

COISA JULGADA TRIBUTÁRIA COM EFICÁCIA PROSPECTIVA E AS QUESTÕES CONSTITUCIONAIS DISCUTIDAS NOS TEMAS 881 E 885 DO STF

Misabel de Abreu Machado Derzi¹

Valter de Souza Lobato²

Tiago Conde Teixeira³

1. INTRODUÇÃO E PANORAMA HISTÓRICO

No dia 15 de dezembro de 2021, a se manter a pauta, o Supremo Tribunal Federal deverá apreciar os Recursos

1. Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Presidente Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Membro da Fondation de Finances Publiques –Paris. Advogada e Consultora.

2. Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado e Consultor.

3. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra (Portugal). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Professor de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Membro efetivo da Câmara de Tributação da FECOMÉRCIO. Advogado e Consultor.

Extraordinários nº 949.297/CE e nº 955.227/BA, afetados, respectivamente, aos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885. No bojo dos referidos recursos, o pleno deverá examinar:

Tema nº 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

Tema nº 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

O presente estudo, sinteticamente, busca demonstrar a impossibilidade de flexibilização dos efeitos da coisa julgada, ao tempo que defende este instituto, para além de seu enquadramento processual, como direito fundamental que ampara o ordenamento constitucional brasileiro⁴.

Em que pese a questão ser dirimida pelo eg. STF ter escopo mais amplo, próprio da sistemática da repercussão geral, cumpre identificar que, na origem de ambos os recursos alçados à paradigma, tem-se controvérsia em torno de um mesmo tributo: a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que, desde a sua instituição por intermédio da Lei nº 7.689/88, teve sua constitucionalidade discutida.

É o histórico: em 1992, o STF se manifestou pela constitucionalidade parcial da CSLL em sede de controle difuso por meio do RE 146.733/SP⁵. Contudo, uma série de contribuintes obtiveram decisões judiciais, qualificadas pela coisa julgada, que reconheceram e declararam a inexistência de relação

4. DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. *Da coisa julgada como Direito Fundamental Constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização*. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021. v. 2, p. 177-200.

5. STF, Pleno, RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, jul. 29/06/1992, DJ 06/11/1992.

jurídica em face da União, em virtude da aduzida inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Ocorre que, posteriormente à qualificação da coisa julgada favorável a referidos contribuintes, o STF manifestou-se sobre a questão em sede de controle concentrado, no julgamento da ADI 15/DF (2007)⁶, em que restou rejeitada a inconstitucionalidade pretendida.

Passou-se, após a decisão supracitada pela Suprema Corte, a indagar: os contribuintes que possuíam sentença transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica em face da União estariam obrigados ao recolhimento da CSLL ou não? O STJ respondeu de forma negativa.

Com efeito, em 2011, no julgamento do REsp 1.118.893/MG (Tema 340 dos Recursos Repetitivos) o Tribunal da Cidadania formulou entendimento no sentido de que a cobrança da CSLL de contribuintes que possuam a seu favor decisão transitada em julgado seria inconstitucional, por ofensa à coisa julgada.⁷ Naquela ocasião, o STJ analisou a problemática com base nos arts. 467 e 471, caput, do CPC/73⁸, o que não levava em conta a questão processual referente à viabilidade ou não da possibilidade de ajuizamento de ação rescisória por parte da União.

6. STF, Pleno, ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, jul. 14/06/2007, DJ 31/08/2007.

7. STJ, Primeira Seção, REsp 1.118.893/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, jul. 23/03/2011, DJe 06/04/2011.

8. Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.
Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo (...).

Entretanto, em 2005, a Lei nº 11.232 incluiu os dispositivos 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único¹⁰, no CPC/73, pelo que foram renovadas as disputas e interpretações da Fazenda Pública que, em pareceres normativos¹¹, sustenta ser desnecessária a propositura de demanda judicial (como ações rescisórias, se ainda cabíveis) para superação da coisa julgada.

De saída, *relevante questão fático-jurídica deve ser invocada*. É que, no caso em tela, a decisão posterior ao advento da coisa julgada (ADI nº 15/DF) não faz, ela própria, coisa julgada e pode vir a ser modificada no futuro.

Explica o Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO¹², em seu *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos sobre a própria lei ou ato normativo, que já não mais poderá ser validamente aplicada. Todavia, no caso de improcedência do pedido – como se deu com a ADI nº 15/DF –, ou em caso de declaração incidental, em controle subjetivo, nada ocorre com a lei em si, constitucional, *a decisão proferida não se reveste de definitividade*.

Bem lembra o Ministro GILMAR MENDES¹³ que, mesmo no controle objetivo, já que o direito e a própria

9. Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre:

§ 1º Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal.

10. Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal.

11. Pareceres PGFN nº 492/2011 e 2449/2012, por exemplo.

12. Barroso, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

13. MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei n. 9.868/99*. São Paulo: Saraiva, 2012.

Constituição estão sujeitos à mutação, uma lei inicialmente declarada constitucional pode vir a ter inconstitucionalidade posteriormente declarada, quando/se novamente apreciada a questão. É dizer: em que pese seja reconhecida a presunção de constitucionalidade dos atos normativos¹⁴, a orientar todo o nosso sistema de controle jurisdicional, não está afastada a possibilidade de que **lei anteriormente declarada constitucional possa ser novamente hostilizada**, com reexame do Supremo Tribunal Federal¹⁵.

De mais a mais, deve-se destacar que a *quaestio juris* sob exame futuro do STF não se restringe somente à situação da espécie, isto é: somente às lides em que se discute a exigência de CSLL.

Trata-se, na verdade, de definir os fundamentos do instituto da coisa julgada, substância formadora da segurança jurídica, em matéria tributária. A defesa da preservação da coisa julgada, in casu, é a defesa do próprio ordenamento jurídico.

2. A COISA JULGADA COMO DIREITO FUNDAMENTAL CONSTITUCIONAL

2.1 O controle de constitucionalidade no Brasil

Conforme se sabe, adotou-se entre nós **um sistema misto de controle de constitucionalidade das leis**, de modo a

14. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Tonet. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1.948.

15. No Direito nacional, vários são os exemplos desse fenômeno. Em 2001, sendo relator o Min. ILMAR GALVÃO, o STF julgou improcedente a ADIn-1851/AL, concluindo pela constitucionalidade da substituição tributária para frente no ICMS, ainda que havendo presunção definitiva da base de cálculo estimada, sem direito à restituição. Quinze anos depois, novamente provocado, em controle difuso, no RE nº 593.849/MG, o STF declarou inconstitucional a substituição tributária que criava presunção definitiva da base de cálculo estimada, reconhecendo o dever de a Fazenda restituir o ICMS pago a mais se a base de cálculo efetiva se mostrou menor do que a presumida (Tema de RG nº 201).

coexistirem os sistemas **difuso**, com efeitos “*inter partes*” e **concentrado**, cujas decisões possuem efeitos “*erga omnes*”.

Pela coexistência dos sistemas, todos os juízes podem pronunciar, “*incidenter tantum*” e provisoriamente, juízes de constitucionalidade (provisoriamente, porque, pela via do recurso extraordinário, ao STF cabe sempre e com definitividade o ditado da constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, porém, nesse caso, com efeitos “*inter partes*”). Aqui reside justamente toda a complexidade da questão, corroborando as críticas de CAPPELLETTI¹⁶.

É que, no meio do caminho, entre partes perfeitamente identificadas, pode dar-se a cristalização do direito deduzido na lide pela ocorrência da coisa julgada. E, nesse caso, ulterior decisão contrária do STF, em via de controle difuso, entre outras partes não afeta a decisão que já transitou em julgado.

Além de regulamentar a repercussão geral, a Lei nº 11.418/06 criou um procedimento especial a ser aplicado aos recursos extraordinários repetitivos (atualmente mantido no artigo 1036 do CPC/15), acentuando as características diferenciais e peculiares de nosso sistema de controle de constitucionalidade. Nesse procedimento, o STF seleciona, dentre vários recursos idênticos, um representativo que será julgado – e que terá o entendimento nele proferido aplicado aos demais.

Os precedentes não se prestam jamais a disseminar a mais absoluta insegurança, não configurando técnica apta a anular a coisa julgada, infirmando ou anulando os casos do passado. A partir do momento que restou estabelecido o fim da relação processual, “*nenhum outro juiz ou tribunal poderá introduzir na-quele processo outro ato que substitua a sentença irrecorrível*”.¹⁷

16. Cf. CAPPELLETTI, Mário. *O controle judicial da constitucionalidade das leis no direito comparado*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1984.

17. DINAMARCO, Cândido Rangel. *Intervenção de Terceiros*, 2ª. Ed. São Paulo, Malheiros, 200, n.1, p. 14.

Resguardadas as devidas cores, parece-nos que o fundamento recentemente do eg. STF, na AR nº 2297/PR¹⁸ também pode servir à discussão ora posta.

Na espécie, a União buscava rescindir acórdão transitado em julgado que facultava ao o contribuinte de IPI o direito de creditar-se do IPI referente às aquisições de insumo e matérias-primas isentos ou tributados à alíquota. Após se ter performedo o trânsito em julgado, houve mudança no entendimento do eg. STF, em sentido contrário à pretensão do contribuinte.

Ao passo em que reafirmou os entendimentos das Súmulas nº 36 (*“Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente.”*); e nº 343 (*“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”*); o Min. Relator, Edson Fachin, asseverou, firme nas lições de HUMBERTO ÁVILA:

A coisa julgada constitui consectário dinâmico da segurança jurídica na tributação que encontra limites na jurisprudência deste próprio Supremo Tribunal Federal conforme leciona o Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP) Humberto Ávila: “...não só se respeita a regra constitucional da sua inviolabilidade, como o estado de confiabilidade do Direito por meio da estabilização das decisões conforme é preconizado pelo Supremo Tribunal Federal. (ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica- entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012, p.355.)

Ora, se inviável a ação revisional para hostilizar decisão que tenha passado em julgado por estar consonante com posicionamento jurisprudencial vigente à época (ou controvertido), segundo o entendimento sumular do eg. STF, menos lógico parece admitir a pretensão rescisória que ora se levanta.

18. STF, Pleno, AR nº 2297/PR, Rel. Min. Edson Fachin, jul. 03.03.2021, DJe 21.05.2021

Nessa ordem de ideias, as decisões em recursos extraordinários, submetidos ao procedimento dos repetitivos, não configuram um instituto para modificação ou anulação dos efeitos materiais ou formais de coisa julgada anterior.

Para mais, tampouco a decisão que passou em julgado será afetada por acórdão em sentido contrário e posterior do STF, em via de processo concentrado de controle de constitucionalidade. Nesse caso, o prestígio da coisa julgada serve de anteparo ao direito da parte que venceu a demanda e já recebeu a prestação jurisdicional. O efeito “*erga omnes*” é, em princípio, para todos os casos não suscitados ou já suscitados, mas ainda não definitivamente julgados.

2.2 A coisa julgada como limitador da atuação estatal

Dispõe o art. 5º, XXXVI, da Constituição de 1988 que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. A Constituição de 1988 diz o que é da natureza das leis, e elas não retroagem, pois o passado é o “agora” que não mais se dá. Mas o art. 5º, XXXVI ainda deixa claro que os efeitos já desencadeados no passado, por meio do ato jurídico perfeito, os “direitos adquiridos” decorrentes dos fatos jurídicos em geral, e a eficácia proveniente da coisa julgada, que perduram, envolvem o presente e o futuro, atingindo o domínio da lei nova.¹⁹

O art. 150, III, ‘a’, da Constituição de 1988, mais objetivista, proclama que cada fato jurídico, como não poderia deixar de ser, é regido pela lei do tempo em que se deu. E isso envolve os fatos e os efeitos/consequências que lhes são inerentes.

A força da coisa julgada, *como passado que invade o presente e o futuro da lei*, é o reconhecimento constitucional de que

19. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*, 2ª. Ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1974, Tomo V, p.80.

as decisões judiciais necessariamente *estabilizam o direito*, são inerentes ao Estado de Direito e ao equilíbrio entre os Poderes.

Explica a melhor doutrina que a coisa julgada também pode ser entendida em um sentido meramente formal, como ato processual que incide sobre qualquer sentença proferida, porque não diz respeito aos efeitos substanciais, mas à própria sentença como ato do processo.

Como realça BARBOSA MOREIRA, a coisa julgada material é a imunidade dos efeitos da sentença, que acompanha a vida das pessoas ainda depois de extinto o processo, impedindo qualquer ato estatal, processual ou não, que venha a negá-los. A coisa julgada formal, por sua vez, é fenômeno interno ao processo e refere-se à sentença como ato processual, imunizada contra qualquer substituição por outra.²⁰

A coisa julgada material e formal impõe-se assim a todos os Poderes da República, pois os efeitos de que goza a coisa julgada não estão confinados ao direito processual, mas derivam de garantia constitucional, imantando todo o sistema jurídico nacional.

Quanto a isso inexistem divergências. Resta saber se a Ação Rescisória, cuja genealogia jurídica e processual é totalmente desvinculada da temática do controle de constitucionalidade das leis, afigura-se como meio hábil para desconstituir sentenças ou acórdãos trânsitos em julgado de juízes e tribunais, que se revelaram, tempos depois, em razão da tese jurídica adotada (*quaestio juris*) *a posteriori*, contrários ao juízo da Suprema Corte.

Duas hipóteses são possíveis: (a) os tribunais declararam a lei inconstitucional e o STF a teve como constitucional; (b) os tribunais adotaram a constitucionalidade da lei ou ato normativo e o STF pronunciou o veredicto da inconstitucionalidade. A discussão que permeia o objeto do presente trabalho

20. BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*, 8ª. Ed. Rio de Janeiro, Forense, vol.5, n.222.

enquadra-se na hipótese (a), razão pela qual não está em jogo afronta direta a dispositivo constitucional. Depois do pronunciamento do STF na ADI nº 15/DF, restaram em confronto uma lei e a coisa julgada: a Lei nº 7.689/88, considerada inconstitucional pelos tribunais e inaplicada em face da coisa julgada.

Contudo, está na raiz do princípio da regra de separação dos Poderes compreender que a norma judicial não se desprende da casuística dos casos concretos que motivaram sua criação. Esse é o limite que nos assegura que a jurisprudência consolidada obriga, vincula, impõe-se a todos, mas não é lei.²¹ É o que, em outras palavras, também conclui DIDIER:

a principal característica do 'Direito Judicial' é a de que a sua produção se faz por indução. Chamado a resolver casos concretos, o órgão jurisdicional, para criar a norma jurídica individualizada, precisa 'criar' a partir do Direito Legislado, a norma jurídica geral que 'fundamenta' a solução do caso concreto.²²

Com o advento da ADI-15, em controle abstrato, os efeitos *erga omnes*, que lhe são próprios, esbarram na coisa julgada, assim como uma lei nova esbarraria. Vale destacar: o que obriga o Poder Legislativo obriga também os demais Poderes da República.

Não por outra razão, merecem destaque os recentes acórdãos de nº 9101-005.705-CSR/1ª Turma e 9101-005.706-CSR/1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de Recursos Fiscais (CARF), nos processos nº 16327.002083/2005-41 e nº 16327.721346/2013-25, em que restou resguardada exata e precisamente a coisa julgada conformada em benefício de contribuinte autuado pela Receita Federal.

21. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 55.

22. DIDIER, Freddie. *Editorial* 49, 23 set. 2008, disponível em <http://www.frediedier.com.br>.

In casu, mesmo que por ocasião de empate no julgamento, prevaleceu o voto do Cons. Caio Quintella, para observar “a Tese Firmada do Tema Repetitivo 340, resolvido exatamente pelo julgamento de tal REsp nº 1.118.893/MG”:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

2.3 A extensão da coisa julgada e a sua suposta “flexibilização”

A doutrina processual civil é forte em considerar que a coisa julgada somente se identifica se há (a) mesma causa de pedir; (b) mesma identidade das partes; (c) igual objeto da lide. Tem efeitos preclusivos de cunho pan-processual, pois nada mais se pode arguir em juízo contra a decisão.

A decisão judicial encerra um conteúdo abstrato, por meio do qual se liga à norma legislativa ou constitucional em que se fundamenta e, consecutivamente, aos outros casos concretos que também se fundamentam nesta norma. NEIL MACCORMICK chama este fenômeno de “*princípio da universalizabilidade*”, tido como um postulado para uma ordem moral (ou jurídica) racionalmente inteligível.²³

O juízo de universalizabilidade também se volta para o futuro – não para a modificação dos precedentes pretéritos, protegidos pela coisa julgada. É nessa tendência lógica e

23. MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law – Theory of Legal Reasoning*. Oxford University Press, 2005, p. 148.

racional do universalizável que se baseia o procedimento dos recursos repetitivos.

Frise-se que, o que, na voz de alguns juristas, foi visto como flexibilização referia-se à coisa julgada inconstitucional, aquela que se baseia em ato normativo, supervenientemente declarado inconstitucional pelo STF. A questão está mal posta e mal formulada pois tais juristas querem prestigiar a obrigação tributária que deve nascer sempre de *lei válida e constitucional*.

Na espécie, tem-se hipótese diametralmente oposta, em que não estão em debate o estado de pessoas, a dignidade da pessoa humana, os erros materiais e a verdade fática. A questão é estritamente de interpretação jurídica e de critérios jurídicos adotados pelas sentenças qualificadas pela coisa julgada.

Uma diferenciação deve ser prestigiada. Vejamos:

(a) a coisa julgada, na hipótese, refere-se a assunto que envolve obrigação tributária, abrangendo interesses multitudinários, por que estabelecida em grande número de demandas iguais propostas nos mais variados pontos do território nacional;

(b) o dissídio jurisprudencial em torno da constitucionalidade ou não da Lei nº 7.689/88 foi notório e profundo;

(c) o pronunciamento em favor do qual se operou a coisa julgada filiou-se à tese da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e por isso liberou inúmeros contribuintes do encargo de recolher a contribuição por ela instituída;

(d) o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade parcial da mesma lei, veio a dar-se, posteriormente, sob a modalidade de controle constitucional concentrado.

3. A QUESTÃO SOB A ANÁLISE DO PONTO DE VISTA PROCESSUAL.

3.1. Da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/73, introduzidos pela lei nº 11.232/05, por questões temporais

As regras contidas nos arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, ao CPC/73, ambos introduzidos pela Lei nº 11.232/2005, referem-se aos requisitos de exigibilidade de título executivo judicial.

Algumas questões exsurgem: os dispositivos normativos em pauta referem-se a declarações ou interpretações do STF anteriores ou supervenientes à decisão judicial exequenda? Quando se formou a coisa julgada, em decisão judicial exequível, já havia o pronunciamento da Corte Suprema, em sentido contrário, em razão disso perdendo a decisão lesiva ao entendimento jurisprudencial consolidado, a sua força executiva? Ou, em interpretação larga e flagrantemente inconstitucional, não importa que, ao tempo da decisão judicial executiva, passada em julgado, inexistisse pronunciamento em sentido contrário da Corte Suprema?

O CPC/15, por sua vez, afasta todas aquelas dúvidas²⁴. Sem adentrar no exame da constitucionalidade dos novos dispositivos do CPC vigente, que não têm correspondência no CPC/73, verifica-se que a Lei 13.105/2015 introduziu nova hipótese para ajuizamento de ação rescisória. Com efeito, trata-se da declaração, superveniente à coisa julgada, de inconstitucionalidade pelo STF, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

Nesse caso, inadmite a lei processual em vigor a automática perda da exequibilidade do título judicial. Ela somente dispensa a propositura da ação rescisória, nas hipóteses em

24. Em seu artigo 535, §5º, o CPC faculta à Fazenda Pública impugnar a execução de sentenças inexecutíveis, considerando-se também inexigível “a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso”. Mais adiante, em seus §§ 7º e 8º, o Digesto Processual diferencia tais situações, determinando que o título executivo somente perderá a exigibilidade se cumpridos os seguintes requisitos: (a) “...a decisão do Supremo Tribunal Federal referida no §5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda” (§7º); (b) “...se a decisão referida no §5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal” (§8º).

que o pronunciamento do STF consolidou interpretação divergente da posterior decisão judicial, passada em julgado.

Como dito, ainda na década de 90, contribuintes obtiveram decisões judiciais, qualificadas pela coisa julgada. O julgamento do STF da ADI 15/DF se deu apenas em 2007 e, portanto, absolutamente incapazes de atingir ou superar, o benefício da coisa julgada. Embora o STJ tenha validado os dispositivos do CPC/73, como é sabido, por meio da Súmula 487, limitou os seus efeitos, proclamando a sua inaplicabilidade “às sentenças transitadas em julgado em data anterior à da sua vigência”.

Igualmente o CPC vigente, em seu art. 535, §§7º e 8º, proíbe a desconsideração automática da exequibilidade das sentenças transitadas em julgado, se as decisões da Corte Suprema em sentido contrário são supervenientes, admitindo tão somente a superação por meio de ação rescisória. Igualmente o art. 525, §§ 14 e 15 do mesmo Código²⁵.

Assim, nova ação rescisória, para desconstituir a coisa julgada favorável a referidos contribuintes, com fundamento em violação a norma jurídica (art. 966, V, do CPC/2015), e nos arts. 525, §§ 12 e 15, e 975, caput, do CPC/2015 - dos quais se infere que o prazo de dois anos tem início a partir do trânsito em julgado de decisão proferida pelo STF - só seria possível se a decisão rescindenda transitasse em julgado após a vigência do novo CPC.

Ao contrário, o art. 966, IV, do CPC/2015, protege os detentores da coisa julgada, ao estabelecer que cabe rescisória contra decisão de mérito transitada em julgado que a ofenda, o que faz com que a pretensão da Fazenda Nacional de exigir os valores a título de CSLL se torne indevida. Sobretudo estranha à situação fática aqui posta, pois ditos contribuintes

25. Ademais, não se deve ignorar o que dispõe o art. 1.057 do CPC vigente:

Art. 1.057. O disposto no art. 525, §§ 14 e 15, e no art. 535, §§ 7º e 8º, aplica-se às decisões transitadas em julgado após a entrada em vigor deste Código, e, às decisões transitadas em julgado anteriormente, aplica-se o disposto no art. 475-L, § 1º, e no art. 741, parágrafo único, da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

gozam, via de regra, de decisões que proclamam a inexistência de relação jurídica com a União, qualificada pela coisa julgada em data anterior à vigência dos dispositivos do CPC/73 (introduzidos pela Lei nº 11.232/2005), como proclama a Súmula 487 do STJ.

Por essas mesmas questões temporais, o CPC vigente exige a propositura de ação rescisória, o que, no caso daqueles contribuintes, é incabível pelo decurso fatal do prazo.

3.2 Da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/73, introduzidos pela lei nº 11.232/05, por questões materiais

Não apenas por razões temporais o CPC/73 mostra-se inaplicável aos casos analisados no presente trabalho. Também por critérios materiais a inaplicabilidade é manifesta.

Consoante asseverado alhures, via de regra as decisões qualificadas pela coisa julgada que têm a seu favor diversos contribuintes foram estabelecidas em sede de ações de tutela declaratória. Enfatize-se: puramente declaratórias. O autorizado magistério de CELSO AGRÍCOLA BARBI define com precisão o efeito das sentenças pertinentes a este tipo de ação:

*Chega-se, assim, à conclusão de que a sentença declaratória é aquela que apenas dá a certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo; nenhum outro efeito específico tem ela, salvo o de acabar com a incerteza, declarando a existência ou a inexistência de uma relação jurídica e, excepcionalmente, de um fato. E a ação declaratória é a que visa à obtenção dessa espécie de sentença.*²⁶

Nesse espeque, a melhor doutrina²⁷ afirma que as sentenças proferidas em ações declaratórias assim como nas

26. BARBI, Celso Agrícola. Ação Declaratória Principal e Incidente. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 17-18.

27. A este respeito: "O momento em que entra em vigor uma sentença constitutiva, com a oferta de efetiva tutela jurisdicional ao autor, é o do trânsito em julgado. Não há uma execução provisória de sentenças constitutivas, pela simples razão de que sentenças dessa ordem não comportam efetivação pela via da execução forçada (cumprimento de sentença) nem são títulos executivos segundo a lei processual (só as

constitutivas não são títulos executivos em si. Afinal, o que haveria para se executar em uma decisão puramente declaratória, que reconhece a inexistência de uma relação jurídica?

Com efeito, as ações declaratórias são comandos, mandamentos que atuam por si, agregando certeza à ordem jurídica, reafirmando a inexistência da relação jurídica em face da inconstitucionalidade da lei.

A sentença que beneficia os detentores da coisa julgada não contém condenação, muito menos qualquer sanção pecuniária ou de ordem material à União, na hipótese do descumprimento do dever de cobrar tributo inconstitucional. Mas ela tem a força cogente de toda norma jurídica validamente posta no sistema, porque está sustentada pela coisa julgada.

Sendo assim, os dispositivos do CPC/73, arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, ambos introduzidos pela Lei nº 11.232/2005 não se aplicam ao caso sob análise, ainda que fossem considerados constitucionais.

3.3 Em resumo: a impossibilidade de ajuizamento de ação rescisória pela união, que permaneceu inerte por décadas

Nesse sentido, qualquer que seja o ângulo de enfoque do problema, a força jurídica preponderante milita contra o cabimento da rescisória no quadro criado pela jurisprudência do STF em torno da Lei nº 7.689/88.

À luz da lei processual civil posta, da doutrina nacional e das normas vigorantes do CTN, as seguintes soluções poderiam ter sido (e ainda poderão ser) utilizadas pela União:

sentenças condenatórias – art. 475-N, inc. I): quando liberados seus efeitos, a sentença constitutiva opera por si mesma, desde logo e automaticamente, a modificação jurídica determinada pelo juiz.” (DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. 6ª. ed. São Paulo. Malheiros, 2009, vol.1, p. 261.)

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

(a) em primeiro lugar, como realça ROBERTO BEDAQUE²⁸, forte nas lições de GILMAR MENDES e de ROBERTO BARROSO, há necessidade de declaração expressa de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. O que poderia ter sido obtido por meio de embargos estando ainda em curso a ADIN-15, mas não ocorreu, razão pela qual deve a União voltar a juízo;

(b) há necessidade de desconstituição da coisa julgada anterior, por meio de ação rescisória. A declaração de constitucionalidade da Lei 7.689/88 serviria de novo marco inaugural do prazo para a rescisão, à luz do art. 525 e §§ do CPC, caso contornado o limite temporal imposto pelo art. 1.057;

(c) finalmente, não sendo utilizadas pela União as soluções, aventadas em (a) e (b) em anuência com os juristas TÉRCIO SAMPAIO e LEONARDO GRECO²⁹, somente o advento de lei nova formal, que altere a essência do regime jurídico do tributo declarado constitucional pelo STF em controle concentrado, instituindo os novos elementos, poderia haver incidência da contribuição em relação aos protegidos pela coisa julgada, já que estamos falando de alterações jurídicas, legislativas, em relação de trato sucessivo. Na sua ausência, continua válida e eficaz a anterior sentença transitada em julgada em favor desses contribuintes.

Quanto ao item (b) supra, cumpre lembrar que o CPC vigente, de fato, em seu art. 525, § 15, estabelece que novo marco inicial para a contagem do prazo para manejo da ação rescisória “será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.”

O §12, a que remete o § 15 do art. 525 do CPC/2015, por sua vez, diz respeito à decisão do STF transitada em julgado, que tenha considerado inconstitucional lei ou ato normativo ou considerado incompatível com a Constituição sua aplicação ou interpretação, neles tendo se fundado o título executivo judicial que consubstancia a obrigação que se pretende ver cumprida.

28. Cf. Parecer oferecido pelo Prof. da USP, ROBERTO BEDAQUE à Cervejarias Kaiser Brasil S.A., Neslip S.A., Paranapanema S.A., Braskem S.A. e Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio S.A., sobre a mesma questão, juntado aos autos do RE nº 955.227/BA.

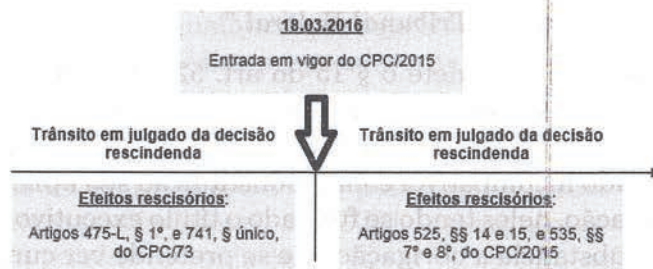
29. Cf. LEONARDO GRECO. Parecer sobre a mesma questão, publicado na Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Vol. IX. www.redp.com.br ISSN 1982-7336, p. 457.

Assim é que o CPC/2015 habilita (i) a rescisão direta de julgado, por meio do específico ajuizamento de ação com esse fim, ou ainda (ii) a eficácia rescisória, pela inexigibilidade do título, como já dispunha o CPC/1973, art. 475-L, § 1º.

A novidade é a previsão de ajuizamento direto de ação rescisória a contar do trânsito em julgado da decisão proferida em definitivo pela Excelsa Corte. O prazo decadencial continua o mesmo: 2 (dois) anos, nos termos do art. 975, caput, do CPC/2015.

Mas ainda que os dispositivos mencionados fossem aplicáveis às decisões definitivas em ações declaratórias - e entendemos que não são, por não constituírem títulos executivos, não se deve ignorar a regra de direito intertemporal prevista no CPC/2015, constante de seu art. 1.057, segundo o qual a nova regra trazida pelo art. 525, § 15 é aplicável apenas às decisões transitadas em julgado após a vigência do novo CPC. Cabe registrar que a expressão “*decisões transitadas em julgado*” constante do dispositivo se refere à decisão rescindenda, conforme já decidiu o STF.³⁰

Por via de consequência, a utilização de um ou outro regime normativo pode ser de tal modo esquematizado:



No que diz respeito ao art. 475-L do CPC/73, ele é inaplicável ao caso sob exame, pelo fato de ter sido introduzido no

30. STF, Pleno, AR nº 2457 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, jul. 08.08.2017, DJe 23.08.2017.

ordenamento jurídico em 2005, aplicando-se apenas para o futuro, sem o condão de atingir coisas julgadas obtidas preteritamente.

Face ao exposto, em prestígio à segurança jurídica e à estabilização das relações, fica clara a importância dos mecanismos de proteção da coisa julgada conferidos pelo ordenamento jurídico, mesmo na tentativa de relativizá-la, a fim de conformar o direito à ordem constitucional, como interpretada pelo STF.

Como se pode constatar, os caminhos abertos pelo sistema jurídico nacional são vários. A inércia da União é que não se justifica, muito menos poderá comprometer instituto constitucional de tão alta relevância, como a coisa julgada.

3.4 Da prescindibilidade de ação revisional em razão da natureza continuada da relação

Por fim, sabendo da impossibilidade de desconstituição da coisa julgada pelo meio próprio, qual seja, a ação rescisória, cumpre destacar se caberia a desconstituição da coisa julgada com base na aplicação da Súmula nº 239/STF³¹ ao caso. Para a União, o fato de o recolhimento de tributos ser obrigação de trato sucessivo faria com que a coisa julgada em favor da contribuinte não alcançasse os exercícios seguintes ao do ajuizamento da ação objeto da coisa julgada.

Ocorre que, em se tratando de decisão transitada em julgado que, ao reconhecer a inconstitucionalidade da lei em que se funda a exigência do tributo, declara a inexistência de relação jurídica tributária é que os seus efeitos alcançam os fatos futuros. Os Tribunais Superiores possuem entendimento no sentido de afastar a aplicação da mencionada Súmula em casos em que se declara a inconstitucionalidade da cobrança.³²

31. Súmula nº 239/STF: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores."

32. No âmbito do STF, é conferir: ARE nº 861.473, Rel. Min. Roberto Barroso,

Nesse sentido, a coisa julgada surtirá efeitos enquanto perdurar o substrato fático e jurídico da relação acertada em juízo, motivo pelo qual o verbete sumular da Corte não se presta à lide³³.

Sendo assim, não há que se falar em inexistência de efeitos futuros da coisa julgada formada em favor do contribuinte, situação que dispensaria a Fazenda do acionamento da seara judicial para que possa atuar de acordo com o novo posicionamento do STF, contrário à decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da exigência da CSLL.

O que se poderia vir a alegar, no entanto, seria a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015 – a denominada ação revisional.³⁴ Ocorre que, com a decisão do STF na ocasião do julgamento da ADIN nº 15, não houve qualquer “*modificação no estado de fato ou de direito*” que possibilite o pedido de revisão da sentença passada em julgado.

Deste modo, uma vez ocorrido o trânsito em julgado para declarar o direito de não recolher a CSLL por

decisão monocrática, DJe 25/02/2015; e STF. AI nº 791.071 AgR-ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 18/03/2014. No mesmo sentido caminha o STJ: AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/02/2010, DJe 24/02/2010.

33. Cf. JAMES MARINS, “*De fato as sentenças declaratórias não são sentenças comuns como as que decidem sobre relação jurídica específica e já ocorrida, pois frequentemente assumem escopo preventivo e produzem decisões ‘em que se procura evitar a lesão ainda não consumada de um direito’ e que preenchem a função de alcançar a certeza jurídica. Tais decisões preventivas tomadas em torno de relações continuativas destinam-se, então, a ‘evitar que o contribuinte tenha que demandar periodicamente com o Fisco para obter, em cada lançamento, declaração de ser indevida a cobrança’ e, portanto – ainda de acordo com magistério de Barbi -, produz eficácia além de um exercício fiscal, não se aplicando nesses casos a Súmula nº 239 do STF*” (MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.p.565.)

34. CPC/2015.

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

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

inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, a ADIN que declarou posteriormente constitucional a referida contribuição não pode passar por cima da coisa julgada material, uma vez que foi julgada sob o mesmo parâmetro fático e normativo.

Ainda que se admita a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015, ele traz em si limites: o necessário uso da via judicial, valendo-se do prazo de 2 anos para a apresentação do pedido revisional, aplicando-se o prazo da ação rescisória por analogia, o que, conforme já amplamente abordado, encontra-se ultrapassado para a espécie sob análise.

4. DA PRESERVAÇÃO DA ISONOMIA EM RELAÇÃO À COISA JULGADA OBTIDA

Quanto ao princípio da isonomia entre as partes, o qual se costuma invocar para justificar a quebra da *res iudicata*, onde se argui a necessidade de tratar uniformemente todos os contribuintes, o problema não pode ser enfocado de maneira tão singela, uma vez que a força da coisa julgada e da segurança jurídica também resultam da própria Constituição. Por isso mesmo, encontram-se em idêntico nível hierárquico se comparadas ao princípio da igualdade e configuram também princípios estruturais, intangíveis e inalteráveis por meio de reforma constitucional.

Se apenas a isonomia estivesse em jogo nos próprios termos da lide e contra ela se tivesse formulado a sentença, é evidente que a coisa julgada se revelaria rescindível. Mas se a demanda se travou sobre questão jurídica diversa e se limitou a definir a existência, ou não, de obrigação tributária apenas do demandante, claro é que a coisa julgada se formou sobre terreno totalmente estranho às indagações pertinentes ao princípio da isonomia.

Trazê-lo ao palco da ação rescisória, então, consistiria em inovar a causa de decidir, posteriormente à definitividade da *res iudicata*, o que se nos afigura um fator de desnecessário e

inaceitável atrito com o princípio da segurança jurídica, este sim específico à hipótese.

Impõe-se, ainda, considerar que, uma vez estabelecida a coisa julgada, o seu confronto com a isonomia não pode ser feito em termos de interesse individual e interesse público. O princípio da intangibilidade da coisa julgada é tão público e fundamental como o da isonomia. Ambos emergem das garantias básicas da ordem constitucional. E, em virtude disso, a coisa julgada nunca pode ser tratada como direito ou vantagem disponível da pessoa que se apresenta como beneficiária dos seus efeitos concretos.

Ademais, se o princípio da isonomia fosse naturalmente superior à coisa julgada, este instituto, que a Constituição quis colocar em patamar tão alto que restou protegido até contra a força legislativa do Estado, restaria enormemente esvaziado. Bastaria uma oscilação da jurisprudência para que todas as sentenças passadas em julgado perdessem sua estabilidade. A rescindibilidade, em vez de exceção, tornar-se-ia a regra nos pretórios, gerando avalanches intermináveis de ações rescisórias, que, fatalmente, acabariam por provocar rescisórias de rescisórias em um moto perpétuo, de todo intolerável e inconcebível. Não é, obviamente, com tal propósito tumultuário que se concebeu a mencionada ação.

Se buscarmos o que os alemães chamam de *Systemgerechtigkeit*, justiça do sistema como um todo, ou como diria DWORKIN, no Império do Direito, a integridade do direito, veremos que o sistema jurídico brasileiro não consagra a capacidade econômica como único critério para mensurar a igualdade e a justiça tributária.

Contribuintes de grande capacidade contributiva são imunes de impostos e contribuições (IPI, ICMS, ISS e PIS/COFINS) em suas exportações, prevalecendo os valores do equilíbrio da balança comercial e de nossas divisas.

Em nome da estabilidade do direito e da harmonia nas relações sociais, quantas vezes – milhares de vezes – a inércia da

união tem provocado a decadência e a prescrição dos créditos tributários, para milhares de inadimplentes e sonegadores?

Enquanto milhões pagam a tempo e a hora seus tributos, quantos outros são posteriormente perdoados e anistiados, em sucessivas REFIS?

É certo que “os valores protegidos pela coisa julgada são o estado de direito, a separação de poderes e a segurança jurídica³⁵.”

Assim:

a prevalência da coisa julgada confere estabilidade e robustez ao exercício da jurisdição, a fim de estabelecer, pelo respeito à própria legalidade, segurança ao jurisdicionado. Confira-se os dizeres do Ministro CELSO DE MELLO no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.912/RS:

“Mostra-se tão intensa a intangibilidade da coisa julgada, considerada a própria disciplina constitucional que a rege, que nem mesmo lei posterior – que haja alterado (ou, até mesmo, revogado) prescrições normativas que tenham sido aplicadas, jurisdicionalmente, na resolução do litígio – tem o poder de afetar ou desconstituir a autoridade da coisa julgada (...)” (grifos nossos)³⁶

Assim sendo, é seguramente um erro cogitar-se de uma pretensa relativização da coisa julgada (que seria manipulável diretamente pela parte interessada como a Fazenda Pública nas questões tributárias, por ex.,). Tal esdrúxula teoria, incompatível com a Constituição, pode fulminar a legalidade e o estado de direito, além de instalar a mais completa insegurança jurídica.

Nessa ordem de ideias, as decisões em recursos extraordinários, submetidos ao procedimento dos repetitivos, não

35. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Supremo Acerto: a responsabilidade do juiz pela confiança gerada, (No prelo).

36. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Supremo Acerto: a responsabilidade do juiz pela confiança gerada, (No prelo).

configuram um instituto para modificação ou anulação dos efeitos materiais ou formais de coisa julgada anterior.

Eis as razões pelas quais não se pode invocar a isonomia para servir de elemento de enfraquecimento da garantia específica da *res iudicata*. O sistema, como dito, previu mecanismos próprios para que a União pudesse reverter a coisa julgada favorável ao não recolhimento da CSLL – o que não ocorreu. Portanto, a inércia da União Federal em promover dita reversão não terá o condão de afetar a coisa julgada de que dispõem os contribuintes que obtiveram decisões pela ilegalidade/inconstitucionalidade de referida contribuição.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no exposto, conclui-se que o grupo de contribuintes afetado pela discussão sobre a qual se debruçou o presente trabalho é titular do direito subjetivo de não sofrer tributação a título de CSLL, uma vez que são beneficiários de decisões transitadas em julgado, não desconstituídas pela União. Estão, pois, sob o abrigo da *res iudicata*. É o que se espera que a Suprema Corte decida quando do julgamento dos Temas 881 e 885, sob a sistemática da Repercussão Geral.

REFERÊNCIAS

BARBI, Celso Agrícola. Ação Declaratória Principal e Incidente. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Comentários ao Código de Processo Civil, 8ª, vol. 5. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Parecer Técnico. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 922.227/BA. Vol. 04, 2017, p. 995-1034. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/>

consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4945134> Acesso em 03 de agosto de 2020.

CAPPELLETTI, Mário. O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado. Porto Alegre: safE, 1984.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988. 3ª. Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. *Da coisa julgada como Direito Fundamental Constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização*. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021. v. 2, p. 177-200.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Supremo Acerto: a responsabilidade do juiz pela confiança gerada*, (No prelo).

DIDIER, Fredie. Editorial 49. Fredie Didier, 2008. Disponível em < <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-49/>>. Acesso em 03 de agosto de 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. 6ª. Ed. Vol.1. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Intervenção de Terceiros, 2ª. Ed. São Paulo, Malheiros, 2000.

GRECO, Leonardo. A Declaração de constitucionalidade da lei pelo STF em controle concentrado e a coisa julgada anterior: Análise do parecer 492 da Procuradoria Geral de Fazenda Nacional. In: Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP Rio de Janeiro: Volume IX, p. 411-457, 2012. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20389/14727>>. Acesso em: 03 ago. 2020.

MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei n. 9.868/99*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Tonet. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969*, 2ª. Ed., Tomo V, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.