

RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA PONDERAÇÃO ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA, ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

Mariana Aires Athayde¹
Felipe Feitosa de Oliveira²

RESUMO: O presente artigo se destina a analisar a relativização da coisa julgada no âmbito do Direito Tributário, promovendo-se estudos acerca da ponderação entre segurança jurídica e isonomia fiscal no contexto em que a manutenção da coisa julgada cria distorções entre contribuintes de igual capacidade contributiva, interferindo na livre concorrência. A relevância do estudo também tem significativa importância econômico-social, porquanto o tema revela impactos nas finanças públicas e no equilíbrio concorrencial entre contribuintes que estão sujeitos a cargas tributárias distintas. Ademais, a análise será desenvolvida no contexto estabelecido nos REs 949297 e 955227, o que demonstra a atualidade da discussão instaurada.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Coisa julgada. Controle de Constitucionalidade. Relativização. Segurança Jurídica.

ABSTRACT: This article is intended to analyze the relativization of the tax law res judicata, promoting studys about the counterpoint between legal certainty and fiscal considering that the maintance of the res judicata may create distorcions between taxpayers with the same capacity to pay, interfering with the free competition. The relevance of the study also have significant economic-social importance, as the subject reveals the impact on the public finances and competitive balance between taxpayers under diffent tax burdens. Moreover, the analysis will be developed over the context stablished in REs 949297 e 955227, which shows how up-to-dated the theme is.

KEYWORDS: Tributary Law. Res judicata. Constitucional Control. Relativization. Security Counsel. Isonomy. Free Competition.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional possui natureza constitucional consolidada na complexa exigibilidade de equilíbrio entre os direitos e deveres fundamentais pertinentes a esse âmbito. Daí se enfatiza que o referido sistema está inserido em um contexto normativo dialógico entre princípios, regras e políticas públicas com desdobramentos em técnicas tributárias,

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL).
Email: mari_aires@hotmail.com

² Graduando em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL).
Email: felipefoandrade@gmail.com

controle de constitucionalidade e modulação de efeitos que devem cumprir com o preceito de máxima efetivação das normas constitucionais desse sistema.

A compreensão do neoconstitucionalismo, ainda que não se vá tratar sobre ele profundamente, permite situar a discussão ao seu contexto. Do ponto de vista teórico, esse momento constitucional acentuou a força normativa da constituição diante dos ramos jurídicos, colocando-a no centro do ordenamento, o que levou a uma mudança no pensamento jurídico, principalmente no modelo de *civil law* de influência romano-germânica.

Anteriormente, tendia-se a trabalhar com tipos normativos fechados nos moldes *all or nothing* (tudo ou nada), o jurista, então, debruçava-se sobre um sistema de regras que, não raras as vezes, apregoava o mito do jurista “boca da lei” e de tentativa de uma utilização pura do direito. A mudança de enfoque constitucionalista levou a se trabalhar com o sistema normativo aberto, ou seja, com o modelo principiológico, denominado de *standards*, em Ronald Dworkin, e de mandamentos de otimização, em Robert Alexy, acepção esta que merece destaque.

A distinção entre regras e princípios como a principal diferença teórico-estrutural da teoria dos direitos fundamentais é apontada por Alexy¹, que ao identificar os direitos fundamentais com os princípios, reafirma o caráter aberto da constituição, possibilitando a aplicação do sistema de ponderação, que será essencial no deslinde da discussão aqui posta.

A conceituação dos princípios como mandamentos de otimização leva ao entendimento de que os “*princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes*”. Daí que “*da relevância de um princípio para um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio exige para esse caso*”, permitindo-se, com isso, concluir que a estreita necessidade de sopesamento decorre da própria natureza dos princípios, sendo essa ponderação inevitável na colisão entre direitos fundamentais².

Feitas essas considerações, firma-se o presente estudo na colisão entre os princípios de segurança jurídica, expressa pelos efeitos da coisa julgada, e o da isonomia, capitular à Livre Concorrência fincada no Estado Social e Democrático de Direito, afastando-se da questão os argumentos de validade e invalidade próprios do sistema de regras.

A abordagem da relativização da coisa julgada no âmbito tributário sob a ótica principiológica garante uma dupla vantagem. Se por um lado permite, do aspecto jurídico, analisar a segurança jurídica e sua efetivação diante das possibilidades fáticas e jurídicas nessa seara, por outro, o princípio da isonomia, com seu desdobramento na Livre

Concorrência, permite a constatação do sistema em sua complexidade, que, além de jurídico, traz um contexto econômico a ser considerado pelo e em função do próprio ordenamento.

Esse aspecto econômico é destacado tanto pelo ministro Luís Roberto Barroso, em comentário ao (RE) 955227, quanto pelo ministro Edson Fachin, (RE) 949297, e será analisado nos limites do princípio da Livre Concorrência, de modo a não adentrar nos conceitos de isonomia que desborde do princípio acima referenciado.

Dito isso, destaca-se que por questões metodológicas, a discussão inaugurada está adstrita à análise no contexto da concorrência de mercado, em que o contribuinte é um agente econômico que, em função de uma decisão judicial transitada em julgado sobre matéria tributária, concorre de forma desigual no mesmo mercado que os demais contribuintes de situação jurídica paritária, mas que obtiveram decisão diversa daquela. Assim, o presente artigo não se preocupa em aplicar a tese proposta à generalidade de contribuintes, sendo certo que nada obsta que posterior trabalho venha a utilizá-la para essa finalidade.

1 SEGURANÇA JURÍDICA, COISA JULGADA E DIREITO TRIBUTÁRIO

Segurança jurídica quer dizer, entre outros significados, previsibilidade e estabilização do ordenamento jurídico. Poder saber os efeitos jurídicos de condutas a serem adotadas, sendo em matéria tributária tal prognóstico fundamental principalmente para aqueles contribuintes que exerçam atividades econômicas, permitindo que possam prever e planejar gastos e investimentos e acima de tudo possam analisar sua competitividade em um determinado mercado, principalmente considerando a alta tributação presente em diversos setores da atividade econômica.

Em sentido subjetivo, a proteção da confiança do particular com a lei também é aspecto fundamental da segurança jurídica. É preciso que o sujeito confie na medida do possível nas instituições e nas decisões judiciais constituídas de coisa julgada, é a confiabilidade do cidadão frente às expectativas geradas pelo Estado-administração e como o Estado-julgador.

Coisa julgada, por sua vez, é mais do que instituto do Direito Processual, permeia questões que partem do Direito Constitucional, podendo ser entendida como a própria materialização da segurança jurídica, colorária do Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, não se pode dissociar a compreensão do Estado Democrático de Direito do conteúdo consolidado no instituto da coisa julgada. Esse entendimento é pacífico e resta

expresso na proteção conferida pela qualidade de cláusula pétrea atribuída à coisa julgada, conforme entendimento literal do inciso XXXVI do art 5º da Constituição Federal³.

Sobre a matéria é importante trazer à baila o julgamento monocrático proferido pelo Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário de nº 594350/RS, julgamento cuja ementa se transcreve a seguir:

EMENTA: COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL. INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL. PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA. EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS. VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. EFICÁCIA PRECLUSIVA DA "RES JUDICATA". "TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEBAT". CONSEQÜENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC. MAGISTÉRIO DA DOUTRINA. RE CONHECIDO, PORÉM IMPROVIDO.

- A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade.

- A decisão do Supremo Tribunal Federal que haja declarado inconstitucional determinado diploma legislativo em que se apóie o título judicial, ainda que impregnada de eficácia "ex tunc", como sucede com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 – RTJ 164/506-509 – RTJ 201/765), detém-se ante a autoridade da coisa julgada, que traduz, nesse contexto, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, "in abstracto", da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes.

Depreende-se de tal decisão que, no entendimento do ministro, a eficácia *ex tunc* (a retroatividade de decisão) não poderia atingir matéria objeto de coisa julgada, não sendo possível que decisões judiciais posteriores venham relativizá-la, ainda que estes pronunciamentos jurisdicionais sejam de ordem do STF.

Entendimento bastante contrário ao do Ministro Celso Mello, foi o adotado no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, PGFN/CRJ nº 492/2011, que trata da

³ Art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

relativização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, cujo fundamento legal da sentença transitada em julgado tenha sido contrário ao entendimento posterior do STF. O referido parecer opina pela cessação automática (sem necessidade de ação rescisória) da eficácia de decisão objeto de coisa julgada a partir do momento em que o Supremo aduz decisão superveniente que invalide os fundamentos jurídicos de sua prolação.

Em análise ao parecer mencionado, a jurisprudência do TRF 4 se posicionou contrariamente ao entendimento ali perfilhado, merecendo transcrição os fundamentos então utilizados:

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. TRIBUTÁRIO. PARECER PGFN Nº 492/11. PREVALÊNCIA DA COISA JULGADA.

1. A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) ou outro veículo processual que lhe faça às vezes.

2. Segundo jurisprudência do egrégio STF, a superveniência de decisão do Pretório Excelso, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia ex tunc - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, in abstracto, da Suprema Corte. (...)

4. A tentativa da Administração, por meio do Parecer PGFN nº 492/11, de sujeitar a coisa julgada a exame administrativo viola o princípio da separação dos poderes (...) (Apelação / Reexame Necessário nº 5006618-44.2012.404.7100/RS, Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, j. em 16/07/2013)

Do excerto acima transcrito, constata-se que no entendimento do Egrégio Tribunal Regional Federal a coisa julgada não pode ser relativizada automaticamente, como sustentava o referido parecer, só podendo ser desconstituída caso a decisão seja impugnada por ação rescisória, nas hipóteses taxativas do art. 966 do Código de Processo Civil.

Entretanto, a ação rescisória não se mostra mecanismo suficiente para a solução da problemática apresentada, porquanto se trata de um instrumento de desconstituição de coisa julgada diante de vícios graves de nulidade da sentença, ou seja, diz respeito à questões de validade ou invalidade do *decisum* corrigíveis no prazo máximo de dois anos, enquanto que o presente estudo analisa sentenças válidas e eficazes ao tempo em que foram proferidas, mas que seus efeitos passaram a colidir com preceitos constitucionais ao longo do tempo.

Assim, diante de todos os elementos abordados sobre a coisa julgada, resta evidente sua importância no âmbito do Direto Tributário, uma vez que estabiliza e garante a segurança

das relações jurídico-tributárias. Com isso, percebe-se a complexidade do tema ora proposto, que se destina a analisar a possibilidade de relativização da coisa julgada frente a outras normas constitucionais, as quais se passa ao estudo.

2 ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, estabelece que “*todas as pessoas são iguais perante a lei*”, instituindo o princípio da isonomia. Essa norma de amplitude constitucional, muito embora expressa na Carta Magna, tem uma alta carga axiológica que dificulta sua definição conceitual.

A plasticidade do princípio da isonomia conduz a diferentes conformação dessa norma diante dos vários campos de incidência material das regras jurídicas³, o que, se por um lado tornar difícil a delimitação precisa de seu conteúdo, por outro não impede e não prejudica que seu estudo se faça à luz das particularidades principiológicas postas pelo conteúdo de cada ramo do ordenamento jurídico.

O legislador constituinte, além de positivizar o referido princípio como direito fundamental, preocupou-se em reafirmá-lo especificamente na seara tributária, consagrando-lhe no art. 150, II, da CF/88, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Desse enunciado se extrai dois aspectos relevantes para o tema aqui proposto. O primeiro está consubstanciado no fato de que ao prescrever uma vedação à determinada conduta do Estado que trate de forma distinta contribuintes em situações equivalentes, considera para seu conteúdo o efeito dessa conduta na condição de um contribuinte face à outro, o que determina normativamente a Neutralidade Tributária.

A outra premissa diz respeito ao fato de que a noção de isonomia só comporta que se destine tratamentos distintos aos sujeitos passivos da relação tributária, caso exista uma “*razão suficiente*”⁴ capaz de justificar a diferenciação. Significa dizer, com isso, que a desigualdade só deve ser admitida quando alicerçada “*em critério justificável de discriminação*”⁵, caracterizado em cada caso concreto, como sendo aquele que respeita a dignidade do contribuinte e sua capacidade contributiva.

Por sua vez, o princípio da livre concorrência, estabelecido no art. 170, IV, da CF/88, decorre logicamente da isonomia, porquanto não é possível conceber àquela sem que o Poder Público promova a neutralidade na tributação, atingida tão somente a partir de um tratamento isonômico entre agentes em situações equivalentes.

Em função disso, as premissas formuladas acerca da isonomia podem ser aplicadas à livre concorrência, de maneira que, sem pretensões de exaurir a temática desses princípios, o presente estudo já reúne elementos suficientes para analisar se e como a coisa julgada pode ser relativizada diante do sopesamento entre a segurança jurídica e a isonomia fiscal no contexto em que aquela (segurança) causa distorções entre os contribuintes que concorrem no mercado com cargas tributárias distintas, pois parte deles tem a seu favor decisão transitada em julgado que diverge de posterior entendimento proferido pelo STF em sede de controle de constitucionalidade.

3 A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA BREVE ANÁLISE SOBRE OS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS DE Nº 949297 E Nº 955227

No Recurso Extraordinário n.º 955.227, a União questiona decisão transitada em julgado em 16.12.1992, que garantiu à petroquímica Braskem o direito de não recolher a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), com base no entendimento de que a tributação realizada era inconstitucional, uma vez que a lei que a instituía (Lei nº 7.689/1988) carecia de ser precedida de Lei Complementar.

O ente federado alega que o STF já decidiu, reiteradamente, no sentido de ser desnecessária a edição prévia de Lei Complementar para regular a matéria, o que lastrearia a relativização da coisa julgada, formada na sentença prolatada na década de 90 que diverge diametralmente do entendimento atual firmado pela Suprema Corte. Ademais, a União afirma que há o surgimento de uma situação desigual dos contribuintes, uma vez que aqueles que não ingressaram na justiça na mesma época para obter tal sentença estariam sujeitos ao recolhimento deste tributo, enquanto outros teriam o direito a não pagá-lo, sendo violado o princípio da igualdade de tratamento dos contribuintes e da neutralidade econômica dos tributos.

Ao julgar se a matéria deveria ser reconhecida em sede de Repercussão Geral, o Relator Ministro Luis Roberto Barroso entendeu pela grande relevância jurídica, social e, sobretudo, econômica do tema abordado. Em suas palavras, o ministro afirma: “há que se reconhecer que a matéria merece minucioso exame por este Tribunal, a fim de que haja pronunciamento definitivo acerca dos limites temporais da coisa julgada, especialmente quando se analisam seus desdobramentos em situações que manifestam uma continuidade do tempo.”. Acrescenta, ainda, que “mais do que isso. Não se trata de decidir apenas

controvérsia relativa aos limites objetivos da coisa julgada – esta sim dependente da análise de legislação infraconstitucional. Em verdade, deve-se aqui averiguar quais são os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Vale dizer, naquelas que se sucedem no tempo, possuindo semelhantes elementos formadores e dando ensejo a consecutivas incidências da norma tributária.”

Paralelamente a este, também tramita na Suprema Corte o Recurso Extraordinário nº 949.297, da relatoria do Min. Edson Fachin, cuja temática muito se assemelha com o anteriormente analisado. A distinção entre ambos se dá apenas no fato de que esse recurso limita a discussão aos efeitos das decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Desse modo, ao analisar os Recursos Extraordinários, constata-se que o cerne da discussão se consubstancia na relatividade da coisa julgada em face das possíveis distorções causadas pelo prolongamento temporal de um efeito contrário aos valores constitucionais.

3.1 A POSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA ANTE O PRONUNCIAMENTO DO STF FEITO EM SEDE DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE: A PONDERAÇÃO ENTRE SEGURANÇA E ISONOMIA FISCAL

Inicialmente, cumpre elucidar que se optou por restringir a abordagem do presente artigo aos princípios da segurança jurídica e da isonomia, por serem eles os principais argumentos utilizados para discutir a matéria no âmbito do STF.

Não se desconhece que o presente tema também pode ser abordado sob o enfoque da supremacia do interesse público e do dever de solidariedade inerente aos contribuintes, mas a discussão proposta nos moldes aqui adotados tem a vantagem de guardar similitude com casos concretos, fazendo com que a teoria e a prática se complementem numa relação dialógica mais facilmente percebida.

A relativização da coisa julgada é um mecanismo próprio do sistema aberto de princípios, que permite alterar os limites objetivos da coisa julgada para harmonizar valores constitucionalmente tutelados diante do caso concreto. Ou seja, parte-se da premissa de que não há princípios constitucionais absolutos, devendo o intérprete buscar realizar um juízo de ponderação diante da aparente colisão desses valores, com objetivo de obter a solução mais adequada para o caso concreto.

Segundo Dinamarco, essa tese encampada por parte da doutrina permite “*desconsiderar a coisa julgada, em processo próprio, para que prevaleça outro bem constitucionalmente tutelado, de índole material*”⁶, uma vez que “*em caso de conflito entre dois ou mais valores tutelados pela Constituição, deve-se dar prevalência àquele que no caso concreto se mostre mais intimamente associado à índole do sistema constitucional*”⁷.

Se por um lado essa plasticidade dos valores pode justificar uma postura mais reservada por parte de alguns doutrinadores, pois o alto grau de indeterminação dos princípios torna possível que se fundamente decisões arbitrárias, por outro, permite evitar que a rigidez do sistema gere distorções tão ou mais graves que aquelas, uma vez que cada caso concreto possui peculiaridades que não podem ser ignoradas para a solução adequada.

Nessa perspectiva, a ponderação de valores deve ocorrer mediante fundamentação do interprete que preencha o conteúdo dos princípios com elementos factíveis diante do caso concreto, podendo-se fazer uso da função social e econômica da norma. Em outras palavras, para sopesar princípios é preciso que se considere os impactos materiais por eles provocados, desde que não se desborde dos limites do ordenamento jurídico, evitando-se, assim, decisões teratológicas.

Nos casos em que a decisão do STF, em sede controle concentrado, versa sobre relação tributária de trato continuado e conflita com *decisum* proferido pelos órgãos jurisdicionais inferiores, já transitado em julgado, ocasionam-se duas principais situações.

A primeira é quando a norma for considerada constitucional pelo STF e inconstitucional pelo Tribunal inferior. Nesse caso, se houvesse a primazia da segurança jurídica, os contribuintes alcançados pela decisão do STF seriam onerados pela tributação, enquanto que os que possuísem sentença transitada em julgado, estariam desonerados, comprometendo-se *ad eternum* a neutralidade dos tributos e, por conseguinte, a isonomia e a livre concorrência entre os contribuintes.

Essa desigualdade, como foi anteriormente abordada, só poderia ser justificada se houvesse uma “*razão suficiente*”, o que não há. Ninguém tem direito a eternizar os efeitos de uma decisão cuja situação se reitera no tempo, pois caso contrário, estar-se-ia engessando a natural evolução das coisas e se eternizando desigualdades.

Sob o aspecto material da norma, aqui tido como seus efeitos econômicos e sociais, também não há razão suficiente que autorize o tratamento desigual entre contribuintes que possuem a mesma capacidade econômica. Isso porque a tributação exerce forte impacto na vida econômica dos contribuintes, fator esse que, quando considerado em um ambiente de

concorrência de mercado, pode gerar distorções decisivas para a existência desses agentes econômicos, interferindo, também, no aspecto social.

Assim, parece que a segurança jurídica não é suficiente para justificar a não incidência da norma declarada posteriormente pelo STF em sede de controle concentrado, devendo-se relativizar a coisa julgada que acoberta a decisão proferida pelos Tribunais inferiores.

A segunda situação é muito semelhante à primeira, ocorre quando o STF declara a inconstitucionalidade da norma tida como constitucional pelos Tribunais inferiores em sentença transitada em julgado.

Nesse caso, também se aplica a relativização da coisa julgada com base nos mesmos argumentos anteriormente lançados, de modo que os contribuintes, cuja sentença transitada em julgado determinava o pagamento dos tributos, possam ser desonerados em função da declaração de inconstitucionalidade do STF.

A distinção entre as duas situações se faz no campo dos efeitos da declaração da Suprema Corte. Uma parte da doutrina entende que, declarada a inconstitucionalidade da norma, seus efeitos devem ser *ex tunc*, abrangendo situações passadas de modo a possibilitar que o contribuinte possa repetir o indébito. Todavia, parece que sendo esses os efeitos aplicados, restaria igualmente para o fisco o poder de reaver os créditos tributários, caso a declaração fosse de constitucionalidade.

É possível que se defenda que a modulação dos efeitos da declaração possa ser sempre aquela mais benéfica ao contribuinte, em função do entendimento de que essa seria a imposição constitucional. Contudo, não parece ser a mais apropriada quando se analisa os efeitos materiais causados ao fisco no caso de declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

O universo extenso de contribuintes que poderiam manejar ação de repetição de indébito, caso se atribuísse efeitos *ex tunc* à norma tida como inconstitucional, poderia afetar drasticamente as finanças públicas e o orçamento, prejudicando a saúde financeira do Estado e gerando possíveis prejuízos à efetivação de políticas públicas, o que é diametralmente oposto aos mandamentos constitucionais.

Assim, a corrente que parece ser mais adequada é a que entende pela modulação de efeitos no sentido de sê-los *ex nunc*, seja no caso do STF declarar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da norma, uma vez que tanto se garante que os contribuintes não sejam injustificadamente lesados (hipótese de constitucionalidade), como se assegura que as finanças públicas não sejam afetadas de maneira desmedida (hipótese de inconstitucionalidade).

Em conclusão, esse posicionamento tem o condão de preservar as situações jurídicas passadas para ambos os sujeitos, em nome da segurança jurídica, e evitar que se reproduzam distorções no futuro da relação tributária de tratos sucessivos, em atenção à isonomia e à neutralidade fiscal, o que garante a harmonização e a máxima efetivação dos preceitos constitucionais.

CONCLUSÃO

Como se pôde perceber no bojo do presente estudo, os princípios jurídicos são normas abertas sujeitas à ponderação, devendo-se prevalecer aquele que no caso concreto efetive em maior grau a razão constitucional.

Disso se extrai que a segurança jurídica não deve ser considerada de forma absoluta, uma vez que não é "*razão suficiente*" para justificar a perpetuação *ad eternum* das distorções causadas na neutralidade tributária e na livre concorrência, devendo o manto da coisa julgada ser mitigado nos casos em que a decisão transitada em julgado, proferida pelos tribunais inferiores, divirja de posterior declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade proferida pelo STF no contexto das relações tributárias de trato sucessivo.

Essa relativização também se justifica diante da materialidade da norma, uma vez que a perpetuação dos efeitos da sentença transitada em julgado contrários à constituição, pode ocasionar graves distorções econômica e sociais entre contribuintes de igual capacidade contributiva que atuem em concorrência.

Assim, relativizada a coisa julgada, os efeitos advindos da declaração da Suprema Corte em sede de controle concentrado devem ser modulados, de modo que incidam prospectivamente, garantido que os contribuintes não sejam injustamente lesados, na hipótese de declaração constitucionalidade, e que as finanças públicas, igualmente, não sejam afetadas de maneira desmedida.

Em suma, é possível que se desconsidere a coisa julgada para impedir a reprodução futura de injustiças e de desigualdades, primando-se, portanto, pela construção de um sistema tributário materialmente justo e capaz de efetivar valores constitucionais imprescindíveis ao Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros; 2008.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007; p. 158.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**, 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração erga omnes de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior. In: DIDIER JR., Fredie (coord.). **Relativização da Coisa Julgada**. Salvador: JusPodivm, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012; p. 117.

PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154.

SILVA, Ovídio Baptista. Sentença e Coisa Julgada. *Apud*: BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da Coisa Julgada Inconstitucional X Princípio da Segurança Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 129, p. 37, jun. 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. FARIA, Juliana Cordeiro de. **A Coisa Julgada Inconstitucional e os Instrumentos Processuais para seu Controle**. Revista Síntese de Direito Processual Civil, Porto Alegre, n. 19, 15p. Set//2002.