil: Direito Probatório, Decisão Judicial, Cumprimento e Liquidação da Sentença e Coisa Julgada**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

BRASIL. **Códigos Tributário, Processual Civil e Constituição Federal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Distrito Federal, Senado, 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Petição nº 11.227, de Relatoria do Ministro Castro Nunes. Diário de Justiça, Brasília, p. 816, 10/02/1945.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 90.518, de Relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. 02/03/1979. Diário de Justiça, Brasília, v. 1.124-02, p. 608, 16/03/1979.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19/05/2012.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil – Procedimento Comum: Ordinário e Sumário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRECO, Leonardo. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

LIMA, Tiago Asfor Rocha; SALES, Deborah. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. Relativização da Coisa Julgada no Direito Processual Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: _____ (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Súmula 239 do STF. Disponível em: <<http://www.direitoedemocracia.blogspot.com>>. Acesso em 19/05/2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. São Paulo, Atlas, 2002.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Considerações sobre a Chamada ‘Relativização’ da Coisa Julgada Material. **Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil**, n. 33, p. 10, jan. 2005.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora / ESMAFE, 2009.

SILVA, Ovídio Baptista da. **Curso de Processo Civil: Processo de Conhecimento**. 5. ed. São Paulo: RT, 2000.

SOUTO, Daniela Silva Guimarães. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. 44. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Coisa Julgada e Inconstitucionalidade: Alguns Reflexos em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Coisa Julgada: Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.