

# CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

*TERMINATION OF THE EFFECTIVENESS OF TAX RES  
JUDICATA IN LIGHT OF THE PRINCIPLE OF FREE  
COMPETITION*

*Anderson Ricardo Gomes*

*Procurador da Fazenda Nacional*

*Mestrando em Direito pela UNIMAR – Universidade de Marília*

*Especialista em Direito Tributário pela UnB – Universidade de Brasília*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Coisa julgada tributária; 1.1 Relação jurídica tributária como uma relação continuativa (sucessiva ou de trato sucessivo); 1.2 Coisa julgada e eficácia das sentenças que julgam questões tributárias: eficácia desconstitutiva (efeitos retroativos) e eficácia declaratória (efeitos prospectivos); 1.3 Da positivação da segurança jurídica e seus reflexos nas decisões proferidas pelo supremo tribunal federal; 1.4 Da livre concorrência como

princípio constitucionalizado: especialização do princípio da igualdade; 1.5 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como inovação no direito; 1.6 Cessação da eficácia da coisa julgada tributária no que tange aos seus efeitos prospectivos; 1.7 Forma e momento de cessação da eficácia da coisa julgada tributária em razão do advento de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal; 2 Conclusão; Referências.

**RESUMO:** Defender-se-á a interpretação de que as decisões do Supremo Tribunal Federal, dotadas de eficácia vinculante e aplicáveis *erga omnes*, prolatadas posteriormente ao trânsito em julgado das ações concretas fundadas na(s) mesma(s) questão(ões) de Direito, mas em sentido diverso dessas últimas, têm o condão de esvaziar a eficácia da coisa julgada tributária, em virtude do caráter continuativo que caracteriza a relação jurídica tributária. Considerando a função política da qual se reveste a Corte Constitucional brasileira ao proferir decisões em controle de constitucionalidade, quando este tribunal fixa a interpretação do ordenamento jurídico à luz da Constituição Federal, o seu posicionamento definitivo acerca da(s) questão(ões) de Direito Tributário consiste em modificação do Direito Objetivo brasileiro, apta a proporcionar a incidência da norma tributária cuja constitucionalidade fora ratificada pelo Tribunal Constitucional, ou, a obstar tal incidência, no caso de declaração de inconstitucionalidade da mesma, não obstante as partes envolvidas na relação jurídica tributária (Fazenda Pública e contribuinte) dispuserem de decisão judicial transitada em julgado favorável aos respectivos interesses, e fundadas em interpretação jurídica diametralmente oposta ao do egrégio tribunal. E esta cessação da eficácia da coisa julgada, que se restringe aos efeitos futuros ou prospectivos da relação jurídica tributária, ocorre de forma automática, eis que aludido entendimento dá concretude imediata ao estado de coisas ideal proposto pelo princípio da livre concorrência, eis que proporciona a isonomia tributária entre os concorrentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Relações Jurídicas Continuativas. Coisa Julgada Tributária. Livre Concorrência.

**ABSTRACT:** Defender will be the interpretation that the decisions of the Supreme Court, endowed with effective binding and enforceable *erga omnes*, handed down after the *res judicata* based on concrete actions (s) it (s) question (s) of law, but in a different sense of the latter, have the power to empty the *res judicata* effect of the tax, because of continuative character that characterizes the relationship legal tax. Considering

the political function of which takes the Brazilian Constitutional Court to render decisions in judicial review when this court fixed the interpretation of law in the light of the Constitution, its position on the final (s) question (s) of Law tax law is to change the Brazilian goal, able to provide the incidence of tax law whose constitutionality had been ratified by the Constitutional Court, or to prevent such incidence in the case of unconstitutionality of the same, notwithstanding the parties involved in the legal tax (Treasury and taxpayer) has set final court decision favorable to their interests, and based on legal interpretation diametrically opposed to the eminent tribunal. And this cessation of effectiveness of *res judicata*, which is restricted to the effects of future or prospective legal tax relationship, occurs automatically, behold alluded immediate understanding gives concreteness to the ideal state of affairs proposed by the principle of free competition, behold provides tax equality among competitors.

**KEYWORDS:** Legal Relations Continuativas. *Res Judicata* Tax. Free Competition.

## INTRODUÇÃO

A problemática tratada nesse artigo consiste na definição das repercussões que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade de leis e atos normativos terão sobre as pré-existentes decisões declaratórias transitadas em julgado, que tenham analisado a mesma questão constitucional concernente à tributação.

Busca-se a análise da correta compatibilização entre juízos de validade diversos, proferidos por diferentes órgãos do Poder Judiciário, acerca de um mesmo enunciado normativo, de índole jurídico-tributária, a fim de se determinar quais os efeitos que a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal irradiará sobre as decisões individuais e concretas, transitadas em julgado perante as instâncias inferiores.

Insta ressaltar que o Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula na estrutura do Poder Judiciário pátrio, detendo a competência para interpretar em última instância a Constituição Federal, e, por consequência, suas manifestações, além de técnicas sob o aspecto jurídico, são dotadas de forte carga política, no sentido de propiciar a exata definição do Direito Objetivo.

Dessa circunstância decorre, por corolário, que a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal sobre questão tributário-constitucional se caracteriza como *alteração do estado do direito*, apta a interferir na eficácia prospectiva de comandos normativos constantes de decisões judiciais com preponderante eficácia declaratória, que julgando relações jurídicas tributárias, fixaram-lhes os respectivos “esquemas de agir”<sup>1</sup> entre o Estado-fisco e o contribuinte, de modo até então definitivo.

Isso faz com que os fatos tributários futuros passem a ser regulados de acordo com a normatividade extraída da manifestação do Supremo Tribunal Federal para a norma em questão, tal qual ocorreria se houve mudança legislativa.

E nesse contexto, todos os agentes econômicos que praticarem os fatos econômicos sujeitos à tributação por força dessa norma tributária devem se sujeitar à mesma incidência do comando normativo, independentemente de serem ou não favorecidos por anterior decisão declaratória transitada em julgado, uma vez que a isonomia concorrencial exige tal providência por parte do Estado-fisco.

Para o bem desenvolvimento da tese, fixar-se-á alguns conceitos processuais pertinentes ao tema, tais como relação jurídica continuativa, sentença declaratória, coisa julgada, e alteração do estado de direito.

## 1 COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

### 1.1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA COMO UMA RELAÇÃO CONTINUATIVA (SUCESSIVA OU DE TRATO SUCESSIVO)

O professor Teori Albino Zavascki<sup>2</sup> ensina que, sob o critério das circunstâncias temporais do fato gerador das relações jurídicas, estas podem ser classificadas em: 1) instantâneas; 2) permanentes (ou duradouras); e 3) sucessivas (continuativas ou de trato sucessivo).

---

1 “A norma jurídica individual e concreta transitada em julgado definirá um ‘esquema de agir’ entre Estado e contribuinte na feliz expressão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Segundo esse autor, quando se requer que o decisum de uma sentença, para valer para processos futuros, envolva as mesmas partes, a mesma causa petendi e o mesmo objeto, obviamente que a suposta identidade não pode se referir ao ato concreto, único e irrepitível, mas aos esquemas de agir ou atividade.” (PONTES, 2005, p. 190-191)

2 ZAVASCKI, Teori Albino. *Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>> Acesso em: 25 ago. de 2012.

A relação jurídica *instantânea* se caracteriza por seu fato gerador ocorrer e se consumir em um único momento, de forma imediata, e sem continuidade no tempo, ou, resultando de fato desdobrado no tempo, só atrair uma única vez a incidência da norma no momento em que estiver inteiramente formado.

A relação jurídica *permanente* (ou *duradoura*) é aquela que se origina de suporte fático de incidência ou fato gerador consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo, fazendo com que a incidência da norma também seja contínua e ininterrupta.

A relação jurídica *sucessiva* (continuativa ou de trato sucessivo), por sua vez, é aquela que surge de fatos geradores instantâneos, mas que se repetem periodicamente, de forma uniforme e continuada. Nestes casos, há uma relação jurídica permanente entre as partes, conferindo às mesmas certo *status* jurídico, e, de tempos em tempos, se dá a ocorrência de fatos geradores instantâneos, vinculados e decorrentes daquela relação jurídica permanente, sendo que a incidência da norma jurídica recai sobre esse suporte fático complexo<sup>3</sup>.

Teori Albino Zavascki segue lecionando que a sentença judicial se pauta pelo princípio da retroatividade, expressando um juízo de subsunção normativa sobre fatos passados e impondo os efeitos jurídicos previstos pelo ordenamento para o ocorrido *sub judice*.

Portanto, em regra, as sentenças só têm força vinculante sobre fatos passados e as relações jurídicas efetivamente concretizadas ou consumadas.

No entanto, quando a relação jurídica apreciada pelo juízo se caracterizar como sucessiva (continuativa ou de trato sucessivo), a sentença a ser proferida pode irradiar eficácia sobre fatos futuros, na medida em que disciplina o especial modo de ser desta relação jurídica e os efeitos jurídicos dos ulteriores fatos recorrentes que apresentarem o mesmo suporte fático - elementos normativos - do fato passado sobre o qual recaiu a análise judicial.

Tal solução jurídica é possível devido à fisiologia da relação jurídica sucessiva (continuativa ou de trato sucessivo), a qual surge de um suporte fático complexo, em que existe uma relação jurídica

---

3 ZAVASCK, op. cit.

permanente, dentro da qual ocorrem fatos geradores instantâneos, que se repetem de forma periódica e uniforme, como ensina Teori Albino Zavascki<sup>4</sup>, *in verbis*:

Em nosso entender, também nessa matéria tributária a eficácia prospectiva do julgado pode ser sustentada, sem que venha a configurar julgamento sobre a norma em tese ou sentença com efeito normativo, justamente nisto; em ter a sentença lançado juízo de certeza sobre determinada situação jurídica, concreta e presente, mas de *caráter duradouro*, como a que diz respeito à natureza das atividades ou ao *status* fiscal do contribuinte, situação esta na qual se inserem os elementos próximos da obrigação tributária e o das semelhantes obrigações tributárias sucessivas. [...].

Pelas peculiaridades da relação jurídica sucessiva (continuativa ou de trato sucessivo), a coisa julgada que se forma sobre a sentença que a julga (sentença essa designada de *determinativa*) se sujeita a um regime jurídico diferenciado em relação às demais e traz em si, de forma implícita, a cláusula *rebus sic stantibus*, no sentido em que admite sua reapreciação para ser adaptada ao estado de fato e/ou ao direito superveniente, conforme expressa previsão do Código de Processo Civil brasileiro, constante de seu art. 471, I.

Nesse ponto, cumpre anotar que as relações jurídicas tributárias podem ser *instantâneas*, surgidas a partir da ocorrência de um fato jurídico-tributário isolado, ou *sucessivas (continuadas ou de trato sucessivo)*, que representam a grande maioria das referidas relações<sup>5</sup>.

O objeto de análise do presente escrito recai justamente sobre as repercussões que a ulterior decisão final do Supremo Tribunal Federal, com eficácia vinculante e *erga omnes*, em sentido contrário ao entendimento fixado na *res judicata* tributária, surtirá sobre os fatos jurídico-tributários que se repetirem após a decisão da Corte Constitucional brasileira.

4 ZAVASCKI, op. cit.

5 MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em Matéria Tributária*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 43-44.

## 1.2 COISA JULGADA E EFICÁCIA DAS SENTENÇAS QUE JULGAM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS: EFICÁCIA DESCONSTITUTIVA (EFEITOS RETROATIVOS) E EFICÁCIA DECLARATÓRIA (EFEITOS PROSPECTIVOS)

A coisa julgada é a imutabilidade do comando normativo concreto e individual da decisão judicial, que tem a finalidade de estabilizar definitivamente a relação sociológica refletida na relação jurídica de direito material levada à apreciação do Poder Judiciário, dando concretude ao valor segurança jurídica.

A coisa julgada material, que se dá em relação a processos nos quais houve resolução do mérito, impede que aquele fato jurídico *sub judice* seja apreciado novamente pelo Poder Judiciário no processo em que se formou ou em qualquer outro processo, salvo as hipóteses de ação rescisória.

Quanto aos limites objetivos da coisa julgada, o art. 469 do Código de Processo Civil prescreve que somente o dispositivo da decisão judicial transita em julgado, o qual por sua vez, é delimitado pela congruência que apresenta com os pedidos do autor e a causa de pedir exposta na exordial. Por outro lado, não adquirem o atributo da indiscutibilidade os motivos, ainda que importantes para se determinar o alcance da parte dispositiva, a verdade dos fatos estabelecida como fundamento da decisão e a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo (art. 469, I, II e III do *codex* supra mencionado).

No que tange aos efeitos da decisão judicial transitada em julgado que decide a relação jurídica tributária, tem-se que a decisão pode ser *meramente declaratória* ou *desconstitutiva*, também chamada de *constitutiva negativa*.

Segundo ensinam os eminentes processualistas Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart<sup>6</sup>, “a sentença declaratória apenas ‘declara’ a existência, a inexistência, ou o modo de ser de uma relação jurídica. A ela recorre aquele que necessita obter, como bem jurídico, a declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”. Seu objetivo é a eliminação da incerteza que recai sobre determinada relação jurídica.

6 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 455.

Por seu turno, a sentença constitutiva é aquela que cria, modifica ou extingue certa relação jurídica, podendo “ser constitutiva positiva ou constitutiva negativa, também ditas em outras terminologias, mas no mesmo sentido, sentenças constitutivas e desconstitutivas”<sup>7</sup>.

Como já mencionado, as relações jurídicas tributárias podem ser *instantâneas* ou *continuativas* (*sucessivas ou de trato sucessivo*). Doravante, o estudo passará à inter-relacionar as eficácias preponderantes das sentenças com o processamento e julgamento das relações jurídicas tributárias *continuativas* (*sucessivas ou de trato sucessivo*).

No processo tributário, as ações e respectivas sentenças *declaratórias* terão cabimento quando uma das partes interessadas tencionar obter provimento jurisdicional que espanque incertezas jurídicas que recaiam sobre *a existência ou não da relação jurídica tributária*,<sup>8</sup> ou quando *a dúvida consistir na definição de algum ou alguns elementos da relação jurídica tributária*, por exemplo, a natureza das atividades ou o *status* fiscal do contribuinte.

As sentenças desta natureza transitadas em julgado determinam quais os parâmetros jurídicos a serem observados naquela específica e concreta relação jurídica tributária, *definindo o especial modo de ser da relação jurídica tributária*, o que refletirá no modo como se produzirão os efeitos dos fatos geradores instantâneos que irão se repetir no futuro, de tal forma que os efeitos futuros da sentença perdurarão enquanto se mantiverem inalteradas as mesmas condições fáticas e jurídicas sobre as quais a decisão judicial foi proferida e se repetirem fatos geradores idênticos aos discutidos na aludida ação judicial.

De outra feita, as ações e sentenças tributárias de natureza desconstitutiva vão se destinar à invalidação do ato jurídico de constituição do crédito tributário.

Em tais ações tributárias, *desde que haja pedido declaratório do autor (cumulativo com o pedido constitutivo negativo)*, a sentença desconstitutiva produz duas espécies de eficácias distintas: uma primeira, desconstitutiva, que vai recair sobre o ato concreto e pretérito de constituição do crédito tributário, invalidando-o, logo, gerando

7 MARINONI, op. cit., p. 458.

8 Por exemplo, como ocorre quando o contribuinte alega que a obrigação nascida com a relação jurídica tributária é juridicamente inexistente em virtude da inconstitucionalidade da norma tributária que instituiu a hipótese de incidência do tributo.



efeitos retroativos (pois incide sobre fatos consumados); e uma segunda eficácia, de natureza declaratória, por meio da qual o Poder Judiciário vai fixar quais os parâmetros jurídicos a serem observados naquela específica e concreta relação jurídica tributária e que vão reger as futuras incidências tributárias dos vindouros fatos geradores idênticos aos discutidos naquela ação judicial, ensejando efeitos prospectivos (pois se refere a fatos futuros).

Ressaltando a necessidade de se discernir os efeitos passados dos futuros da coisa julgada em relações jurídicas continuativas, ensina Hugo de Brito Machado<sup>9</sup>, *verbum ad verbum*:

Conhecemos situações nas quais existem sentenças afirmando a constitucionalidade, ou a inconstitucionalidade de uma lei tributária, e tais sentenças transitam em julgado, vindo mais tarde o Supremo Tribunal Federal a resolver a questão em sentido oposto ao albergado pela sentença.

À primeira vista pode parecer que a coisa julgada deve subsistir em qualquer caso, salvo apenas a possibilidade de ação rescisória. Essa idéia, entretanto, resulta da não consideração de que os efeitos da coisa julgada devem ser distintos, em relação aos fatos passados e aos fatos que, embora idênticos ou da mesma natureza, sejam de consumação futura, o que ocorre na relação jurídica continuativa.

Podem possuir a referida eficácia declaratória tanto sentenças proferidas em ações com tramitação sob as regras do procedimento processual ordinário quanto às prolatadas no procedimento do mandado de segurança.

Delimita-se esta análise somente sobre a eficácia declaratória contida nas sentenças tributárias.

A fim de se examinar o alcance da coisa julgada tributária, há que se reforçar que a grande maioria das relações jurídicas tributárias entre o Estado-fisco e o contribuinte caracteriza-se como uma relação jurídica *continuativa* (*sucessiva ou de trato sucessivo*), pois há a reiteração periódica do substrato fático que enseja a incidência dos efeitos da norma

9 MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. Fortaleza: Dialética, 2006. p. 157-158.

tributária sobre os fatos jurídico-econômicos descritos pela lei como hipótese de incidência tributária, sendo que periodicamente surgem novas obrigações tributárias referentes àquela relação jurídica tributária.

Tal característica tem grande influência na delimitação da eficácia da coisa julgada tributária, uma vez que quando os integrantes da relação jurídica de direito material a expõem à apreciação do Poder Judiciário, o Estado-juiz analisa e resolve questões de direito concernentes a uma gama de elementos objetivos que periodicamente se repetirão no futuro, e que, não fosse a coisa julgada sobre aquela situação permanente, dariam azo a idênticos questionamentos jurídicos a cada ocorrência fática.

Dentro dos limites da demanda exposta, o Poder Judiciário poderá apreciar todos os elementos substanciais da obrigação decorrente da relação jurídica tributária, resolvendo as questões jurídicas pertinentes e determinando quais os parâmetros jurídicos regentes daquela específica e concreta relação jurídica fiscal, criando o que Tércio Sampaio Ferraz Júnior designa de “esquema de agir” entre o Estado-fisco e o contribuinte.<sup>10</sup>

Transitada em julgado a decisão que aprecia e julga a relação jurídica tributária *continuativa* (*sucessiva ou de trato sucessivo*), essa decisão surtirá naturalmente efeitos prospectivos para todas as ocorrências futuras de fatos geradores idênticos - que apresentem os mesmos elementos objetivos descritos na norma tributária -, ao analisado na ação judicial, justificando-se tal efeito no mencionado caráter continuativo da relação jurídica.<sup>11</sup>

À luz dessas premissas processuais, tem-se que a resposta à análise da questão central deste trabalho passa pela ponderação de princípios positivados na Constituição Federal de 1988, eis que há um patente conflito normativo-principlológico, no qual se apresenta a *segurança jurídica*, de um lado, representada pela garantia da coisa julgada, e o princípio da *igualdade material* de outro, concretizada na *livre concorrência*.

10 PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005. p. 190-191.

11 *Ibid.*, p. 203.

### 1.3 DA POSITIVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA E SEUS REFLEXOS NAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A segurança jurídica remete à idéia de estabilidade das situações individuais consumadas e previsibilidade perante o Direito. Trata-se de um valor norteador da ordem jurídica brasileira, conforme explicitado no preâmbulo constitucional, o qual alude à segurança como algo a ser propiciado aos integrantes da sociedade, conduzida por um Estado Democrático de Direito.

O princípio da segurança jurídica está positivado em nossa Constituição Federal de forma implícita, mas claramente aflorando em vários dispositivos que trazem regras que preveem a estabilidade das relações jurídicas como direito subjetivo, tais como a garantia de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5.º, XXXVI), “não haverá juízo ou tribunal de exceção” (art. 5.º, XXXVII), “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (art. 5.º, XXXIX), “a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu” (art. 5.º, XL). Também, na vedação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” ou “antes de decorrido noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (art. 150, III, “a”, “b” e “c”).

Há que se lembrar ainda que a Emenda Constitucional n.º 45/2004, coma inserção do art. 103-A, instituiu a súmula vinculante, com a finalidade de harmonizar a interpretação de controvérsia sobre questões jurídicas que acarretem divergência jurisprudencial, em prejuízo à certeza da norma, o que reforçou a importância da segurança jurídica em nosso ordenamento na medida em que a edição de súmula vinculante objetiva extirpar *grave insegurança jurídica*.

Essa preocupação com a consagração e concretude da segurança jurídica nas relações intersubjetivas também se faz presente nos normativos que disciplinam os efeitos temporais das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade, sendo a segurança jurídica critério determinante na atividade de *modulação dos efeitos da decisão*.

Nesse contexto jurídico-constitucional, de consagração do princípio da segurança jurídica, a positivação da garantia da coisa julgada

dá concretude ao referido princípio, no sentido em que proporciona a estabilidade das relações intersubjetivas qualificadas como jurídicas, satisfazendo as expectativas humanas de segurança, com a definição acerca da regra jurídica a ser aplicada e da conduta a ser seguida, pondo fim à discussão judicial, e promovendo a pacificação social por meio do término da lide<sup>12</sup>.

#### **1.4 DA LIVRE CONCORRÊNCIA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONALIZADO: ESPECIALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

No Brasil, o constituinte de 1988 previu a livre concorrência como princípio da ordem econômica, de maneira a impor ao Estado o dever de implementar políticas públicas que propiciem a higidez do mercado, por meio da promoção do maior grau de concorrência possível entre os agentes econômicos privados que atuam nesse mercado, conforme art. 170, VI, e art. 173, § 4.º, da Constituição Federal.

Buscando o sentido destes comandos constitucionais, Eros Grau<sup>13</sup> assevera que o princípio da livre concorrência, insculpido no inciso IV do art. 170 da Constituição, é correlato ao princípio da livre iniciativa econômica, e desdobra-se em liberdades privadas e liberdade pública concernentes à concorrência, apresentando a liberdade de concorrência os seguintes aspectos:

- 1) faculdade de conquista de clientela, desde que não se utilize de concorrência desleal – liberdade privada;
- 2) proibição de formas de atuação que impeçam a concorrência – liberdade privada;
- 3) a neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes – liberdade pública.

O eminente professor leciona que é a competitividade no mercado que define a livre concorrência, tomando emprestado para tal mister as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Extraí-se da obra de Eros Grau<sup>14</sup>:

---

12 PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia*. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:BFD-2000-15-48A09575&dsID=PDF>>. Acesso em: 30 de ago. de 2012.

13 GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 184-190.

14 *Ibid.*, p. 190.

Mais uma vez recorro à exposição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (A economia e o controle do Estado, cit.): ‘A livre concorrência de que fala a atual Constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluída, isto é, exigência estrita de pluralidade de agente e influência isolada e dominadora de um ou uns sobre os outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base de formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada’.

A proteção à concorrência justifica-se na medida em que a mesma desenvolve o mercado, proporcionando benefícios aos consumidores em geral e incentivando a pesquisa tecnológica e o aproveitamento sustentável e eficiente de todos os fatores empregados no processo de produção.<sup>15</sup>

Carlo Barbieri Filho<sup>16</sup> ensina que “concorrência é disputar, em condições de igualdade, cada espaço com objetivos lícitos e compatíveis com as aspirações nacionais. Consiste, no setor econômico, na disputa entre todas as empresas para conseguir maior e melhor espaço no mercado”.

A concorrência que o Direito Econômico Constitucional objetiva promover é a chamada “concorrência perfeita”, estrutura de mercado caracterizada pela homogeneidade dos produtos, atonicidade do

---

15 PLAWIAK, Rainer Belotto. O controle das estruturas do Direito Concorrencial Brasileiro: Aspectos Teóricos e Práticos. In: MOREIRA, Egon Bockmann; MATTOS, Paulo Todescan Lessa (Coords.). *Direito Concorrencial e Regulação Econômica*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 66-68.

16 BARBIERI FILHO, apud TAVARES, 2011. p. 256.

mercado, mobilidade dos fatores de produção e transparência e fixação de preços pelo próprio mercado<sup>17</sup>.

Por outro lado, é importante fixar que a competição por espaço no mercado entre os agentes econômicos, ou, em outros termos, a prática da livre concorrência, pressupõe igualdade de condições entre esses agentes, de tal maneira que se pode afirmar que o princípio da livre concorrência consiste na especialização do princípio da isonomia aplicado à ordem econômica.

Este entendimento reclama do Estado atuações que promovam a igualdade de condições de competição no mercado, e, inclusive, impõe ao mesmo o dever de manter a neutralidade da tributação, de forma que a incidência do ônus tributário recaia isonomicamente sobre todos os concorrentes e não se torne um fator de *discrímén* irrazoável e injusto na busca pelo mercado. Segundo ensinam Fellipe Cianca Fortes e Marlene Kempfer Bassoli<sup>18</sup>, o “Princípio da Neutralidade Fiscal [...] possibilita: (i) igualdade de condições no jogo de mercado; (ii) ausência de barreiras estatais de ingresso e permanência no mercado; e (iii) interferência nula ou mínima do Estado no jogo de mercado”.

Portanto, a questão subjacente à questão sobre a juridicidade da cessação dos efeitos prospectivos da coisa julgada tributária em virtude de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido oposto, consiste em responder a qual princípio constitucional deve ser dada prevalência no caso de conflito entre os princípios da segurança jurídica (concretizado na garantia da coisa julgada) e da igualdade (concretizado no princípio da livre concorrência, e que, em última análise, é informado pelo valor justiça).

### 1.5 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO INOVAÇÃO NO DIREITO

Alterando-se o suporte fático ou jurídico sobre o qual a decisão transitada em julgado se fundamentou, o art. 471, I, do Código de Processo Civil permite a rediscussão da relação jurídica tributária, o que é justificado ante a constatação de que em tais casos estar-se-á

17 ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 487.

18 FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise econômica do Direito Tributário*: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753>>. Acesso em: 10 set. 2012.

diante de uma nova ação, com uma diferente causa de pedir, não havendo identificação com a anterior ação transitada em julgado.

Nesse contexto, a superveniência de manifestação do Supremo Tribunal Federal, sobre a mesma questão tributário-constitucional, em sentido diverso da decisão individual transitada em julgado, caracteriza-se como modificação no estado de direito para os fins de cessação da eficácia declaratória prospectiva da coisa julgada tributária, como leciona Dalton Luiz Dallazem<sup>19</sup>: “A modificação no estado de direito, por seu turno, significa o comprometimento da interpretação levada a cabo na situação jurídica objeto de apreciação judicial por força de entendimento posterior do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário quanto à questão constitucional”.

Helenilson Cunha Pontes<sup>20</sup> comunga do mesmo entendimento:

Ademais, inegável que a pronúncia de constitucionalidade com efeitos gerais, é circunstância que altera a situação de direito, sob a qual foi produzida a coisa julgada individual a impor a imediata adequação da norma individual ao novo momento vivido pelo ordenamento jurídico após aquela pronúncia.

Tal entendimento decorre da circunstância de ser o Supremo Tribunal Federal o órgão de cúpula na estrutura do Poder Judiciário pátrio, detendo a competência para interpretar em última instância a Constituição Federal, eis que é o guardião desta, e, por consequência, suas manifestações, além de técnicas sob o aspecto jurídico, são dotadas de forte carga política, no sentido de propiciar a exata definição do Direito Objetivo.

No âmbito da jurisprudência pátria, encontram-se no Superior Tribunal de Justiça precedentes que acolhem a tese acima explicitada, citando-se, exemplificativamente, trecho da ementa do REsp 822.683/PR, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, na qual resta consignado que “há *modificação do estado de direito* a partir do advento da Resolução do Senado Federal que, suspendendo a execução do preceito normativo, universaliza, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a decisão do STF declarando a inconstitucionalidade”<sup>21</sup>.

---

19 DALLAZEM, op. cit., p. 94.

20 PONTES, op. cit., p. 205.

21 No mesmo sentido: EDcl no REsp 651.260/SP, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, julgado em 12/09/2006, DJ 09/10/2006, p. 344.

Portanto, a sentença determinativa que julga a relação jurídica tributária *continuativa* (*sucessiva ou de trato sucessivo*), sujeitando-se à cláusula *rebus sic stantibus*, tem sua eficácia sobre os fatos geradores futuros influenciada pela superveniência de decisão final do Supremo Tribunal Federal, em sentido oposto, visto que, para os fins de revisão da coisa julgada, a que se refere o art. 471, I, do Código de Processo Civil, esta decisão da Corte Constitucional brasileira caracteriza alteração no estado de direito, consoante ensina Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>, *ipsis litteris*:

A solução que, a nosso ver, é a mais adequada, e que tende a prevalecer, é a de considerar a decisão do STF como direito novo. Trata-se de alteração no contexto fático/jurídico à luz do qual o acórdão foi proferido, e que impede a produção de seus efeitos quanto a fatos posteriores que ocorrem no âmbito das relações continuativas.

#### 1.6 CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AOS SEUS EFEITOS PROSPECTIVOS

O exame sobre as repercussões ou efeitos que as ulteriores decisões do Supremo Tribunal Federal, com eficácia vinculante e *erga omnes*, conferindo à questão tributária sentido diverso do atribuído na ação individual, produzirão sobre a coisa julgada tributária, deve se assentar sobre duas premissas:

- 1 - a de que os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada tributária formada na ação individual tem eficácia *ex nunc* ou não retroativa, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade normativa;
- 2 - os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada tributária formada na ação individual repercutem sobre a eficácia no tempo da decisão declaratória, não se formulando qualquer juízo ou questionamento sobre a validade da referida decisão, razão pela qual se rechaça qualquer indagação sobre a aclamada *teoria da relativização da coisa julgada*.

Em relação aos fatos tributários cujos *efeitos já foram consumados*, objeto de coisas julgadas anteriores em sentido diverso do ulterior entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão

<sup>22</sup> MACHADO, 2006, p. 169.



constitucional, devem os mesmos ser rediscutidos por meio de eventual ação rescisória, caso os respectivos trânsitos em julgado tiverem ocorrido em data até o limite de 2 (dois) anos imediatamente anteriores à decisão final do Tribunal Constitucional. Caso contrário, salvo melhor juízo, a incidência da norma, mesmo contrária da interpretação posteriormente atribuída pelo Supremo Tribunal Federal, não será passível de qualquer impugnação.

De outro lado, em relação à sentença determinativa que julga relação jurídica tributária *continuativa (sucessiva ou de trato sucessivo)*, a resolução da questão tributário-constitucional pelo Supremo Tribunal Federal caracteriza-se como *modificação no estado de direito*, passando a dar a exata conformação do Direito Objetivo no que se refere àquela questão jurídica, em situação similar à publicação de uma nova lei.

Deste modo, o posterior pronunciamento do Supremo Tribunal Federal não retira a validade da decisão individual transitada em julgado, uma vez que essa, por ocasião de sua prolação, não apresentava qualquer vício, intrínseco ou intrínseco, passível de lhe acarretar sua invalidade por meio do instrumento processual cabível, que em último caso seria a ação rescisória (abstraindo-se as situações em que os atos decisórios efetivamente apresentam nulidades).

A repercussão desse pronunciamento do Supremo Tribunal Federal na coisa julgada tributária individual recairá sobre *o plano de sua eficácia prospectiva*, retirando-lhe a normatividade de que dispunha para reger *os futuros fatos jurídicos* subjacentes ao “esquema de agir” que fora fixado nessa decisão.

Aludida conclusão visa a compatibilizar as normas principiológicas que positivam os valores da segurança jurídica, da irretroatividade normativa e da proteção da boa-fé com os princípios da justiça, da igualdade e da livre concorrência, tendo como absoluta a garantia da coisa julgada referente a *fatos consumados* e flexibilizando a garantia no que tange aos *fatos tributários futuros*, conforme anota Hugo de Brito Machado<sup>23</sup>:

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

---

23 MACHADO, 2006, p. 165.

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 a alteração do elemento normativo formador da relação jurídica.

Cabe lembrar que o art. 146 do Código Tributário Nacional, norteador pelos mesmos valores da segurança jurídica, da irretroatividade normativa e da proteção da boa-fé, prescreve que a alteração *no critério jurídico a ser aplicado no lançamento pela autoridade fiscal* só terá aplicação em fatos geradores futuros.

Por derradeiro, reafirma-se que não se está diante da relativização da coisa julgada, uma vez que não se tenciona desconstituir a decisão judicial, mas tão-somente, precisando os exatos termos dos limites objetivos da coisa julgada, fazer cessar a eficácia prospectiva da carga eficaz declaratória daquela decisão.

### **1.7 FORMA E MOMENTO DE CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DO ADVENTO DE PRONUNCIAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Defende-se aqui, a desnecessidade de propositura da ação revisional prevista no art. 471, I, do Código de Processo Civil, para que o interessado possa se beneficiar da nova situação jurídica que lhe é favorável em decorrência da decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido oposto à proferida na decisão transitada em julgado.

Esse posicionamento embasa-se, primeiramente, na função política que é conferida às decisões da Corte Constitucional, cujas decisões têm o condão de alterar o Direito Objetivo, uma vez que propiciam a exata definição do mesmo.

Para fatos posteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal acerca de determinada questão jurídica, a incidência da hipótese de incidência sobre a situação fática a que se aplica se dará de acordo com a interpretação que o tribunal realizou sobre a norma abstrata que compõe aquela hipótese de incidência, sendo que a interpretação fixada pela corte incorporar-se-á, automaticamente, àquela norma abstrata acompanhando-a em todas as suas futuras incidências.

Adota-se essa interpretação por ser a que melhor compatibiliza os princípios da segurança jurídica (concretizado na garantia da coisa julgada) e da igualdade (concretizado no princípio da livre concorrência, e que, em última análise, é informado pelo valor justiça), cumprindo ressaltar que em tais situações deve ser dada primazia ao princípio da livre concorrência e da isonomia, a fim de equiparar todos os agentes econômicos, com igual capacidade contributiva, à mesma tributação, independentemente de um ou alguns deles ter a seu favor ou contra si, coisa julgada tributária, dando concretude ao princípio da neutralidade tributária sobre os diferentes concorrentes do mercado sujeito à tributação. Nesse sentido, posiciona-se Hugo de Brito Machado<sup>24</sup>:

A prevalência da coisa julgada sobre a isonomia pode implicar, sim, maus tratos ao princípio da livre concorrência, cuja prática pressupõe igualdade de condições entre os concorrentes. *A relativização da coisa julgada em proveito da realização da justiça não só é admissível, como na verdade constitui a única solução plausível.* (grifo nosso).

No mesmo sentido, manifestou-se o Ministro Teori Albino Zavascki, em seu voto no Recurso Especial n.º 686.058/MG, *in verbis*:

Ademais, o princípio da coisa julgada não é absoluto. Conforme assinalou Liebman, discorrendo sobre as restrições a serem impostas à coisa julgada, ‘a razão principal que sufraga a orientação restritiva é que a coisa julgada é, afinal, uma limitação à procura da decisão justa da controvérsia, e deve, por isso, se bem que socialmente necessária, ficar contida em sua esfera legítima e não expandir-se fora dela’ [LIEBMAN, Enrico Tullio. Limites objetivos da coisa julgada, *op. cit.*, p. 573]. Assim, no âmbito do conflito aqui examinado, a coisa julgada formada no caso concreto deve ser harmonizada com os demais princípios e valores consagrados na Constituição. *Ora, militam em favor da prevalência da força vinculante da Resolução dois princípios constitucionais, pelo menos: o da autoridade da decisão do Supremo Tribunal Federal, que lhe deu suporte, e o da igualdade de todos perante a lei, especialmente a lei constitucional. Não teria sentido, por exemplo, invocar a coisa julgada para exigir que determinado cidadão continue pagando um tributo a que foi condenado em demanda particular, quando todos os demais estão desobrigados de fazê-lo porque o Senado, com base em decisão do Supremo, suspendeu, com eficácia erga omnes, a execução da lei criadora da exação fiscal.* (grifo nosso)

<sup>24</sup> MACHADO, 2006, p. 157.

Ademais, as implicações econômicas de eventual decisão judicial devem ser consideradas pelo julgador, conforme ensina André Ramos Tavares<sup>25</sup>, *ad litteram*:

A constitucionalização do Direito consiste na imposição de que os diversos operadores do Direito, incluindo os juízes, promovam uma aplicação das leis e demais atos normativos secundários, a partir de uma leitura constitucionalmente atenta, quer dizer, por meio de uma interpretação sempre e constantemente imbuída das normas constitucionais.

[...]

Em termos econômicos, isso significa que é preciso atentar para possibilidades e perspectivas de cunho constitucional-econômico mesmo na interpretação de leis e demais atos normativos não diretamente relacionados ao tema, quer dizer, aparentemente fora do espectro de alcance do Direito econômico. Isso porque desde o momento no qual há uma incorporação expressa do econômico pela Constituição, uma interpretação conforme essas normas, das demais leis, torna-se imperativa.

Portanto, nesse contexto jurídico, torna-se desnecessária a utilização da ação revisional prevista no art. 471, I, do Código de Processo Civil, pelo favorecido, eis que, para os futuros fatos que correspondam ao mesmo “esquema de agir” da relação jurídica tributária com *res judicata* anterior, passará a incidir automaticamente a “nova normatização” referente à interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal àquela mesma norma.

## 2 CONCLUSÃO

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que resolvem questões constitucionais tributárias controvertidas na jurisprudência, fixando a exata interpretação da norma tributária, dado ao caráter político da Corte Constitucional, consubstanciam-se em alteração do estado de direito, sendo que os efeitos de tais decisões irão se irradiar sobre os futuros jurídico-tributários, normatizando-os de acordo com o entendimento consagrado pelo Tribunal Constitucional.

---

<sup>25</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011. p. 81-82.

A especial característica das relações jurídicas continuativas (sucessivas ou de trato sucessivo) acarretará a influência direta de aludidas decisões sobre a eficácia prospectiva da coisa julgada individual prolatada anteriormente à decisão do Supremo Tribunal Federal, em sentido oposto.

Essa interferência na eficácia prospectiva da coisa julgada é justificada pela isonomia que deve imperar entre os diferentes agentes econômicos que competem no meio econômico, em especial o imperativo de manutenção da livre concorrência, a qual pressupõe a igualdade de condições entre os concorrentes, sendo imperativo ao Estado a observância da neutralidade tributária.

Por tal razão, defende-se aqui que em relação aos fatos geradores posteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal a nova interpretação da norma tributária deve incidir *erga omnes*, independentemente da existência de anterior coisa julgada tributária, propiciando, destarte, a igualdade na tributação dos concorrentes.

Ademais, essa “nova normatização” deve incidir de forma automática, independentemente de nova manifestação judicial, dispensando-se, pois, a ação revisional, prevista no art. 471, I, do Código de Processo Civil.

## REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. *Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1235066670174218181901.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2011.

DALLAZEM, Dalton Luiz. A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo STF. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005.

GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753>>. Acesso em: 10 set. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em Matéria Tributária*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. Fortaleza: Dialética, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do Processo de Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mértires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia*. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:BFID-2000-15-48A09575&dsID=PDF>>. Acesso em: 30 de ago. de 2012.

PLAWIAK, Rainer Belotto. O controle das estruturas do Direito Concorrencial Brasileiro: Aspectos Teóricos e Práticos. In: MOREIRA, Egon Bockmann; MATTOS, Paulo Todescan Lessa (Coords.). *Direito Concorrencial e Regulação Econômica*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005.

ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>>. Acesso em: 25 ago. de 2012.