

---

**O IMPACTO DOS PRECEDENTES DO STF SOBRE A  
AUTORIDADE DA COISA JULGADA RELATIVA ÀS  
RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS CONTINUADAS:  
ANÁLISE DO PARECER PGFN/CRJ Nº 492/2011**

*THE IMPACT OF THE PREVIOUS FEDERAL COURT OF JUSTICE ON THE  
AUTHORITY OF RES JUDICATA IN CONTINUOUS TAX RELATIONS: ANALYSIS  
OF THE LEGAL OPINION PGFN/CRJ Nº 492/2011*

---

*Flávia Oliva Zamboni*

*Procuradora da Fazenda Nacional*

*Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Magistratura*

*Especialista em Direito Processual Civil pela Escola da Procuradoria Geral do Estado  
de São Paulo em convênio com a Escola da Advocacia Geral da União*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Coisa Julgada; 1.1 Noções introdutórias à Coisa Julgada; 1.2 Coisa Julgada Formal e Material; 1.3 Limites objetivos da Coisa Julgada; 2 A Coisa Julgada nas relações jurídicas tributárias continuativas – de trato sucessivo; 3 Cessaçã de eficácia vinculante de decisã transitada em julgado disciplinadora de relaça jurídica tributária continuada; 4 O Parecer da PGFN/CRJ Nº 492/2011; 4.1 Aplicabilidade do Parecer da PGFN/CRJ Nº 492/2011; 4.2 Os precedentes do STF aptos a ensejar a cessaçã da eficácia de decisã transitada em julgado; 4.2.1 Precedente do STF proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade; 4.2.2 Precedente do STF proferido em sede de controle

difuso de constitucionalidade; 4.3 Cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário; 4.4 Termo inicial para o Fisco voltar a cobrar o tributo ou para o contribuinte deixar de pagá-lo em conformidade ao precedente objetivo e definitivo do STF; 4.5 Vinculatividade do Parecer da PGFN/CRJ N° 492/2011; 4.6 Necessidade de regulamentação do Parecer da PGFN/CRJ N° 492/2011; 5 Conclusão; Referencias.

**RESUMO:** O estudo apresenta uma análise da mitigação da autoridade da coisa julgada com a cessação prospectiva dos seus efeitos nas relações tributárias de trato sucessivo diante da superveniência de precedente objetivo fixado pelo Supremo Tribunal Federal, em sentido contrário.

**PALAVRAS-CHAVE:** Coisa Julgada. Tributos. Relações Sucessivas. Mitigação.

**ABSTRACT:** The study presents an analysis of mitigation authority of res judicata with the prospective cessation of their effects on tax relations of successive tract by the Federal Supreme Court.

**KEYWORDS:** Res Judicata. Tax. Successive Relations. Mitigation.

## INTRODUÇÃO

O direito processual civil constitui-se em ramo do direito Público de especial importância para o sucesso e concretização do direito fundamental de acesso à justiça, consagrado no art. 5º, XXXV, da Constituição da República.

Diante do fenômeno de crescente litigiosidade, com o aumento do volume de processos judiciais, há uma necessidade cada vez maior de se buscar soluções ao problema da eficácia da coisa julgada no tempo, problema este que, desde já, aponta-se estar diretamente relacionado aos seus limites objetivos.

O instituto da coisa julgada tem por objetivo a pacificação dos litígios postos sob apreciação do Judiciário, de modo a colocá-los um fim definitivo. Representa a imutabilidade do conteúdo decisório, isto é, do direito definido pelo Judiciário.

A garantia da coisa julgada é de índole constitucional e está prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, refletindo a garantia de segurança jurídica ínsita ao Estado Democrático de Direito.

Em face da problemática para definição dos limites objetivos da coisa julgada, especialmente no que tange às relações jurídicas continuadas, passa-se ao estudo e questionamento do instituto da coisa julgada e da mitigação de seus efeitos diante de superveniente alteração do elemento de direito consistente em precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal.

O objeto do presente estudo, portanto, consiste na análise da mitigação da autoridade da coisa julgada com a cessação prospectiva dos seus efeitos, relativamente às relações tributárias de trato sucessivo, diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário.

De fato, com a superveniência de precedente do STF está-se diante de novo elemento de direito que fará surgir nova relação jurídica, a qual não estará mais adstrita aos limites objetivos da coisa julgada.

Analisa-se, neste trabalho, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, o qual disciplina a questão do impacto de superveniente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação aos desdobramentos futuros da coisa julgada relativamente às relações jurídicas tributárias de trato continuado. O referido Parecer propõe que - diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à decisão transitada em julgado declaratória da inexistência/existência de determinada relação jurídica tributária - se volte a cobrar tributo ou se deixe de pagá-lo em relação a fatos geradores futuros.

Questiona-se ainda acerca da vinculatividade e da necessidade de regulamentação do referido Parecer a fim de torná-lo efetivamente aplicável.

Apesar dos mais variados entendimentos sobre o tema, alinha-se à tese desenvolvida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, no qual se propugna a cessação prospectiva da coisa julgada relativamente às relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário.

## 1 COISA JULGADA

### 1.1 Noções introdutórias à coisa julgada

A coisa julgada é um instituto consagrado como direito fundamental, com previsão no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, nos seguintes termos: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O instituto reflete a garantia de segurança jurídica ínsita ao Estado Democrático de Direito. É através da coisa julgada que se põe fim definitivamente ao conflito posto sob a apreciação do Poder Judiciário, razão pela qual Sérgio Gilberto Porto<sup>1</sup> refere que pensar na hipótese de ofensa à coisa julgada seria “admitir a eternização dos conflitos e, por decorrência, o fim da paz social”.

A eficácia da coisa julgada impede que seja apreciado o mérito de demanda que reproduz ação anteriormente ajuizada, uma vez que a autoridade da coisa julgada inviabiliza a rediscussão da lide já definitivamente apreciada pelo Judiciário<sup>2</sup>.

Importante esclarecer, desde já, que o atributo de imutabilidade da coisa julgada não é absoluto, sendo decorrência de norma infraconstitucional – CPC, art. 467 – e não da Constituição da República, na qual apenas restou assegurado que a lei não teria efeito retroativo de modo a prejudicar a coisa julgada. Se a Constituição houvesse pretendido conferir à coisa julgada o manto da imutabilidade, o que não ocorreu, nem se poderia admitir o uso da ação rescisória, que conta com previsão

---

1 PORTO, Sérgio Gilberto. *Coisa Julgada Civil*. 3. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 140.

2 A identidade de ações assenta-se na tríplice identidade, que consiste na identidade dos três elementos da demanda, quais sejam, na identidade de partes, causa de pedir e pedido. Ou seja, somente se pode alegar a exceção da coisa julgada, diante da reprodução de demanda idêntica à outra anteriormente ajuizada, quando se tratar das mesmas partes, da mesma causa de pedir e do mesmo pedido, conceito este que se extrai do §2º do art. 301 do CPC.

expressa no art. 485 do Código de Processo Civil. A imutabilidade da coisa julgada, portanto, não é absoluta, nem para a Constituição nem para a ordem infraconstitucional, uma vez que o próprio Código de Processo Civil a excepciona em algumas situações.

Em especial, no que tange ao objeto do presente estudo, relativamente às relações jurídicas tributárias de trato sucessivo e de acordo com os parâmetros que serão explicitados ao longo deste trabalho, entende-se que não deve prevalecer a coisa julgada que esteja em desconformidade com a Constituição. Ainda, a autoridade da coisa julgada deve sempre estar condicionada aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não havendo que se falar em garantia constitucional absoluta.

Cândido Rangel Dinamarco<sup>3</sup> chama a atenção para o fato de que “a doutrina e os tribunais começam a despertar para a necessidade de repensar a garantia constitucional e o instituto técnico-processual da coisa julgada, na consciência de que não é legítimo eternizar injustiças a pretexto de evitar a eternização de incertezas”.

Segundo o mencionado autor, o valor segurança jurídica não é absoluto no sistema, assim como não o é a garantia da coisa julgada, a qual deve ser posta em equilíbrio com as demais garantias e princípios constitucionais.

## 1.2 coisa julgada formal e material

O Código de Processo Civil, em seu art. 467 define o instituto da coisa julgada nos seguintes termos: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

A coisa julgada formal consiste na impossibilidade de interpor-se qualquer recurso dentro do processo para impugnação da decisão prolatada. É um fenômeno interno ao processo que traduz uma preclusão máxima.

Já a coisa julgada material se estende para fora do processo, e o conteúdo do que foi decidido no processo se torna imutável, não podendo ser rediscutido nem pelas partes nem pela comunidade. Segundo Cândido Rangel Dinamarco<sup>4</sup>, “a coisa julgada material é a imutabilidade dos efeitos substanciais da sentença de mérito, [...] status que transcende a vida do processo e atinge a das pessoas”.

3 DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, jan./dez. 2001. p. 39.

4 *Ibidem*, p. 36.

Como bem observado por Fernanda Donnabella Camano de Souza<sup>5</sup>, o art. 467 do CPC equivocava-se ao conceituar esses dois institutos, uma vez que ao definir a coisa julgada material como sendo a eficácia de indiscutibilidade da sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário, está em verdade tratando da coisa julgada formal, cuja eficácia observa-se sob a perspectiva interna do processo. Já ao mencionar a imutabilidade da sentença aí sim estaria tratando da coisa julgada material, com eficácia extraprocessual que alcança, além das partes, a comunidade.

A classificação atinente à coisa julgada formal e material também está relacionada ao conteúdo da decisão prolatada. Se a decisão extinguir o processo sem resolução do mérito, com base no art. 267 do CPC, estar-se-á diante da coisa julgada formal. No caso de a decisão apreciar o mérito da causa e extinguir o processo com resolução do mérito, com fundamento no art. 269 do CPC, verificar-se-á a o instituto da coisa julgada material que tem o condão de tornar imutável a decisão prolatada, com eficácia para além do processo.

Cabe ressaltar que interessa ao presente trabalho tão somente o fenômeno da coisa julgada material. Assim, quando se fizer referência simplesmente à coisa julgada, estar-se-á tratando da coisa julgada material.

### 1.3 Limites objetivos da coisa julgada

Na hipótese de um contribuinte se vir obrigado à determinada imposição tributária que entenda indevida diante de suposto vício formal ou material, pode exercer o direito de ação garantido constitucionalmente para, acaso reconhecido o vício da norma tributária, obter provimento jurisdicional que lhe garanta a não incidência do tributo.

Para o exercício do direito constitucional de ação é necessário o preenchimento das condições da ação, delimitadas em norma infraconstitucional – Código de Processo Civil (art. 267) – quais sejam: a legitimidade das partes, a possibilidade jurídica do pedido e o interesse de agir.

As condições da ação, por sua vez, estão diretamente relacionadas e refletem os elementos identificadores do processo - partes, pedido e causa de pedir - aos quais se reportará a autoridade da coisa julgada.

Afora a condição da legitimidade das partes que possui caráter subjetivo, atrelado às pessoas legitimadas ativa e passivamente ao processo, as demais condições da ação - possibilidade jurídica do pedido e

5 SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os Limites Objetivos e "Temporais" da Coisa Julgada e Ação Declaratória no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

interesse de agir - estão diretamente relacionadas aos elementos objetivos do processo, pedido e causa de pedir e, portanto, ganham relevância no presente estudo, na medida em que importam diretamente para o estabelecimento dos limites objetivos da coisa julgada.

Sabe-se que é em relação ao pedido que o pronunciamento judicial adquire a autoridade de coisa julgada, apesar de que sem os fatos e fundamentos jurídicos o pedido resta ininteligível.

Segundo o disposto no art. 128 do CPC, o juiz decide a lide nos limites em que foi proposta e, conforme expresso no art. 469, I, do CPC, os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, não fazem coisa julgada. Ou seja, o juiz decide com base nos fatos e fundamentos jurídicos, os quais darão os limites/contornos do pedido. No entanto, somente o pronunciamento judicial sobre o pedido – que se encerra na parte dispositiva da sentença – é que será acobertado pela coisa julgada.

Ainda sobre a vinculação da coisa julgada ao pedido, citam-se, também os arts. 459 e 460 do CPC, os quais dispõem respectivamente o seguinte: “o juiz proferirá a sentença, acolhendo ou rejeitando, no todo ou em parte, o pedido formulado pelo autor [...]” e “é defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida [...]”.

Dessa forma, pode-se afirmar que os limites objetivos da coisa julgada estão atrelados aos elementos objetivos a demanda, pedido e causa de pedir, sendo que a autoridade da coisa julgada se estende apenas ao conteúdo do pedido cuja apreciação constará da parte dispositiva da sentença. Assim, apesar de os fatos e fundamentos jurídicos do pedido, que compreendem a causa de pedir, serem indispensáveis para compreensão do alcance do pedido, é somente em relação a este que incide a autoridade da coisa julgada.

## **2 A COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS – DE TRATO SUCESSIVO**

Sobre o tema da coisa julgada nas relações jurídicas continuativas, Sérgio Gilberto Porto<sup>6</sup> afirma que “a sentença que aprecia um feito cujo suporte é constituído por relação dessa natureza atende apenas os pressupostos do tempo em que foi proferida, sem, entretanto, extinguir a própria relação jurídica, que continua sujeita às variações de seus elementos”.

Verifica-se que nas relações jurídicas de trato sucessivo, a coisa julgada traz consigo a cláusula *‘rebus sic stantibus’*<sup>7</sup>, ou seja, diante de

6 PORTO, Sérgio Gilberto. *Coisa Julgada Civil*. 3. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 104.

7 Sobre a coisa julgada e a cláusula *rebus sic stantibus* que lhe é inerente, transcreve-se trecho de ementa do Superior Tribunal de Justiça:

mudanças supervenientes nas circunstâncias fáticas ou jurídicas restará configurada uma nova relação jurídica que não estará mais submetida à eficácia vinculante de anterior decisão transitada em julgado.

Por outro lado, tendo em vista as relações jurídicas continuativas, se os eventos surgidos no decurso do tempo forem idênticos ao anterior que fora objeto de julgamento transitado em julgado, no sentido, de que os elementos objetivos da demanda, pedido e causa de pedir, permanecem os mesmos, a autoridade da coisa julgada persistirá no tempo.

Assim, pode-se falar de cessação dos efeitos da coisa julgada relativamente às relações tributárias de trato sucessivo diante de alteração do pedido ou dos fatos a que o pedido estiver atrelado.

Ainda sobre os limites “temporais” da coisa julgada relativamente às relações jurídicas de trato sucessivo ou continuado, José Carlos Barbosa Moreira<sup>8</sup> refere que “não passa de pseudoproblema o dos chamados limites temporais da coisa julgada”. Para o autor, a norma jurídica concreta contida na sentença trânsita em julgado deixa de estar imune se os fatos se modificarem, na medida em que se estará diante de situação jurídica distinta. E ainda acrescenta que não altera na essência os dados da questão o fato de tratar-se de relação jurídica continuativa.

No mesmo sentido, Fernanda Donnabella Camano de Souza<sup>9</sup> entende que é um equívoco/falácia falar-se em limitação “temporal” da coisa julgada, haja vista que os limites estão efetivamente atrelados ao pedido formulado e aos fatos a este conectados. Isto é, a delimitação objetiva do julgado é que determinará a extensão da coisa julgada no tempo.

O fundamental para que se possa iniciar a compreensão da problemática dos limites da autoridade da *res judicata* é identificar se se trata de pedido relativo a um agir único e irrepetível ou, se trata de um evento genérico que se repete no tempo, como por exemplo “auferir renda”. Se a demanda disser respeito a um agir único e irrepetível - como, por exemplo, quando se questiona formalidades de um lançamento em

---

[...] Consoante entendimento consagrado por esta Corte Superior, a lei superveniente que promove a reestruturação do sistema remuneratório do servidor público pode operar a absorção de vantagens pessoais incorporadas, ainda que tenham sido obtidas judicialmente, desde que observada, de qualquer modo, a irreduzibilidade nominal de vencimentos. *Isso porque a decisão judicial, em tais hipóteses, obedece a cláusula rebus sic stantibus, a produzir efeitos somente quando mantiverem hígidas as situações de fato e de direito existentes no momento de sua prolação, de sorte que não há falar em violação do princípio constitucional da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal).* [...]

(AgRg no REsp 1157516/RS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 05/02/2013, DJe 15/02/2013)

8 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Eficácia da Sentença e Autoridade da Coisa Jugada. *Revista de Processo*, n. 34, ano IX, abr./jun. 1984. p. 280.

9 SOUZA, op. cit.



específico, ocorrido em um determinado ano - a coisa julgada fica restrita a esta demanda julgada, não possuindo autoridade para acobertar outras relações jurídicas vindouras. Do contrário, se o pedido se reportar a uma conduta mais abrangente, então a autoridade da coisa julgada se estenderá no tempo para as relações jurídicas futuras compreendidas neste evento.

Em julgados antigos, anteriores à Constituição da República de 1988, o Supremo Tribunal Federal enfrentava a discussão acerca da eficácia da coisa julgada no decurso do tempo diante de relações jurídicas tributárias continuativas, manifestando-se no sentido de que a coisa julgada ficava adstrita aos elementos, de fato e de direito, compreendidos pela decisão (ex: RE 109073; RE 99458; RE 83225).

Por oportuno, importante esclarecer o teor da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

A referida súmula aplica-se às demandas que dizem respeito a ato único e irrepetível e que se esgota em si próprio. Neste caso, o pronunciamento judicial não faz coisa julgada para as relações jurídicas que se seguirem. O exemplo clássico é quando se questiona formalidade específica de determinado lançamento relativo a específico exercício.

Atualmente, o Supremo Tribunal Federal não tem enfrentado a discussão sobre os limites objetivos da coisa julgada, sob o entendimento pacífico de que se trata de discussão de índole infraconstitucional (ex: RE 553674).

Em que pese o desenvolvimento da jurisprudência e da doutrina sobre o tema, constata-se a dificuldade de chegar-se a uma definição exata do que sejam demandas idênticas sob a ótica da tríplice identidade, bem como de firmar-se um entendimento mais preciso sobre a composição da lide e sobre o conteúdo do provimento jurisdicional definitivo que sobre ela recai, formando a coisa julgada.

### **3 CESSAÇÃO DA EFICÁCIA VINCULANTE DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO DISCIPLINADORA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUADA**

Levando-se em consideração os fins propostos no presente estudo, deve-se utilizar a expressão “cessação dos efeitos da coisa julgada”, e não “relativização da coisa julgada” ou “desconsideração da coisa julgada”.

Ocorre que com a introdução de um novo elemento à relação jurídica de trato sucessivo - por exemplo, um fato jurídico novo - tem-se uma nova relação jurídica que não se submeterá aos efeitos da coisa

julgada, em observância aos próprios limites objetivos desta. Nesta hipótese, não cabe falar de relativização da coisa julgada, uma vez que o que de fato ocorre é o surgimento de nova relação jurídica, que por ser nova não estará submetida à autoridade da coisa julgada. Em verdade, a observância aos limites objetivos da coisa julgada é uma forma de preservação da própria coisa julgada e por isso não se afigura correto falar em “relativização da coisa julgada”, conceito este que traz embutida a ideia de enfraquecimento/esvaziamento do instituto da coisa julgada.

Quando se fala de relativização da coisa julgada, que trata de hipótese diversa daquela objeto do presente estudo, a atenção volta-se para os fatos geradores passados, uma vez que a decisão judicial será desconstituída, atingindo-se inclusive os fatos geradores passados.

Importante esclarecer que com a cessação da eficácia da coisa julgada em decorrência de fato jurídico novo incidente sobre determinada relação jurídica de trato sucessivo, os efeitos são prospectivos e atingem somente os fatos geradores futuros que surgirem do fato novo em diante. Nesta hipótese, não há desconstituição da decisão judicial, apenas cessam seus efeitos em relação aos eventos futuros que não estejam compreendidos nos limites objetivos da coisa julgada.

No caso de surgimento de precedente novo do Supremo Tribunal Federal, objetivo e definitivo (hipótese que será explicitada no capítulo seguinte), há de se falar de cessação da eficácia vinculante de anterior decisão transitada em julgado em sentido contrário, e não em relativização ou desconsideração da coisa julgada, uma vez que, em homenagem ao princípio constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança, os fatos geradores passados não podem ser atingidos, salvo nas hipóteses de ação rescisória.

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que será objeto de estudo e aprofundamento no capítulo quarto deste trabalho, ao disciplinar a questão denominou-a simplesmente de cessação da eficácia vinculante de decisão transitada em julgado em face de posterior precedente objetivo e definitivo do STF, distinguindo-a claramente da hipótese de relativização da coisa julgada.

Fica muito claro, portanto, que a tese defendida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não se equipara à hipótese de relativização da coisa julgada, na medida em que esta é inclusive preservada e prestigiada mediante o respeito aos seus limites objetivos, nos quais não está compreendida a nova relação jurídica advinda de superveniente precedente do STF.

Para Carla de Lourdes Gonçalves<sup>10</sup>, a coisa julgada foi instituída como garantia fundamental pelo legislador, e suas exceções são

---

10 GONÇALVES, Carla de Lourdes. Coisa Julgada: é possível sua alteração em matéria tributária? In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

unicamente as hipóteses previstas no art. 485 do CPC. Assim sendo, a relativização da coisa julgada por ato de liberalidade do Executivo ou do Judiciário representa afronta direta ao princípio constitucional da separação de poderes e ao sistema de freios e contrapesos.

No mesmo sentido, Sérgio Gilberto Porto<sup>11</sup>, para quem a garantia da coisa julgada é “estável e não relativizável por qualquer juízo e a qualquer tempo, mas apenas relativizável na forma que a ordem jurídica pré-instituída estabeleceu”.

Também apresenta entendimento semelhante, Sérgio Nojiri<sup>12</sup>, que desenvolve trabalho no qual conclui que “a tese da relativização da coisa julgada, da forma como vem sendo exposta, põe em perigo a razão de existir do próprio sistema jurídico, uma vez que ataca sua missão última, que é a de resolver conflitos de forma definitiva”.

Porém, independentemente da posição que se tenha acerca da relativização da coisa julgada, o importante é ter mente que a cessação da autoridade vinculante de decisão transitada em julgado, em face de posterior precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário, conforme explicitado e disciplinado no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, possui eficácia tão somente prospectiva, razão pela qual não pode ser equiparada às hipóteses de relativização da coisa julgada, cujos efeitos são retroativos.

Sobre este tema, Heleno Taveira Torres<sup>13</sup> possui entendimento semelhante de que a cessação dos efeitos da coisa julgada, diante de precedente do STF em sentido contrário, projeta-se somente para o futuro e reconhece que “a Fazenda Pública encontra-se autorizada a exigir tributo de contribuinte amparado por coisa julgada (que reconhecia a inconstitucionalidade da exação) a partir do reconhecimento da constitucionalidade de determinado tributo pelo STF, com eficácia *erga omnes*”.

#### 4 O PARECER DA PGFN/CRJ Nº 492/2011

##### 4.1 Aplicabilidade do parecer da pgfn/crj nº 492/2011

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, publicado no Diário Oficial da União em 26 de maio de 2011, tem sua incidência direcionada às relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, ou também denominadas de relações jurídicas tributárias continuativas.

11 PORTO, Sérgio Gilberto. *Coisa Julgada Civil*. 3. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 136.

12 NOJIRI, Sérgio. Crítica à Teoria da Relativização da Coisa Julgada. *Revista de Processo*, ano 30, maio 2005. p. 124.

13 TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 488.

O objeto deste Parecer é disciplinar o impacto de superveniente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação aos desdobramentos futuros da coisa julgada relativamente às relações jurídicas de trato continuado.

Diante da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma determinada relação jurídica de trato sucessivo, há o surgimento de uma nova relação jurídica, que por se tratar de relação jurídica nova e, portanto, diversa, não é alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada. Assim, a decisão judicial deixa de produzir efeitos vinculantes dali para frente face a sua inaptidão de alcançar nova relação jurídica tributária.

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 trata especificamente da alteração do suporte jurídico da decisão judicial atinente à relação jurídica tributária continuativa, consistente na superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal, que tem o condão de fazer cessar automaticamente a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em relação a fatos geradores futuros.

Com base no referido Parecer, é possível - diante da superveniência de precedente do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à decisão transitada em julgado declaratória da inexistência/existência de determinada relação jurídica tributária - voltar a cobrar tributo ou deixar de pagá-lo em relação a fatos geradores futuros.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que a alteração da legislação tributária, no que concerne à determinada regra matriz de incidência tributária, também retira a eficácia vinculante de decisão anteriormente transitada em julgado, relativamente aos eventos futuros de determinada relação jurídica tributária de trato continuado. Entendimento idêntico deve ser conferido à alteração do suporte jurídico da decisão transitada em julgado gerado pela superveniência de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, apesar de que quanto a este tema, que é o objeto do presente estudo, não há ainda unanimidade na doutrina nem tampouco entendimento pacífico na jurisprudência.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional defende a aplicabilidade do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 sob o argumento de que os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal constituem circunstância jurídica nova que têm aptidão de fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias que transitaram em julgado em sentido contrário, em observância à competência da Suprema Corte para interpretar as leis em face da Constituição em caráter definitivo e final. Defende também a aplicação do Parecer em prol da preservação e promoção do princípio constitucional da isonomia e da livre concorrência, que constitui

fundamento e objetivo da ordem econômica constitucional vigente, constante do art. 170, IV, da CR/88.

Sobre a importância de existir a neutralidade econômica dos tributos, em observância aos princípios constitucionais da isonomia e livre concorrência, Heleno Taveira Torres pondera que<sup>14</sup>:

[...] a manutenção da coisa julgada inconstitucional no ordenamento, após a decisão do STF que reconhece a constitucionalidade de determinado tributo, traz igualmente prejuízos à isonomia e ao equilíbrio concorrencial, porquanto nenhum dos demais contribuintes poderá obter o mesmo direito à exclusão do tributo.

O Parecer, portanto, possui forte fundamento constitucional a justificar que suas normas sejam observadas e cumpridas por toda comunidade jurídica, especialmente pela Administração Fazendária.

É importante mais uma vez frisar que o Parecer em comento serve para afastar a eficácia da coisa julgada nos casos devidamente explicitados e com eficácia apenas prospectiva, não atingindo a validade propriamente dita da coisa julgada, tampouco tratando-se de hipótese de relativização desta.

Já há, porém, manifestações que pugnam pela inaplicabilidade do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Para Carla de Lourdes Gonçalves<sup>15</sup>, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 trata de verdadeira relativização da coisa julgada em afronta ao sobreprincípio da segurança jurídica, na medida em que se afastam os efeitos da decisão transitada em julgado fora das hipóteses legais de rescisão do julgado constantes do art. 485 do CPC.

No entanto, apesar da existência de eventuais críticas ao PGFN/CRJ nº 492/2011, o fato é que já há precedente do Superior Tribunal de Justiça reconhecendo sua aplicabilidade e considerando a jurisprudência do STF apta a fazer cessar a eficácia de decisões tributárias transitadas em julgado em sentido contrário. Nesse sentido, transcrevem-se trechos da ementa de recente julgado:

[...]

*4. Embargos de Divergência parcialmente acolhidos, para proclamar a cessação ad futurum da eficácia da coisa julgada tributária a que se refere*

14 TORRES, op. cit., p. 478.

15 GONÇALVES, op. cit.

*o Acórdão na REO 89.01.16151-6-DF, do TRF da 1a. Região, a partir do julgamento do RE 138.284-CE (Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJU 28.08.92), com a preservação dos efeitos consolidados, acolhendo-se a tese da Fazenda Pública Nacional, exposta no Parecer PFN 492, de 24 de maio de 2011 (DOU 26.05.2011) (fls. 705/706).*

[...]

*22. Esse dilema jurídico (mas também ético) não foi ignorado pelos zelosos Procuradores da Fazenda Pública Nacional, quando o apreciaram com o ânimo de equalizar os seus termos; no Parecer PGFN/CRJ 492 (DOU 26.05.2011), elaborado com alta prospectividade jurídica, afirmam com a maior precisão, que somente a palavra final do STF é que tem a força de fazer cessar a eficácia da coisa julgada dantes formada; essa diretriz consta do item 23 do referido Parecer, que se transcreve:*

[...]

27. A discussão jurídica sobre o tema da perda de eficácia da coisa julgada, em caso como este, somente veio a se exaurir no Judiciário com o julgamento da ADIN 15 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJU 01.08.2007); o venerando Acórdão proferido nesse julgamento concentrado do STF tem força vinculante e aplicabilidade erga omnes, por isso que a partir do seu trânsito em julgado, tem-se essa controvérsia por encerrada, prevalecendo, porém, os efeitos da res judicata anterior, o trânsito em julgado dessa decisão emergente da Corte Suprema.

[...]

(EDcl nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO Nº 991.788 – DF RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. 02/02/2012). (grifou-se)

No julgamento dos Embargos de Declaração acima transcrito, observa-se que, apesar de reconhecida a aplicabilidade do Parecer PGFN/CRJ 492/2011, o STJ revendo posição adotada nos Embargos de Divergência, culminou não atribuindo a força que o Parecer atribuiu às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, apenas àquelas proferidas em sede de controle concentrado. Ou seja, a aplicabilidade do Parecer foi reconhecida pelo STJ, porém não em toda sua integralidade.

Assim, constata-se, a partir do julgado acima transcrito, que ainda há controvérsia sobre a força vinculante dos precedentes proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade. Há quem entenda (e essa ainda é a opinião de grande parte da jurisprudência e doutrina<sup>16</sup>) que as decisões proferidas pelo Supremo em sede de controle difuso só possuiriam eficácia *erga omnes* quando seguidas de Resolução do Senado Federal, suspendendo a norma declarada inconstitucional pelo STF, ou, tratando-se de julgamento de recurso repetitivo, quando fosse editada súmula vinculante.

Ressalva-se, no entanto, o entendimento defendido neste trabalho - que será melhor exposto no item 4.2.2, e que tem como base a tese desenvolvida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 - de que as decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade, especialmente na forma do art. 543-B do CPC, possuem eficácia vinculante semelhante àquelas proferidas em sede de controle concentrado, sendo aptas a fazer a cessar prospectivamente a eficácia de decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário, independentemente de Resolução do Senado Federal.

#### **4.2 Os precedentes do stf aptos a ensejar a cessação da eficácia de decisão transitada em julgado**

Os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal que possuem força para impactar as decisões tributárias transitadas em julgado em sentido contrário, fazendo cessar sua eficácia, automaticamente, conforme o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, são os seguintes:

1. todos os precedentes formados em sede de controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados;
2. em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando posteriores a 3 de maio de 2007, os precedentes, seguidos ou não de Resolução do Senado Federal, desde que neste último caso tenham resultado de julgamento ocorrido nos termos do art. 543-B do CPC;
3. em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando anteriores a 3 de maio de 2007, os precedentes seguidos ou não de Resolução do Senado Federal, desde que neste último caso sejam

---

16 Humberto Theodoro Junior manifestou-se nesse sentido no XVI Congresso Internacional de Direito Tributário (2012), no qual apresentou críticas ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Para o jurista, a eficácia *erga omnes*, que representa força de lei, é exclusiva do controle concentrado de constitucionalidade, existindo no controle difuso apenas quando houver resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei, ou no caso de edição de súmula vinculante.

oriundos do Plenário do STF e sejam também confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

#### **4.2.1 Precedente do stf proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade**

A característica essencial dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, e que tradicionalmente os distingue dos julgamentos proferidos em sede de controle difuso, reside na extensão dos efeitos vinculantes de suas decisões, denominada de eficácia *erga omnes*.

Diante do conhecido caráter objetivo e definitivo das decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade e somado ao fato de que essas decisões possuem eficácia *erga omnes*, é completamente compreensível que a superveniência de precedente do STF em sentido contrário à decisão tributária transitada em julgado, que disciplina relação jurídica continuada, faça cessar prospectivamente os efeitos desta.

Nessa hipótese, há nítida alteração do suporte jurídico da decisão transitada em julgado, de modo a configurar-se nova relação jurídica não mais submetida à decisão anteriormente transitada em julgado, uma vez que não abrangida pelos limites objetivos da coisa julgada.

Quanto às decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, que claramente possuem aptidão para fazer cessar prospectivamente os efeitos de coisa julgada anterior em sentido contrário, não há questionamentos a serem feitos, tendo sido esta hipótese admitida pela jurisprudência, conforme ementa anteriormente transcrita, bem como pela doutrina pátria<sup>17</sup>.

#### **4.2.2 Precedente do stf proferido em sede de controle difuso de constitucionalidade**

De acordo com a doutrina tradicional, sobre a natureza das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, pode-se afirmar que sua eficácia vinculante é *inter partes*, isto é, possui força para vincular somente as partes das específicas demandas judiciais nas quais são proferidas, estendendo-se a terceiros somente no caso em que a lei reconhecida como inconstitucional tenha a sua eficácia suspensa através de Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da CR/88.

<sup>17</sup> TORRES, op. cit., p. 485.



Ocorre que tem havido uma certa relativização dessa concepção tradicional das duas modalidades de controle de constitucionalidade, verificando-se uma tendência de aproximação de sua natureza e até mesmo de equiparação da extensão da eficácia vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal tanto no controle concentrado quanto no controle difuso de constitucionalidade<sup>18</sup>.

Nesse sentido, tem se manifestado o Ministro Gilmar Ferreira Mendes ao apontar para uma tendência de “dessubjetivização” das formas processuais, especialmente no que tange ao modelo de controle difuso/incidental de constitucionalidade das leis, reconhecendo eficácia *erga omnes* também às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade<sup>19</sup>. Igualmente, o ilustre Ministro Teori Albino Zavascki, para quem “deve-se aplaudir essa aproximação, cada vez mais evidente, do sistema de controle difuso de constitucionalidade ao do concentrado [...]”<sup>20</sup>.

No Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, são apontadas algumas situações em que se pode claramente perceber essa mudança de paradigma, em que o controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa se aproxima cada vez mais dos efeitos próprios do controle na modalidade concentrada, quais sejam:

- entendimento do STF no julgamento da ADIN n. 4071 de que a prévia existência de decisão do Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em Recurso Extraordinário, portanto em sede de controle difuso, torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma.
- aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 (antes aplicável somente no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso,

18 Essa tendência vem sendo exposta em alguns dos julgados do STF, como no RE nº 376.852-2/SC; no julgamento do AI nº 375.011/RS e na Reclamação Constitucional nº 4335/AC, com manifestação dos Ministros Gilmar Mendes e Eros Grau, na qual foi reconhecida a eficácia *erga omnes* às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade.

19 MENDES, Gilmar Ferreira, “et al”. Curso de Direito Constitucional. 5. ed. revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2010. p. 1263.

20 ZAVASCKI, Teori Albino. *Embargos à execução com eficácia rescisória: sentido e alcance do art. 741, parágrafo único, do CPC*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10296/embargos-a-execucao-com-eficacia-rescisoria>>. 2007.

para fins de modulação dos efeitos temporais por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

- criação do instituto da repercussão geral como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários, de modo que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, isto é, que ultrapassam os interesses subjetivos da causa, possam ser apreciados pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102, §3º, da CR/88, incluído pela EC 45/04)
- manifestação dos Ministros Gilmar Ferreira Mendes e Eros Grau, na Reclamação Constitucional nº 4.335/AC, na qual restou consignado que as decisões do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia *erga omnes*, independentemente de posterior edição de Resolução do Senado Federal (art. 52, X, CR), a qual teria, atualmente, apenas a função de imprimir publicidade a tais decisões.
- julgamento proferido nas ADIN's nº 3345 e 3365, em que se afirmou que “os motivos determinantes” subjacente às decisões proferidas pelo STF em controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendententes”.
- por fim, o maior exemplo do caráter objetivo das decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade decorre da sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extraordinários repetitivos, conforme previsão constante do art. 543-B do CPC (dispositivo introduzido pela Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006). De acordo com essa nova sistemática de julgamento dos recursos extraordinários repetitivos, permite-se que a repercussão geral de questão constitucional repetitiva seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, através da análise do recurso extraordinário “paradigma”, que houver sido escolhido por amostragem como representativo da controvérsia. Uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passará ao julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma. Fica claro, portanto, que os precedente oriundos do Plenário do Supremo Tribunal Federal formados em sede de controle

difuso de constitucionalidade, nos moldes do art. 543-B do CPC, ostentam caráter objetivo e definitivo

Dessa maneira, a partir dos exemplos acima descritos, conforme explicitado no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, verifica-se que, atualmente, as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade quando proferidas pelo órgão Plenário, têm adquirido um caráter objetivo que transcende à esfera específica e restrita da demanda, independentemente de edição de Resolução pelo Senado Federal<sup>21</sup>.

Diante do exposto, pode-se concluir que a força vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal é muito similar tanto nas ações de controle concentrado de constitucionalidade quanto nos julgamentos proferidos via recurso extraordinário nos moldes de julgamento de recurso repetitivo do art. 543-B do CPC.

Conforme o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, importante ressaltar que - apesar de a doutrina e jurisprudência mais conservadora ainda não estenderem a eficácia *erga omnes* às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, ainda que proferidas nos moldes do art. 543-B do CPC - estas decisões, por si só, já ostentam caráter objetivo, geral e definitivo, a ponto de impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo.

Dessa forma, levando-se em conta as relações jurídicas tributárias de trato continuado, a partir desse novo elemento agregado à ordem jurídica, estar-se-á diante nova relação jurídica tributária, que não será alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada. Assim, independente da presença ou não da mencionada eficácia *erga omnes* às decisões proferidas pelo STF em controle difuso de constitucionalidade, que, por si só, já ostentam caráter objetivo e definitivo, pode-se afirmar que, pelo fato de agregarem um novo elemento à ordem jurídica, já serão suficientes para fazer cessar os efeitos de decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário.

Cabe mencionar ainda que somente em 3 de maio de 2007, com a publicação da Emenda Regimental nº 21, é que o Supremo Tribunal Federal, alterando seu Regimento interno, adaptou-se à Lei nº 11.418/06, de modo a poder fazer uso da sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

Assim, a partir do dia 3 de maio de 2007, os precedentes do STF que tenham resultado de julgamento ocorrido nos termos do art. 543-B do CPC terão força para impactar o sistema jurídico vigente, agregando

21 Gilmar Ferreira Mendes manifesta críticas sobre a edição de Resolução pelo Senado Federal, apontado sua inadequação e obsolência (2010, p. 1245/1246).

novo elemento jurídico de modo a fazer cessar os efeitos de decisão anteriormente transitada em julgado em sentido contrário.

Surge, porém, uma dúvida. E com relação aos julgamentos anteriores a 3 de maio de 2007, realizados pela Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso, que não foram obviamente submetidos à sistemática prevista no art. 543-B do CPC? Esses julgamentos possuiriam força para agregar novo elemento jurídico ao sistema jurídico vigente e impactar os limites objetivos da coisa julgada?

No Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se positivamente a essa pergunta no seguinte sentido: “em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade”, e segue afirmando que isso ocorrerá sempre que “(i) se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que (ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores” (p. 17).

Verifica-se que o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 estabeleceu como indispensável, para que seja conferido o caráter de definitividade a essas decisões oriundas de julgamentos do STF em data anterior a 3 de maio de 2007, que o entendimento nelas contido seja reiterado pelo STF em julgados posteriores.

No entanto, questiona-se: qual seria o critério seguro para identificar que determinada questão jurídica julgada pelo STF em recurso extraordinário adquiriu o caráter de definitividade em decorrência de diversos julgados posteriores no mesmo sentido? Quantos julgamentos seriam efetivamente necessários para configurar os diversos julgados reiterados?

Apresentam-se ainda os seguintes questionamentos. Diante de decisão proferida em sede de Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal, quem será a autoridade competente, no âmbito da Administração Pública Fazendária, para concluir que a decisão anteriormente transitada em julgado está ou não de acordo com os posteriores julgados do STF? Ou seja, quem irá, no âmbito da Administração Pública interpretar a decisão do Supremo Tribunal Federal?

Entende-se imprescindível que seja esclarecido e esmiuçado, ao máximo, pela Administração Tributária, o que se possa considerar abrangido no conceito “diversos julgados posteriores”, sob pena de temerário e arbitrário enfraquecimento da garantia constitucional da coisa julgada.

Assim, uma solução para este problema seria a elaboração de uma lista taxativa, para a qual fosse dada ampla publicidade e na qual

fossem devidamente apontados quais seriam exatamente os precedentes proferidos pelo Plenário do STF que, apesar de proferidos antes da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-B do CPC, possuiriam o caráter de definitividade por veicularem entendimento reiterado em julgados posteriores.

Além do mais, também se entende que a elaboração desta lista não deva ficar a cargo da Receita Federal do Brasil, mas sim da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que é órgão de representação jurídica da União.

Ou seja, entende-se que é a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o órgão competente para interpretar as decisões do Supremo Tribunal Federal e identificar os julgados reiterados para, então, assim proceder à elaboração de uma lista em que sejam taxativamente apontados os precedentes do STF que tenham sido reiteradamente confirmados em julgados posteriores e por isso ostentam o atributo da definitividade que os torne aptos a fazer cessar a eficácia de decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário.

Dessa forma, para que o Fisco volte a cobrar tributo posteriormente reconhecido constitucional em precedente proferido pelo Plenário do STF, antes da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-B do CPC, deverá pautar sua conduta em lista a ser elaborada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

#### **4.3 Cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário**

A cessação da eficácia da decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário ao posterior precedente objetivo e definitivo do STF opera-se de forma automática.

Quando o precedente do STF for favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, que havia sido declarado inconstitucional na decisão anterior transitada em julgado, em rela o aos fatos geradores surgidos dali para frente, independentemente de prévia autoriza o judicial nesse sentido.

Por outro lado, quando o precedente do STF for favorável ao contribuinte, este, igualmente, pode deixar de pagar o tributo, que havia sido declarado constitucional na decisão anterior transitada em julgado, em rela o aos fatos geradores futuros, o que também independe de prévia autoriza o judicial.

Entende-se que, seja para o contribuinte deixar de pagar um tributo (quando o STF reconhece sua inconstitucionalidade), seja para o Fisco voltar a cobrar um tributo (quando o STF reconhece sua

constitucionalidade), mesmo havendo decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário, basta a publicação da decisão objetiva e definitiva da Suprema Corte, a qual tem aplicação automática, independente da propositura de qualquer outra ação e independente, inclusive, da edição de norma pelo Poder Legislativo.

Nesse sentido está o Parecer 492/11 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que defende a cessação automática dos efeitos da coisa julgada para fatos geradores futuros por entender tratar-se de “mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia da decisões judiciais” (p. 21).

Importante mencionar que a desnecessidade de prévio ajuizamento de ação judicial para que cessem os efeitos da decisão tributária transitada em julgado não significa ofensa ao disposto no art. 471, I, do CPC. Este dispositivo prevê a possibilidade de ajuizamento de ação revisional para que se possa rever o conteúdo das decisões transitadas em julgado quando sobrevier modificação no estado de fato ou de direito existentes à época da prolação da sentença reguladora de relação jurídica de direito material continuada<sup>22</sup>.

A hipótese tratada no art. 471, I, do CPC é excepcional e somente deve ser utilizada quando expressamente exigido por lei específica, como é o caso da ação revisional de alimentos ou de aluguel, respectivamente previstas nos arts. 1699 do Código Civil e 19 da Lei nº 8.245/91.

Dessa forma, diante da ausência de lei específica que exija expressamente o prévio ajuizamento de ação revisional para fins de cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em matéria tributária, diante da modificação do seu suporte fático ou jurídico, cessarão automaticamente os efeitos da coisa julgada, como mera decorrência lógica e natural dos seus limites objetivos.

Sobre a cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, independentemente de ação revisional, Helene Taveira Torres esclarece<sup>23</sup>:

[...] nas relações ditas “continuativas”, a parte tem direito disponível para pedir, a qualquer tempo, a revisão do que foi determinado como objeto da coisa julgada. A ação revisional é cabível de forma subsidiária

22 Em palestra apresentada no XVI Congresso Internacional de Direito Tributário, em 2012, Humberto Theodoro Junior manifesta discordância ao Parecer da PGFN/CRJ nº 492/2011 no que tange à possibilidade de cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado em sentido contrário ao posterior precedente do STF. Para o autor, haveria inovação no ordenamento jurídico em desrespeito à coisa julgada, na medida em que seria desconsiderada a norma constante do art. 471, I, do CPC, que exige, diante de modificação no estado de fato ou de direito atinente à relação jurídica continuada, o ajuizamento de ação revisional para que sejam afastados os efeitos da coisa julgada. Para Humberto Theodoro Junior, é imprescindível o manejo de ação revisional para que sejam afastados os efeitos da coisa julgada nas relações continuativas em que sobrevier mudança de fato ou de direito.

23 TORRES, op. cit., p. 480.

em matéria tributária, desnecessária, em todo caso, para a exigência de tributos após a declaração de constitucionalidade de lei pelo STF.

Por fim, ressalta-se que remanesce ao contribuinte a possibilidade do exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório em eventuais autos judiciais (na hipótese de o contribuinte ajuizar ação para impedir a cobrança do tributo), ou nos autos do próprio processo administrativo fiscal tendente à constituição do crédito tributário, de acordo com o Decreto nº 70.235/72, com a possibilidade inclusive de suspensão da exigibilidade do crédito tributário através da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo.

#### **4.4 Termo inicial para o Fisco voltar a cobrar o tributo ou para o contribuinte deixar de pagá-lo em conformidade ao precedente objetivo e definitivo do STF**

O direito do contribuinte de deixar de pagar o tributo ou do Fisco de voltar a cobrá-lo em decorrência da superveniência de precedente do STF em sentido contrário à anterior decisão transitada em julgado, inicia-se como o trânsito em julgado da decisão do STF, momento a partir do qual a decisão da Suprema Corte adquire o caráter de definitividade. Em regra, este é o termo inicial.

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, no entanto, traz exceção à regra acima exposta em prol do contribuinte, em observância ao princípio da segurança jurídica e a seus corolários em matéria tributária, quais sejam, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança. Dessa forma, no caso de o precedente do Supremo Tribunal Federal ter transitado em julgado em data anterior à publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 e tendo o Fisco restado inerte durante alguns anos, este somente poderá voltar a cobrar o tributo declarado constitucional pelo STF a partir da publicação do aludido Parecer, que se deu em 30 de março de 2011. O Parecer fundamenta esta exceção ao termo inicial para que o Fisco volte a cobrar o tributo, declarado constitucional em precedente do STF, no art. 146 do CTN, segundo o qual:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Caso o beneficiado pelo precedente do STF seja o contribuinte, o termo inicial para deixar de pagar o tributo é a data da publicação

do precedente independentemente deste ter sido publicado antes do mencionado Parecer. Neste caso, porém, importante a ressalva de que não é cabível a ação de repetição de indébito para o período anterior à publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, sob pena de afronta ao princípio da isonomia em relação ao tratamento dispendido ao Fisco.

No caso em que o Fisco, antes da publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, já tenha voltado a cobrar o tributo em consonância ao precedente do STF que fez cessar a decisão anteriormente transitada em julgado, não há falar de observância aos princípios da não surpresa e da proteção da confiança, tendo em vista que o contribuinte já seria conhecedor do comportamento do Fisco tendente à cobrança do crédito tributário, assim como o critério jurídico contido no Parecer não representaria novidade para o contribuinte.

#### 4.5 Vinculatividade do parecer da PGFN/CRJ nº 492/2011

Os pareceres da Administração Pública são atos administrativos sem cunho decisório, possuindo apenas conteúdo opinativo e informativo. Assim, de regra, não possuem força vinculante e normativa necessária para obrigar e determinar condutas à Administração Pública.

No entanto, caso o parecer seja acompanhado de outro ato administrativo que o aprove se tornará um ato normativo vinculante, vinculando a atuação da Administração Pública.

Este foi o caso do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, publicado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 30 de março de 2011 e aprovado pelo Ministro da Fazenda, Guido Mantega, em 24 de maio de 2011.

O Código Tributário Nacional (arts. 96 e 100), estabelece que os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa compreendem-se no conceito de “legislação tributária”, legislação esta que vincula diretamente a Administração.

O parecer emitido pela Administração Fazendária, como é caso do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, inclui-se no conceito de “legislação tributária” trazido pelo CTN, porém não é lei em sentido estrito (art. 59 da Constituição da República).

Assim, se o do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não é lei, pergunta-se: a quem vincula? Somente à Administração Fazendária? Além da Procuradoria da Fazenda Nacional, a Receita Federal do Brasil também estaria submetida ao Parecer?

De fato, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 vincula tão somente a Administração Pública Tributária, na qual compreendem-se tanto a Procuradoria da Fazenda Nacional como a Receita Federal do Brasil.



Dessa forma, caso sobrevenha precedente do STF que passe a considerar determinado tributo inconstitucional - cuja incidência havia sido declarada constitucional por anterior decisão transitada em julgado - o Fisco, Procuradoria da Fazenda e Receita Federal, deve imediatamente deixar de proceder à cobrança (administrativa e/ou judicial) do tributo. E isso porque o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 é norma que vincula o comportamento da Administração.

Os particulares, entretanto, não estão submetidos às orientações do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Assim sendo, como justificar que se retome a cobrança de tributos declarados constitucionais em superveniente precedente do Supremo Tribunal Federal? O Fisco poderá retomar automaticamente a cobrança do tributo face ao contribuinte que detém coisa julgada em sentido contrário (decorrente de decisão prolatada anteriormente ao precedente do STF) e que, como visto, não está submetido às disposições do referido Parecer?

Entende-se que sim, que o Fisco poderá voltar a cobrar o tributo declarado constitucional em posterior precedente do STF. A justificativa para tanto é decorrência natural dos limites objetivos da coisa julgada, assim como fundamenta-se no princípio da justiça fiscal, especialmente nos princípios da isonomia e da livre concorrência.

Como já explicitado nos capítulos antecedentes, enquanto a relação jurídica se mantiver com os mesmos elementos, de fato e de direito, que foram objeto do julgamento transitado em julgado, a coisa julgada será mantida. No entanto, quando houver a alteração da situação de fato ou de direito que determine o surgimento de nova relação jurídica, esta não estará acobertada pela coisa julgada.

A superveniência de precedente do STF, de caráter objetivo e definitivo (compreendidos aqui tanto os julgamentos oriundos do controle concentrado de constitucionalidade, quanto do controle difuso - com as ressalvas feitas no capítulo 4.2.2) constitui novo elemento de direito que determina o nascimento de nova relação jurídica, a qual, portanto, não estará acobertada pela autoridade da coisa julgada da decisão anteriormente transitada em julgado.

Assim, a questão ora debatida tem relação direta com os limites objetivos da coisa julgada, razão pela qual desnecessário perquirir-se sobre o efeito vinculante do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 face ao contribuinte. A devida e adequada compreensão dos limites objetivos da coisa julgada já traz consigo a solução ao problema.

Ademais, a atuação do Fisco estará fundamentada nos princípios da isonomia e da livre concorrência, na medida em que a eterna submissão de um contribuinte-empresa a uma determinada decisão transitada

em julgado em sentido contrário a superveniente precedente do STF provocaria situação de desigualdade em relação a outras empresas que não estivessem amparadas pela coisa julgada.

#### 4.6 Necessidade de regulamentação do parecer da PGFN/CRJ nº 492/2011

Defende-se, neste trabalho, a necessidade de regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 a fim de torná-lo efetivamente aplicável por parte da Administração e por parte do contribuinte.

Sustenta-se ser imprescindível que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional elabore uma lista, de caráter taxativo, para a qual seja dada ampla publicidade e na qual sejam devidamente apontados quais são exatamente os precedentes proferidos pelo Plenário do STF que, apesar de proferidos antes da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-B do CPC, possuiriam o caráter de definitividade por veicularem entendimento reiterado em julgados posteriores.

Também é importante que seja dada maior publicidade ao Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 para que tanto o contribuinte quanto a Administração Tributária possa pautar sua conduta de acordo as diretrizes constantes do Parecer.

No controle concentrado de constitucionalidade, as decisões do Supremo Tribunal Federal possuem eficácia *erga omnes*, o que reforça a legitimidade da tese de cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado em sentido contrário, uma vez que se presume o seu conhecimento por toda a comunidade jurídica.

No entanto, em sede de controle difuso de constitucionalidade, a eficácia das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não tem, via de regra, efeitos *erga omnes*, o que suscita o questionamento acerca da necessidade de a Administração Fazendária dar publicidade à decisão da Suprema Corte a fim de proceder à cessação dos efeitos da coisa julgada em sentido contrário.

Assim, além de absolutamente indispensável dar-se publicidade às decisões reiteradas proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal antes da sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-B do CPC (através da elaboração de uma lista taxativa), em cumprimento aos princípios constitucionais da eficiência e transparência dos atos da Administração Pública, também se afigura altamente recomendado que seja dada publicidade ao referido Parecer como um todo e inclusive para os casos de decisões da Suprema Corte proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade de acordo com a sistemática do art. 543-B do CPC.

A regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, por ato do Procurador Geral da Fazenda Nacional, além de importante para possibilitar o seu fiel cumprimento, conferir-lhe-á legitimidade, na mesma linha do que ocorreu a partir do disposto no art. 19, II, da Lei 10.522/01<sup>24</sup>, segundo o qual o Procurador da Fazenda Nacional está autorizado a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, na hipótese de a decisão versar sobre matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Portanto, a regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 através da elaboração de uma lista na qual sejam arrolados os julgados reiterados proferidos pelo Plenário do STF em sede de controle difuso, antes e inclusive após a sistemática do art. 543-B do CPC, torná-lo-á - juntamente com uma ampla divulgação no âmbito da Administração e fora dela através da mídia - efetivamente aplicável.

## 5 CONCLUSÃO

1. Verifica-se na atualidade uma crescente litigiosidade, com o aumento do volume de processos judiciais, especialmente em sede de controle de constitucionalidade, o que tem alimentado a importância de definir-se com maior clareza e precisão os limites da coisa julgada ao longo do tempo, no que tange às relações jurídicas tributárias continuadas, e o impacto que sobre elas exerce a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O objeto do presente estudo consistiu na análise da mitigação da autoridade da coisa julgada com a cessação prospectiva dos seus efeitos, relativamente às relações tributárias de trato sucessivo, diante da superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário.

2. De fato, com a superveniência de precedente objetivo e definitivo do STF está-se diante de novo elemento de direito que fará surgir nova relação jurídica, a qual não estará adstrita aos limites objetivos da coisa julgada.

---

24 Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

Concluiu-se que os limites temporais da coisa julgada, ou seja, os efeitos da coisa julgada no tempo, têm relação direta com os seus limites objetivos.

Assim, enquanto a relação jurídica se mantiver com os mesmos elementos, de fato e de direito, que foram objeto do julgamento transitado em julgado, a coisa julgada será mantida. No entanto, quando houver a alteração da situação de fato ou de direito que determine o surgimento de nova relação jurídica, esta não estará acobertada pela coisa julgada.

3. Nesse sentido, foi elaborado o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que trata especificamente da alteração do suporte jurídico de decisão judicial atinente à relação jurídica tributária continuativa, consistente na superveniência de precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal, que tem o condão de fazer cessar automaticamente a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em relação a fatos geradores futuros.

Apresentaram-se alguns questionamentos acerca da necessidade de regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 e algumas propostas de soluções pontuais para o seu fiel cumprimento pela Administração e por parte dos contribuintes.

Os questionamentos foram direcionados especialmente às hipóteses de precedentes do STF proferidos em sede de controle difuso, tendo em vista que tradicionalmente não possuem eficácia *erga omnes*. No entanto, entendeu-se, adotando-se as premissas apresentadas no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que tais decisões, por si só, já ostentam caráter objetivo, geral e definitivo, a ponto de impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo.

Verifica-se que, atualmente, as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando proferidas pelo órgão Plenário, têm adquirido um caráter objetivo que transcende a esfera específica e restrita da demanda, independentemente de edição de Resolução pelo Senado Federal.

Dessa forma, levando-se em conta as relações jurídicas tributárias de trato continuado, a partir desse novo elemento agregado à ordem jurídica, oriundo de precedente objetivo e definitivo do STF, estar-se-á diante de nova relação jurídica tributária, que não será alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada. Assim, independente da presença ou não da mencionada eficácia *erga omnes* nas decisões proferidas pelo STF em controle difuso de constitucionalidade, pode-se afirmar que, pelo fato de agregarem um novo elemento à ordem jurídica, já serão suficientes para fazer cessar os efeitos de decisão anterior transitada em julgado em sentido contrário.

4. Em cumprimento aos princípios constitucionais da eficiência e transparência dos atos da Administração Pública, para o fim de dar publicidade às decisões reiteradas proferidas em sede de controle difuso

de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, apontou-se a necessidade de regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, através da elaboração de uma lista pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional, na qual sejam arrolados os julgados reiterados proferidos pelo Plenário do STF em sede de controle difuso, antes e inclusive após a sistemática do art. 543-B do CPC, a fim de torná-lo - juntamente com uma ampla divulgação no âmbito da Administração e fora dela através da mídia - efetivamente aplicável.

Portanto, com a regulamentação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 e sua fiel observância pela Administração Pública e pelo administrado, entende-se ser possível equacionar o conflito entre a garantia da coisa julgada e o princípio da supremacia da Constituição da República.

5. Por fim, é importante salientar que a tese defendida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não se equipara à hipótese de relativização da coisa julgada, na medida em que esta é inclusive preservada e prestigiada mediante o respeito aos seus limites objetivos, nos quais não está compreendida a nova relação jurídica advinda de superveniente precedente objetivo e definitivo do STF.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. Da (im)possibilidade de relativização da coisa julgada inconstitucional. *Revista de Direito Privado*. Coordenadores Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, ano 6, jul./set. 2005.

ANGELIS, Juliano De. *A aproximação entre os modelos difuso e concentrado no controle de constitucionalidade no Brasil*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11556](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11556)>. Acesso em: 24 mar. 2013.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011*. Disponível em: <[http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=DSP00000SN2011052401\\$.CHAT.%20E%20MF.ORGA.&l=0&p=1&u=/netahtml/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3,2011](http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=DSP00000SN2011052401$.CHAT.%20E%20MF.ORGA.&l=0&p=1&u=/netahtml/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3,2011)>.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Efeito Vinculante Administrativo em Matéria Tributária: Virtudes e Vicissitudes*. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/efevin2.htm>>. 2000.

DIDIER JR., Fredie, “et al”. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 5, 4. ed. Salvador: Jus Podvim, 2012.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo; jan./dez. 2001.

GARCIA, Maria. A inconstitucionalidade da Coisa Julgada. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo; abr./jun. 2004.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Coisa Julgada: é possível sua alteração em matéria tributária? In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira, “et al”. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade incidental*. Repertório IOB de Jurisprudência, nº 24, p.603/606, dezembro de 1997.

\_\_\_\_\_. *O controle incidental de normas no Direito Brasileiro*. Disponível em: <[http://www.gilmarmendes.org.br/index.php?option=com\\_phocadownload&view=category&id=3:controle-concreto-de-normas&Itemid=74](http://www.gilmarmendes.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=3:controle-concreto-de-normas&Itemid=74)>. Acesso em: 24 mar. 2013.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Eficácia da Sentença e Autoridade da Coisa Julgada. *Revista de Processo*, n. 34, ano IX, abr./jun. 1984.

NOJIRI, Sérgio. Crítica à Teoria da Relativização da Coisa Julgada. *Revista de Processo*, ano 30, maio 2005.

PORTO, Sérgio Gilberto. *Coisa Julgada Civil*. 3. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os Limites Objetivos e “Temporais” da Coisa Julgada e Ação Declaratória no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Coisa Julgada em matéria tributária: rigidez ou flexibilidade?* O Parecer PGFN nº 492/2011. Palestra apresentada no XVI Congresso Internacional de Direito Tributário (2012). Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=CtYAf0ljv4>>. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. *Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Embargos à execução com eficácia rescisória: sentido e alcance do art. 741, parágrafo único, do CPC*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10296/embargos-a-execucao-com-eficacia-rescisoria>>. 2007.