

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Flávio de Sá Munhoz

**Coisa julgada em matéria tributária:
limites objetivos e temporais**

Mestrado em Direito

São Paulo

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Flávio de Sá Munhoz

**Coisa julgada em matéria tributária:
limites objetivos e temporais**

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

São Paulo

2019

Banca Examinadora

Aos meus filhos Gabriel e Lucas, que muito me orgulham por suas conquistas, na esperança de que possam viver em um mundo mais justo e solidário.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, ao Professor Renato Lopes Becho, pela oportunidade, pela confiança e pela primorosa orientação, indispensáveis para a concretização do presente trabalho.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo Elizabeth Nazar Carrazza, Thaís Helena Morando, Maria Garcia, Pedro Estevam Alves Pinto Serrano, Roque Antonio Carrazza e Willis Santiago Guerra Filho, por compartilharem seus notáveis conhecimentos e pelo agradável convívio durante o cumprimento dos créditos acadêmicos.

Aos Professores Cassio Scarpinella Bueno e Isabela Bonfá de Jesus, pelas valiosas críticas e sugestões que ofereceram na banca de qualificação da dissertação.

Aos amigos de profissão e da vida, em especial ao João Dacio Rolim e ao José Antonio Minatel, que muito me inspiram, pelo incentivo e apoio de sempre.

À minha sócia Marília de Prince Rasi Faustino pela parceria, amizade e compreensão diante das incontáveis ausências do escritório para concluir a dissertação.

Ao meu irmão Rodrigo E. Munhoz, com quem divido o gosto pela tributação, pela intensa troca de ideias e experiências e pela nossa amizade.

Aos meus familiares e a todos os que fizeram parte da minha vida e que contribuíram de alguma maneira para que eu me tornasse uma pessoa melhor.

O direito e, sobretudo, a Constituição têm a sua eficácia condicionada pelos fatos concretos da vida.

(Konrad Hesse)

A jurisdição não é mais simplesmente a sujeição do juiz à lei, mas é também análise crítica de seu significado para controlar a legitimidade constitucional.

(Luigi Ferrajoli)

RESUMO

MUNHOZ, Flávio de Sá. *Coisa julgada em matéria tributária: limites objetivos e temporais*. 2019. 108f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

A presente dissertação tem por escopo examinar os efeitos e limites objetivos e temporais da coisa julgada em matéria tributária, de acordo com as espécies de relações jurídicas. Serão analisados o regime jurídico da relação obrigacional tributária diante do tema da validade das normas jurídicas, a natureza da obrigação tributária e sua classificação entre as espécies de relações jurídicas e a natureza e os principais aspectos da formação da coisa julgada em nosso ordenamento jurídico. Abordaremos as questões relativas ao cabimento de ação rescisória e de ação de revisão diante de coisa julgada que contrarie entendimento do Supremo Tribunal Federal e a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e dos princípios da unidade e supremacia da Constituição e o da segurança jurídica como garantia de eficácia quanto aos efeitos pretéritos da coisa julgada.

Palavras-chave: espécies de relações jurídicas; eficácia; coisa julgada e matéria tributária; limites objetivos e temporais; controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

MUNHOZ, Flávio de Sá. *Res judicata in tax matters: objective and temporal limits*. 2019. 108p. Dissertation (Master in Law) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

This dissertation aims to examine the effects and objective and temporal limits of res judicata in tax matters according to the types of legal relationships. The legal regime of the tax liability relationship will be analyzed in light of the validity of the legal rules, the nature of the tax liability and its classification among the types of legal relationships and the nature and main aspects of the formation of the res judicata in our legal system. We will address the issues related to the appropriateness of a termination action and review action before a res judicata that contradicts the understanding of the Federal Supreme Court and the application of the principles of equality and contributive capacity and the principles of unity and supremacy of the Constitution and of legal certainty as a guarantee of effectiveness as to the past effects of the res judicata.

Keywords: types of legal relationships; effectiveness; res judicata and tax matters; objective and temporal limits; control of constitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 Hipótese de incidência e fato imponible	15
1.2 Nascimento da obrigação tributária	19
1.3 Existência e validade da norma tributária.....	26
1.4 Dimensões de validade da norma tributária	27
1.5 Controle de constitucionalidade da norma tributária	30
2. DECISÃO JUDICIAL E TEORIA DOS PRECEDENTES	33
2.1 A formação da decisão judicial no <i>civil law</i>	33
2.2 A decisão no <i>common law</i> : teoria dos precedentes	35
2.3 Realismo jurídico e pós-positivismo	38
3. COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	43
3.1 Autoridade da coisa julgada e efeitos da decisão	45
3.2 Limites objetivos da coisa julgada e a Súmula 239 do STF	47
3.3 Extinção da obrigação tributária decorrente da coisa julgada	52
3.4 Eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária.....	53
3.4.1 Espécies de relações jurídicas	53
3.4.2 Limites temporais da coisa julgada	54
3.4.3 Estabilidade das decisões e a cláusula <i>rebus sic stantibus</i>	56
3.5 Modificação do estado de direito por força de decisão do Supremo Tribunal Federal	58

3.5.1	Decisões no âmbito do controle difuso de constitucionalidade ..	60
3.5.2	Decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade	61
3.5.3	Súmulas vinculantes e regime de repercussão geral	62
4.	AÇÃO RESCISÓRIA E AÇÃO DE REVISÃO DE JULGADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	65
4.1	Aplicação da Súmula 343 do STF	69
4.2	Disciplina da ação rescisória no Código de Processo Civil de 2015	72
4.3	Cabimento da ação rescisória no caso de relações jurídicas sucessivas...	77
4.4	A ação de revisão no caso de relações jurídicas sucessivas	78
5.	EFEITOS DA MODIFICAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO ADOTADA EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NAS RELAÇÕES JURÍDICAS SUCESSIVAS	81
5.1	Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ 492/2011	83
5.2	Princípios da igualdade e da capacidade contributiva	87
5.3	Princípios da segurança jurídica e da unidade e supremacia da Constituição	91
5.4	Casos pendentes de julgamento com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (análise e proposta de solução)	96
	CONCLUSÕES	99
	REFERÊNCIAS	101

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objetivo examinar os efeitos e limites objetivos e temporais da coisa julgada em matéria tributária nas relações jurídicas sucessivas, notadamente nos casos de superveniente posicionamento do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso do definido no âmbito da coisa julgada, em sede de controle de constitucionalidade.

O tema envolve a análise da coisa julgada em sua dimensão constitucional e processual, aplicada a casos relacionados à obrigação tributária.

A matéria atualmente encontra-se pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, cuja repercussão geral foi reconhecida nos autos dos Recursos Extraordinários 949.297/CE, relator Min. Edson Fachin, e 955.227/BA, relator Min. Luís Roberto Barroso (Temas de Repercussão Geral 881 e 885).

Para a referida análise serão estudados o regime jurídico da relação obrigacional tributária diante do tema da validade das normas jurídicas, a natureza da obrigação tributária e sua classificação dentre as espécies de relações jurídicas e a natureza e os aspectos da formação da coisa julgada em nosso ordenamento jurídico.

Abordaremos as questões relativas ao (des)cabimento de ação rescisória e de ação de revisão para atribuição de efeitos futuros à decisão do Supremo Tribunal Federal, de acordo com as espécies de relações jurídicas.

Serão ainda objeto de análise no presente trabalho os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, além dos princípios da unidade e supremacia da Constituição e o da segurança jurídica, como garantia de eficácia dos efeitos pretéritos da coisa julgada, anteriores à alteração da situação do estado de direito em decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal.

Não pretendemos com o referido estudo esgotar toda a apreciação que o tema requer. Esperamos que nosso trabalho contribua para futuros debates dessa complexa e desafiadora questão.

1. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O estudo do fato gerador da obrigação tributária foi reintroduzido por Geraldo Ataliba no campo da teoria geral do direito.¹ Ao conceituar a hipótese de incidência como a descrição abstrata do fato e o fato impositivo como o fato concreto que faz nascer a obrigação tributária, abriu caminho o destacado professor para a compreensão no sentido de que a “norma tributária, ao incidir sobre o fato concretamente ocorrido, juridiciza-o, converte-o em fato jurídico (tributário)” .²

De acordo com a formulação de Geraldo Ataliba,³ a norma tributária compõe o conjunto do direito tributário material “na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária e dos deveres de contorno”.

Em complemento à referida noção a lição de Alcides Jorge Costa:⁴

A norma tributária é norma jurídica, como jurídicas e não de simples poder, são as relações tributárias que se estabelecem entre Estado e contribuinte. Na determinação e arrecadação dos tributos nascem várias relações entre Estado e contribuinte: obrigação de pagar o tributo, de prestar esclarecimentos, de sujeitar-se a fiscalizações e assim por diante.

Em estudo aprofundado sobre a obrigação tributária, Roque Antonio Carrazza⁵ ensina, com apoio na doutrina filosófica de Michel Villey, que “o verdadeiro sentido de qualquer norma jurídica se colhe tomando-a no contexto do ordenamento em que se insere”. E, mais adiante, adverte Roque Antonio Carrazza⁶ que nem sempre as normas jurídicas estão diretamente atreladas ao princípio da legalidade, como ocorre com relação às normas jurídicas tributárias, que “têm a sua *incidência* coligada à realização de um fato (ou estado de fato) minudentemente descrito em lei” (grifado no original).

¹ BORGES, José Souto Maior. À guisa de prefácio. In: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 13.

² Idem, *ibidem*.

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 52.

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003. p. 11.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 22.

⁶ Idem, p. 23.

De rigor nesse ponto destacar o papel da jurisprudência na conformação do conteúdo da norma jurídica, o que fazemos com apoio na doutrina de Renato Lopes Becho,⁷ que ressalta a existência de “dois tipos de normas: gerais e abstratas de um lado, individuais e concretas de outro [...] norma = lei + jurisprudência + interpretação”.

Acrescenta em conclusão com destaque Renato Lopes Becho⁸ que “a atividade interpretativa, no direito, é criadora da norma jurídica [...] A norma jurídica é o resultado da interpretação”.

Essa concepção, à qual nos filiamos, parte da premissa de que, em determinados casos, existiria mais de uma possibilidade de interpretação. Tal modelo, no entanto, em nossa compreensão, não atribui discricionariedade absoluta ao juiz, devendo a interpretação constituir um processo racional comprometido com os valores do Estado Democrático de Direito e que busque estabilidade e previsibilidade do sistema.

Nossa visão nesse aspecto se aproxima da regra de reconhecimento de Herbert L. A. Hart,⁹ que a definiu como a norma que “estabelece os critérios para avaliar a validade de outras normas”.

Importante no momento ressaltar a diferença entre texto e norma. A norma é o resultado da interpretação de um texto normativo, de acordo com a autorizada lição de Eros Roberto Grau,¹⁰ para quem “o significado da norma é produzido pelo intérprete” e os textos “dizem o que os intérpretes dizem que eles dizem [Ruiz e Cárcova]”.

Por seu turno, a decisão judicial que aplica o direito ao caso concreto “constrói uma norma jurídica que tem por base um determinado texto normativo”, conforme apontado por Edmar Oliveira Andrade Filho.¹¹

Reportando-se à doutrina de Friedrich Müller, destaca Edmar Oliveira Andrade Filho¹² que “na interpretação o texto é apenas uma ‘ponta de um *iceberg*’ que permite o estabelecimento do programa normativo e do campo normativo porquanto o texto da norma não ‘contém’ a normatividade e a sua estrutura material concreta”.

⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 126.

⁸ Idem, p. 149.

⁹ HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2018. p. 136.

¹⁰ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 23.

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5, p. 87.

¹² Idem, p. 89.

No mesmo sentido a doutrina de Riccardo Guastini,¹³ que acrescenta a inexistência da norma antes ou independentemente da interpretação, posto ser a norma produto do intérprete.

Em denso artigo em que trata da teoria estruturante do direito de Friedrich Müller, observa João Maurício Adeodato¹⁴ que, “por sua própria estrutura e função, a norma constitucional quase sempre aparece mais vaga, indefinida, mais fragmentária do que as demais normas dos sistemas jurídicos dogmáticos modernos”, e que, por essa razão, depende de outras normas para se viabilizar, aduzindo ainda que “a norma é produzida por um processo complexo [conhecido por interpretação] que vai muito além do que está escrito na Constituição”.

Com efeito, de acordo com a abalizada doutrina de Friedrich Müller:¹⁵

Assim como um texto normativo não é compreensível sob o ponto de vista do direito, sem que esteja materialmente ligado ao âmbito normativo e ao programa normativo (juntamente com o contexto conceitual e linguístico da interpretação sistemática), também a concretização da norma, que engloba a interpretação e a aplicação no sentido tradicional e que, como complemento da norma, aproxima-se eventualmente da formação da norma, somente ocorre no plano do texto normativo.

Compreende-se, portanto, a norma jurídica (tributária) como o resultado da interpretação produzida pelo intérprete a partir de um texto normativo desprovido de normatividade, cujo significado transcende o do próprio texto interpretado.

1.1 Hipótese de incidência e fato imponible

Geraldo Ataliba¹⁶ descreve a hipótese de incidência em seus aspectos subjetivo (determinação do titular do comportamento colhido pelo mandamento) e objetivo (determinação das circunstâncias de tempo, modo, lugar, qualidade e quantidade em que o mandamento incide), a partir dos conceitos de norma geral (vontade genérica/abstrata) e norma individual (vontade específica/concreta).

¹³ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25.

¹⁴ ADEODATO, João Maurício. *A concretização constitucional de Friedrich Müller*. Coordenador José Janguê Bezerra Diniz. Brasília: Consulex, 1998. p. 15-16. (Coleção Bureau Jurídico, v. II.)

¹⁵ MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. Tradução Peter Naumann, Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2008. p. 203.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária cit.*, p. 51-119.

Compreende-se da referida definição que toda norma contém uma hipótese e um comando e que este último só é obrigatório quando associado à primeira.

A partir da conceituação do direito como um instrumento para a obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos humanos, Geraldo Ataliba¹⁷ adota a classificação de Ruy Cirne Lima, para quem o direito tributário é um sub-ramo do direito administrativo.

Pode-se, com base na doutrina de Geraldo Ataliba, afirmar ser o comportamento humano o objeto das normas jurídicas, o que corresponde, na obrigação tributária, ao comportamento do sujeito passivo.

Corroborar essa noção a lição de Renato Lopes Becho¹⁸ que propõe a compreensão do direito tributário centrada na figura do sujeito passivo: “o contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem”.

Diante da aludida concepção de direito constitucional afirma-se o conceito jurídico-positivo de tributo como obrigação, a partir da compreensão das normas jurídicas de índole constitucional.

Destaca Dino Jarach¹⁹ a posição central da relação tributária no estudo do direito tributário, a justificar a autonomia do direito tributário formal perante o direito administrativo. Aduz o professor ítalo-argentino²⁰ que “a relação jurídica tem por objeto o tributo e a relação central do direito tributário é a que propriamente merece o nome de relação jurídico-tributária”.

Dino Jarach²¹ sustenta que “não existe uma relação abstrata, diante da concreta relação tributária, cujos limites sejam a soberania fiscal de um lado e o dever fiscal de outro lado”.

Tributo corresponde, de acordo com a definição do Código Tributário Nacional,²² a um vínculo obrigacional previsto em lei, que independe da vontade das partes e que não decorra de sanção por ato ilícito.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* cit., p. 25-38.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* cit., p. 343.

¹⁹ JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. rev. da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004. p. 19.

²⁰ Idem, p. 79.

²¹ Idem, p. 82.

²² “Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A hipótese de incidência tributária, conforme Alfredo Augusto Becker,²³ é formada por um núcleo que corresponderá sempre à base de cálculo, e por elementos adjetivos: “é a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas dos negócios jurídicos”.

O conceito de incidência está ligado à subsunção de um fato a uma hipótese legal, sendo de rigor realçar a diferença entre os conceitos de hipótese de incidência e de fato imponible. Geraldo Ataliba²⁴ define a hipótese de incidência como a descrição legal do fato ou do conjunto de circunstâncias de fato, e fato imponible como o fato efetivamente acontecido/ocorrido em determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.

A obrigação tributária nasce, portanto, com a realização (ocorrência) do fato descrito na lei como hipótese de incidência e, a partir do nascimento da obrigação tributária, surge a manifestação da competência tributária privativa do legislador (art. 150, I, da CF).²⁵

Geraldo Ataliba²⁶ destaca as posições de Dino Jarach, para quem a conexão entre fato imponible e a norma é fonte da obrigação, e de Amílcar Araújo Falcão, que afirma que a fonte da obrigação é a lei, para concluir ser irrelevante para o direito tributário a vontade das partes: Importa é “a vontade da lei”.

Sustenta ainda Geraldo Ataliba,²⁷ com apoio na doutrina de Juan Manuel Teran, que o “conceito de hipótese de incidência é universal e não se compromete com nenhum instituto jurídico localizado no tempo e no espaço”, sendo, portanto, um “conceito lógico-jurídico”.

Quanto ao fato imponible, assevera Geraldo Ataliba²⁸ ser “fato jurígeno (juridicamente relevante)” e que da sua concretização nasce a obrigação tributária.

Aduz em conclusão Geraldo Ataliba²⁹ que:

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 329.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* cit., p. 58-66.

²⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* cit., p. 70-72.

²⁷ Idem, p. 59-60.

²⁸ Idem, p. 68.

²⁹ Idem, p. 69.

[...] a configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação/ocorrência em determinado momento fático (aspecto temporal), reunidos unitariamente produzem o efeito jurídico previsto em lei: a criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.

Dino Jarach³⁰ observa que a existência de direitos subjetivos como resultado de normas tributárias materiais confere à relação tributária a natureza de uma relação de direito, e não de poder.

Afirma Dino Jarach³¹ a posição de que a relação tributária é de natureza pessoal, e não de natureza real. Alude em defesa de seu posicionamento: “os tributos são impostos às pessoas e não às coisas”.

Alcides Jorge Costa³² sublinha a origem francesa da expressão “fato gerador” e as críticas de seu uso, notadamente de Alfredo Augusto Becker, que ressalta ser expressão “infeliz” e geradora de “confusão intelectual”. Destaca ainda Alcides Jorge Costa³³ a posição de Geraldo Ataliba, que “distingue hipótese de incidência para o primeiro momento lógico, o da descrição legal e fato imponível para a hipótese tornada fato concreto”.

Saliente-se que, não obstante a importância da definição de fato gerador, assume maior relevância a noção de obrigação tributária.

Nesse contexto, de rigor observar que, como efeito do fato gerador, tem nascimento a obrigação tributária, cabendo ainda evidenciar o acerto do Código Tributário Nacional³⁴ ao referir-se à situação “necessária e suficiente”.

Do exposto se pode afirmar que os fatos geradores são fatos jurídicos *stricto sensu*, na medida em que os efeitos tributários decorrentes independem da vontade das partes.

Declara nessa linha de ideias Alcides Jorge Costa³⁵ que o fato gerador em regra é composto por diversos fatos, não sendo formado por um único fato, mas por

³⁰ JARACH, Dino. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo cit.*, p. 90-91.

³¹ Idem, p. 90.

³² COSTA, Alcides J. Da teoria do fato gerador. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. Editor Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: IBDT, 2017. p. 70.

³³ Idem, ibidem.

³⁴ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

³⁵ COSTA, Alcides J. Da teoria do fato gerador cit., p. 76.

um fato complexo, e complementa a lição no sentido de que, “configurado em norma legal, o fato entra para o mundo do Direito e passa a ser um fato jurídico”.

Em crítica à doutrina de Paulo de Barros Carvalho, para quem “o que interessa para a lei tributária é determinado resultado sobre o qual incidirá o preceito, desencadeando efeitos jurídicos, aduz Alcides Jorge Costa³⁶ ser “na massa de fatos em que se decompõe um fato, a lei elege alguns como necessários e suficientes para a produção de certos efeitos e outros necessários e suficientes para a produção de efeitos diferentes”.

Alcides Jorge Costa³⁷ observa com destaque assumir maior importância do que a caracterização dos fatos geradores como instantâneos ou complexivos (a depender se o fato gerador é simples ou complexo) classificar os fatos geradores “em que o elemento tempo é irrelevante, e fatos geradores em que o elemento tempo tem relevância jurídica”.

Dessa conceituação será possível observar em tópico posterior, em que analisaremos as espécies de relações jurídicas, mais nítidas as diferenças entre os fatos geradores denominados instantâneos dos complexivos ou periódicos.

Fundamental nesse ponto ressaltar que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com abstração da validade dos atos praticados e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Dessarte, o fato gerador faz nascer a obrigação tributária, nos termos do que dispõem o art. 113, § 1.º, do CTN e o art. 144, que prevê que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou alterada.

Importante ainda salientar que, para o nascimento da obrigação tributária, não basta a ocorrência do fato, necessário que o fato tenha relevância econômica.

1.2 Nascimento da obrigação tributária

Rubens Gomes de Sousa,³⁸ precursor dos estudos de direito tributário no Brasil, discorre sobre o conceito e elementos da obrigação tributária de acordo com a ideia

³⁶ COSTA, Alcides J. Da teoria do fato gerador cit., p. 74.

³⁷ Idem, p. 76.

³⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 83.

de que o direito tributário pertence à categoria dos direitos obrigacionais e posiciona a obrigação como elemento central do direito obrigacional.

Decompõe destacadamente Rubens Gomes de Sousa³⁹ os elementos da obrigação tributária: (1) sujeito ativo; (2) sujeito passivo; (3) objeto; e (4) causa; discorrendo sobre a natureza da obrigação tributária como obrigação de direito público ou de direito privado. Posiciona-se em linha com a natureza do direito a que pertence a obrigação e conclui “que a natureza da obrigação tributária é a de uma relação subjetiva de direito público”.

Indica Rubens Gomes de Sousa⁴⁰ como fontes da obrigação tributária: (a) a lei; (b) o fato gerador; (c) o lançamento. A partir das fontes enunciadas, apresenta as fases pelas quais se desenvolve a obrigação tributária: (1.^a) soberania; (2.^a) direito objetivo; (3.^a) direito subjetivo.

Rubens Gomes de Sousa⁴¹ apresenta a concepção do lançamento como um dos institutos próprios do direito tributário suscetível de lhe conferir autonomia como um ramo jurídico diferenciado e analisa a natureza e os efeitos do lançamento, que classifica como constitutivos “atos jurídicos que criam, modificam ou extinguem direitos”, e declaratórios “atos jurídicos que apenas constataam a existência, a natureza e a extensão dos direitos decorrentes de outros atos ou fatos jurídicos anteriores”.

Merece destaque o conceito de obrigação tributária formulado por Rubens Gomes de Sousa:⁴² “obrigação [tributária] é o poder jurídico por força do qual o estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”.

Em seguida, assim formula a definição do ato de lançamento Rubens Gomes de Sousa:⁴³

[...] o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos de incidência e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal.

³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária* cit., p. 84-86.

⁴⁰ Idem, p. 87-89.

⁴¹ Idem, p. 105.

⁴² Idem, p. 83.

⁴³ Idem, p. 102.

Alcides Jorge Costa,⁴⁴ em estudo sobre a relação jurídica tributária, enfatiza que a cobrança de tributos envolve o exercício de poder do Estado e que o Estado de Polícia foi substituído pelo Estado de Direito, sendo este concebido a partir das relações entre o Estado e o contribuinte.

Com apoio nas lições de Norberto Bobbio, Alcides Jorge Costa⁴⁵ aponta que prevalece entre nós a concepção do direito como conjunto de relações intersubjetivas, sendo a norma jurídica “construída à imagem e semelhança da norma de conduta”.

Ressalta Alcides Jorge Costa⁴⁶ que a teoria do direito como instituição surgiu com o desenvolvimento da doutrina do direito público no fim do século passado e que, por influência da doutrina do direito alemão e italiano, relevou-se a presença no direito tributário da estrutura obrigacional do direito privado, tendente a resguardar a posição do contribuinte. Daí resulta a ideia de uma relação de igualdade, e não de subordinação.

Evidencia Alcides Jorge Costa⁴⁷ a importância do jurista alemão Otto Mayer na concepção atual do direito tributário, para quem a relação jurídica tributária é uma relação de poder e, reportando-se ao posicionamento de Klaus Vogel, professor em Munique, assevera que a doutrina atual alemã admite a relação jurídica tributária como toda relação de direito público entre Estado e cidadão consistente na subordinação do cidadão ao Estado, garantida, no entanto, “igualdade de forças” quando surjam divergências jurídicas entre Estado e cidadão sobre a existência e montante do crédito tributário.

Ainda referindo-se ao direito comparado, Alcides Jorge Costa⁴⁸ relata a posição da doutrina italiana, que concebe a relação tributária como relação jurídica em que a relação que se estabelece entre Estado e contribuinte é presidida pela lei, realçando as posições de Antonio Berliri e Mário Pugliese, que posicionam a obrigação tributária no núcleo central da relação jurídica tributária.

Aduz Alcides Jorge Costa⁴⁹ que a doutrina espanhola segue o mesmo entendimento da citada doutrina italiana (v. Sainz de Bujanda e José Juan Ferreiro

⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 22.

⁴⁵ Idem, p. 23.

⁴⁶ Idem, ibidem.

⁴⁷ Idem, p. 23-27.

⁴⁸ Idem, p. 27-30.

⁴⁹ Idem, p. 30-31.

Lapatza, entre outros), em contraposição à doutrina portuguesa, referendada por Alberto Xavier, para quem a relação jurídica de imposto é uma relação de crédito, e não uma relação de poder.

No Brasil, destaca Alcides Jorge Costa⁵⁰ a posição de Rubens Gomes de Sousa, que sintetiza a posição praticamente unânime da doutrina da relação tributária como relação jurídica centrada na obrigação tributária, ou seja, uma relação cuja matriz provém do direito privado. E complementa que essa corrente foi reproduzida no Código Tributário Nacional por evidente influência de Rubens Gomes de Sousa.

Observa ainda Alcides Jorge Costa⁵¹ que a relação jurídica representa expressão de coerência e sistematicidade do direito tributário e salienta a teoria procedimentalista de Frederico Maffezzoni, segundo a qual “o termo corretamente usado na doutrina de relação jurídica tributária não pode considerar-se exato e deve ser substituído por outro, mais apropriado, de procedimento de imposição”, e de Gian Antonio Micheli, para quem o exercício do poder administrativo de imposição não coincide com o exercício do direito de crédito e, portanto, “a tradicional correlação entre direito de crédito e obrigação de pagar imposto não exaure o fenômeno da atuação da norma tributária”.

Ensina Alcides Jorge Costa⁵² que nas teorias procedimentalistas “o pêndulo inclinou-se para o poder de imposição” e que estas “comportam uma recolocação muito profunda das relações entre a obrigação tributária principal (a dívida tributária) e a lei tributária material”.

Quanto ao tema poder-intersubjetividade, menciona Alcides Jorge Costa⁵³ a ideia de Ezio Vanoni, seguida por Rubens Gomes de Sousa, que a refletiu no Código Tributário Nacional e que se contrapõe à opinião geral, no sentido de:

[...] que o conteúdo da obrigação tributária consiste apenas no vínculo do sujeito passivo de dar uma soma de dinheiro ao sujeito ativo. Considera-se, pois, de acordo com o referido contexto, exaurida a inteira categoria das obrigações tributárias com o dever de prestar o tributo: os vínculos de natureza diversa (apresentar declaração, ter determinados comportamentos ativos ou passivos etc.) são entendidos como obrigações colaterais, que completam a obrigação principal e se reduzem, em substância a ser um momento desta.

⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária cit., p. 31.

⁵¹ Idem, p. 32-33.

⁵² Idem, p. 34.

⁵³ Idem, ibidem.

[...]o fim último da obrigação é o de procurar os meios para o desempenho da atividade pública: e este fim é alcançado não apenas através da disciplina dos diversos vínculos que concorrem para determinar ou facilitar o nascimento, o lançamento, a extinção da obrigação de dar: e a atuação das funções econômicas e políticas do tributo.

Reportando-se à tese de Alcides Jorge Costa,⁵⁴ segundo a qual “a relação jurídico-tributária não existe antes da ocorrência do fato gerador”, observa com destaque Luís Eduardo Schoueri⁵⁵ que “apenas os deveres impostos pelo legislador em virtude e em decorrência do próprio fato jurídico-tributário é que podem integrar a relação jurídico-tributária”.

Partindo da análise do conceito e classificação dos deveres instrumentais, observa Paulo Ayres Barreto⁵⁶ a sua dupla função: “[...] de um lado, podem ter o condão de traduzir, em linguagem competente e constitutiva, a obrigação principal, quando se está diante de deveres cuja funcionalidade é o cálculo e a apuração tributária”, e, adiante, complementa a noção: “[...] de outro, podem vincular-se ao mero controle da arrecadação e fiscalização dos tributos”.

Destaca Paulo Ayres Barreto⁵⁷ a percepção da doutrina estrangeira dessa dupla função dos deveres instrumentais:

José Casalta Nabais consigna a divisão dos deveres instrumentais da seguinte forma: (i) deveres secundários, que se destinam a preparar o cumprimento ou a assegurar a execução da obrigação principal, bem como prestações substitutivas ou complementares da obrigação principal; (ii) deveres de conduta, que têm por objetivo regular o desenvolvimento da relação jurídica tributária, destacando-se, dentre estes, os deveres instrumentais de natureza contabilística e de escrituração.

Ramón Valdés Costa, a seu turno, também promove a classificação dos deveres instrumentais em duas espécies, quais sejam: (i) aqueles cuja existência dependeria da verificação de uma relação principal (obrigação tributária); (ii) os referentes à arrecadação e fiscalização de tributos, que são autônomos em relação à obrigação pecuniária principal.

⁵⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária* cit., p. 21.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 507.

⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Denúncia espontânea no cumprimento de deveres instrumentais tributários. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord. e org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 633. (Série Barão de Ramalho.)

⁵⁷ Idem, *ibidem*.

José Souto Maior Borges⁵⁸ descreve o dever jurídico enquanto categoria formal. Expõe a teoria geral em contraposição à teoria especial do direito, de modo que a obrigação é considerada uma categoria genérica, como o dever, abrangendo espécies como, entre outras, a obrigação tributária.

De acordo com essa concepção, que contrapõe a teoria geral à teoria particular do direito e a teoria formal à teoria material do direito, pode-se descrever a relação entre a Teoria Geral do Direito e as disciplinas jurídicas particulares.

Afirma José Souto Maior Borges⁵⁹ que “a Teoria Geral do Direito é uma teoria do direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial. Nesse sentido, não será cabível falar em teoria geral do direito positivo brasileiro, por exemplo”.

De acordo com a concepção do referido autor, a Teoria Geral do Direito não é apenas uma doutrina do direito positivo, mas uma teoria formal do direito positivo. Nesse contexto, apresenta-se a distinção entre a Teoria Geral do Direito e a interpretação das normas jurídicas particulares, a partir da ideia de que no âmbito da interpretação se extrai o sentido normativo do preceito jurídico.

Discorre José Souto Maior Borges⁶⁰ sobre estrutura e função na Teoria Geral do Direito enquanto “ópticas distintas, mas que, por isso mesmo, não se preexcluem”. Aborda sob esse aspecto o exemplo da isenção extrafiscal como “tema que cabe numa teoria funcional e descabe numa teoria estrutural geral do Direito Tributário”.

Aborda José Souto Maior Borges⁶¹ com grande profundidade o tema da generalidade empírica da Teoria Geral do Direito como uma generalidade em que o formal pode eventualmente preencher-se de conteúdo material e propõe a explicação da relação entre as categorias formais da Teoria Geral (conceitos jurídicos fundamentais) e as categorias jurídico-dogmáticas (o tributo, a obrigação tributária etc.).

Trata ainda José Souto Maior Borges⁶² sobre a relação entre obrigação e dever a partir da afirmação de que esta não é uma relação entre categorias jurídicas específicas e genéricas. Com apoio na doutrina de Norberto Bobbio, ensina que “forma e conteúdo da ordem jurídica colocam duas ordens inteiramente distintas de problemas”.

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (Uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 27-29; 27-59; 149-170.

⁵⁹ Idem, p. 31.

⁶⁰ Idem, p. 36.

⁶¹ Idem, p. 37-38.

⁶² Idem, p. 39-40.

José Souto Maior Borges⁶³ trata da relação entre obrigação e dever enquanto relação entre categorias materiais e formais, para o que afirma, ainda com apoio em Norberto Bobbio, que a “relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo”.

Desse aspecto pode-se asseverar que há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais e que o dever responde a uma categoria formal, enquanto a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática.

Conclui José Souto Maior Borges⁶⁴ que “a obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo”.

O conceito formal de dever jurídico, em que insere a obrigação tributária como um dever jurídico, é tipificado pelo art. 113 do CTN.⁶⁵

Do exposto exsurge a proximidade entre dever jurídico e norma jurídica em sua referência a uma norma concreta e à ideia de que o dever jurídico está indissociavelmente relacionado com a sanção. Daí a importância da distinção entre dever e obrigação sob a ótica da liberdade que adquire o sujeito passivo, conforme ressaltado por José Souto Maior Borges:⁶⁶ “nas obrigações, ao contrário dos deveres, realizada a prestação, o sujeito passivo não mais estará jungido ao sujeito ativo, logrando portanto a sua liberdade e afastando o estado de sujeição em que, até então, se encontrava”.

O aspecto que sobressai da doutrina de Souto Maior Borges e que assume relevância dentro do tema proposto no presente trabalho pode ser sintetizado pela ideia de, por não ser uma construção da Teoria Geral do Direito e por se voltar para o conteúdo, âmbito de validade das normas, a construção de uma ciência dogmática do direito válida, por exemplo, para o direito italiano, pode ser inaplicável ao direito brasileiro.

Nesse contexto, somente pela abordagem formal seria possível uma teoria do ordenamento jurídico em geral, em que as constantes formais são metodologicamente obtidas por um procedimento de abstração. E, no que diz respeito à interpretação, afirma-se que não há interpretação sem indagação do conteúdo de normas de direito positivo.

⁶³ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (Uma introdução metodológica) cit., p. 40.

⁶⁴ Idem, *ibidem*.

⁶⁵ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (Uma introdução metodológica) cit., p. 53.

1.3 Existência e validade da norma tributária

Luigi Ferrajoli⁶⁷ destaca que para a caracterização da validade da norma “não basta que seja emanada nas formas predispostas para a sua produção, mas é também necessário que os seus conteúdos substanciais respeitem os princípios e os direitos fundamentais estabelecidos na constituição”.

Sob o aspecto da validade das normas jurídicas, como decorrência dos postulados de constitucionalismo, conforme referido por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,⁶⁸ de rigor observar que o princípio da legalidade tributária requer uma “lei válida” para viabilizar a instituição do dever tributário.

A análise sobre a natureza do juízo de validade da norma tributária gera reflexos distintos a partir da visão teórica adotada. Observam Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:⁶⁹

[...] a validade como essência da norma jurídica (uma visão kelseniana do fenômeno) [...] tem aberto o debate sobre a possibilidade de ser exigida a complementação dos pagamentos feitos pelos contribuintes no período de vigência da lei julgada inconstitucional, posto que, tendo ela sido afastada, a lei aplicável seria a anterior (mais onerosa).

De acordo com a doutrina de Hans Kelsen,⁷⁰ a validade de uma norma é condição de sua própria existência, “um conflito de normas representa, tal como uma contradição lógica, algo sem sentido”.

Alinhamo-nos à posição de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,⁷¹ que afirmam que “a validade, antes de ser um atributo essencial da norma jurídica, pode ser uma qualidade da mesma”.

⁶⁷ FERRAJOLI, Luigi. *Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais*. Tradução Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cademartori, Hermes Zaneti Júnior, Sérgio Cademartori. Organização Jose Luis Bolzan de Moraes e Lenio Luiz Streck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. pos. 797. (Coleção Estado e Constituição.)

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 12.

⁶⁹ Idem, p. 13.

⁷⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 229.

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito cit.*, p. 15.

Fundamentam Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes⁷² referido entendimento na doutrina filosófica de George Henrik von Wright, que sustenta ser a validade um conceito relativo, não absoluto, em que “uma norma somente pode ser considerada válida ou inválida em relação a uma outra norma que permite ou ordena a sua emanção”.

Complementam Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes⁷³ a noção de que “a validade de uma norma depende da relação de articulação da mesma com as demais normas da cadeia normativa em que está inserida”.

No Brasil, a teoria da validade da norma a partir do juízo relacional referido por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes encontra amparo na doutrina de Tercio Sampaio Ferraz Jr.,⁷⁴ nos seguintes termos: “a validade das normas não é uma qualidade intrínseca, isto é, normas não são válidas em si: dependem da relação da norma com as demais normas do contexto”.

E na incisiva expressão de Celso Antônio Bandeira de Mello:⁷⁵

Uma norma referida a dado sistema, isto é, que haja por ele produzida, que com ele guarde “relação genética de pertinência”, é uma norma existente e nele permanecerá enquanto não for expulsa pelas formas de expulsão ali contempladas. A invalidação, ora chamada de anulação ora de nulidade, tanto como a revogação, são formas previstas de expulsão. A invalidação – e assim, pois, a invalidação por inconstitucionalidade – é, portanto, uma forma de expelir norma descompassada com a Constituição.

Portanto, a norma, enquanto eficaz, produzirá efeitos até eventual pronúncia de inconstitucionalidade, que implicará sua invalidação por inconstitucionalidade.

1.4 Dimensões de validade da norma tributária

Conforme referido por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,⁷⁶ podem-se distinguir quatro dimensões em que a validade da norma pode ser atestada:

⁷² GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito cit.*, p. 15.

⁷³ Idem, p. 17.

⁷⁴ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1994. p. 174.

⁷⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria das normas e fontes do direito tributário: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 51.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito cit.*, p. 21.

- (a) norma com presunção de constitucionalidade;
- (b) norma declaradamente constitucional;
- (c) norma declaradamente inconstitucional com efeitos *inter partes* ou norma sem presunção de constitucionalidade; e
- (d) norma declaradamente inconstitucional, com efeitos *erga omnes*.

A norma com presunção de constitucionalidade passa a existir depois de concluído o processo legislativo, produzindo efeitos a partir de sua vigência. Nesse estágio, pode-se afirmar que a lei goza de presunção de constitucionalidade (o processo legislativo foi regularmente concluído), e a referida presunção de constitucionalidade poderá ser confirmada ou afastada pelo Supremo Tribunal Federal.

Note-se que, nesse caso, a norma válida é dotada de vigência e eficácia, até eventual controle de constitucionalidade exercido.

A norma declaradamente constitucional é aquela que já passou pelo controle de constitucionalidade e teve atestada sua qualidade de norma válida perante o ordenamento jurídico. É assim no caso da ação declaratória de constitucionalidade a que se refere o art. 102, § 2.º, da CF.⁷⁷

A decisão que declara a constitucionalidade da norma, conforme mais detidamente abordado em tópico posterior, é dotada de efeito vinculante perante os órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário.

Em capítulo posterior, trataremos dos aspectos e efeitos de decisões que possam afetar a presunção de constitucionalidade da norma jurídica, o que faremos com o objetivo de analisar os limites e efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

Importante nesse ponto ressaltar que a decisão que atesta a constitucionalidade da norma com efeito geral não impede⁷⁸ que seja levada a novo exame de constitucionalidade, inclusive em razão de outras questões constitucionais não apreciadas anteriormente.

⁷⁷ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2.º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

⁷⁸ Nesse contexto, a recente reapreciação da questão relativa à trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais objeto do RE 591.340, Rel. Min. Marco Aurélio, que havia sido objeto de apreciação anterior nos autos do RE 344.994, Rel. Min. Marco Aurélio.

Nesse sentido, a lição de J. J. Gomes Canotilho:⁷⁹

Não há, pois, que equiparar as decisões do Tribunal Constitucional que declarem a inconstitucionalidade de uma norma com as decisões que não a declaram. Estas não têm, por conseguinte, efeito preclusivo, pois não impedem que o mesmo ou outro requerente venha de novo a solicitar ao TC a apreciação da constitucionalidade da norma anteriormente não declarada inconstitucional.

Conforme apontado por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,⁸⁰ importante desse aspecto:

[...] registrar uma relevante distinção entre questão constitucional e argumento constitucional. A questão constitucional indica um possível confronto entre a lei e um *parâmetro constitucional*, enquanto o argumento representa a mera alegação do direito.

A norma pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no controle difuso de constitucionalidade. Nesse caso, a decisão que proclama a invalidade da norma gera efeitos apenas no tocante às partes envolvidas no processo. A eficácia da decisão fica, portanto, restrita à relação jurídica objeto da lide instaurada entre as partes.

Embora nesse caso, conforme será abordado em tópico posterior, ainda que fique restrita à relação instaurada entre as partes, a referida decisão proclamada pelo Supremo Tribunal Federal no controle difuso será apta a retirar a presunção de constitucionalidade da norma, havida desde o momento de sua concepção mediante processo legislativo válido.

Situação diversa quanto à eficácia ocorre na decisão adotada em sede de controle concentrado de constitucionalidade em que a decisão que pronuncia a invalidade da norma é provida de efeito geral. E o mesmo ocorre em nosso ordenamento no caso de não provimento da ação declaratória de constitucionalidade, em razão do efeito dúplice ou ambivalente determinado pelo art. 24 da Lei 9.868/1999.⁸¹

⁷⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 993.

⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito cit.*, p. 23.

⁸¹ “Art. 24. Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória.”

1.5 Controle de constitucionalidade da norma tributária

O controle de constitucionalidade das leis, conforme Mauro Cappelletti,⁸² é adotado por meio de dois grandes tipos de sistemas: o “sistema difuso”, em que o poder de controle é exercido incidentalmente, e o “sistema concentrado”, em que o poder de controle é exercido “em um único órgão judiciário”.

De acordo com a autorizada doutrina do jurista alemão Konrad Hesse,⁸³ “o Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional”.

Sob o aspecto dos efeitos emanados da decisão observa Mauro Cappelletti⁸⁴ uma contraposição entre o sistema norte-americano (de controle difuso) e o sistema austríaco (de controle concentrado), elaborado por inspiração de Hans Kelsen.

No sistema de controle difuso, a lei é declarada inconstitucional pelo juiz no exercício do poder de controle meramente declarativo, enquanto no sistema austríaco, a Corte Constitucional não declara uma inconstitucionalidade, mas exerce um controle constitutivo de invalidade e de ineficácia das leis que contrariem a Constituição.

Anota ainda com grande propriedade o jurista italiano Mauro Cappelletti:⁸⁵

[...] enquanto no primeiro sistema, a eficácia (meramente declarativa) opera, em princípio, *ex tunc*, retroativamente [...] no sistema austríaco, ao contrário, a eficácia (constitutiva, ou seja, de anulação) do pronunciamento de inconstitucionalidade opera *ex nunc* ou, com toda certeza, *pro futuro*, não se admitindo qualquer retroatividade da eficácia da anulação.

⁸² CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*. Tradução Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Fabris, 1984. p. 67.

⁸³ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991. p. 27.

⁸⁴ CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado* cit., p. 115.

⁸⁵ Idem, p. 117.

No Brasil, o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo deve ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal,⁸⁶ observado o princípio da reserva de plenário.⁸⁷

A decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida em controle difuso, além dos efeitos *inter partes*, tem o condão de produzir o efeito extraprocessual de elidir a presunção de constitucionalidade da lei.

Nesse sentido, a decisão proferida nos autos do RE 191.906 em que foi relator o Ministro Sepúlveda Pertence :⁸⁸

Controle incidente de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (Const., art. 97): inaplicabilidade, em outros tribunais, quando já declarada pelo Supremo Tribunal, ainda que incidentemente, a inconstitucionalidade da norma questionada: precedentes. 1. A reserva de plenário da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica. 2. A decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos *erga omnes*, elide a presunção de sua constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário.

Sobre a atribuição precípua, ao órgão máximo do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102), do poder, como guardião da Constituição, de dar a palavra final em matéria constitucional, a lição de Teori Albino Zavascki,⁸⁹ para quem “o STF é o guardião da Constituição. Ele é o órgão autorizado pela própria Constituição a dar a palavra final em temas constitucionais. A Constituição, destarte, é o que o STF diz que ela é”.

⁸⁶ CF, art. 102. “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.”

⁸⁷ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

⁸⁸ RE 191.906, 1.ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.05.1997.

⁸⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. Ação rescisória em matéria constitucional. *Revista de Direito Renovar*, Rio de Janeiro, v. 27, p. 159-165, 2003.

Reportando-se especificamente às disposições da Constituição de 1988, assevera Gilmar Ferreira Mendes⁹⁰ a prevalência do modelo concentrado em contraposição ao sistema difuso ou incidente, “uma vez que, praticamente, todas as controvérsias constitucionais relevantes passaram a ser submetidas ao Supremo Tribunal Federal, mediante controle abstrato de normas”.

Observa-se, no âmbito do processo tributário, a partir das disposições da Lei 11.418/2006,⁹¹ que regulamentou o instituto da repercussão geral previsto no § 3.º do art. 102 da CF, a adoção do sistema de recursos representativos de controvérsia constitucional, para fins de aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal com efeito vinculante perante os demais órgãos de julgamento.

⁹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos editor; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1988. p. 349.

⁹¹ “Art. 1.º Esta Lei acrescenta os arts. 543-A e 543-B à Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, a fim de regulamentar o § 3.º do art. 102 da Constituição Federal.”

2. DECISÃO JUDICIAL E TEORIA DOS PRECEDENTES

A vinculação de um precedente na solução de casos futuros decorre de sua concepção como fonte imediata do direito. Reportando-se ao registro de Harold Berman, destaca Georges Abboud⁹² a origem do termo precedente no ano de 1557 e aduz que “essa doutrina, para ser aplicada, demanda dos juízes a avaliação de quais foram as razões jurídicas essenciais para o deslinde das causas anteriores”.

E, mais adiante, assevera Georges Abboud:⁹³

Os fundamentos jurídicos que foram imprescindíveis para a solução da demanda constituem a *holding*, já o que não foi essencial é mera *dictum* que deve ser desconsiderada no julgamento dos casos futuros. Todavia, uma vez detectada a *holding*, ela constituirá a *rule of law* que vinculará a solução dos casos futuros.

Analisando a questão a partir da distinção entre jurisprudência e precedente no direito brasileiro, Juliana Furtado Costa Araujo⁹⁴ com argúcia observa que “não há uma ‘importação’ do modelo do *common law* pelo direito brasileiro, mas sim a formação de um sistema de precedentes típico do nosso direito”.

Importante aqui destacar que, de acordo com a atual disciplina processual no Brasil, os precedentes advindos de julgamentos proferidos pelos tribunais superiores, embora não possam ser concebidos com força meramente persuasiva na solução de casos futuros, não correspondem integralmente ao modelo adotado no *common law*.

2.1 A formação da decisão judicial no *civil law*

Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira,⁹⁵ com apoio na doutrina de Carlo Augusto Cannata, observam que “a distinção entre países

⁹² ABOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters; RT, 2019. pos. 33535. Edição digital.

⁹³ Idem, *ibidem*.

⁹⁴ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo Código de Processo Civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O Novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016. p. 110.

⁹⁵ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e à filosofia do direito*. 3. ed. São Paulo: RT, 2015. p. 265.

de costumes e países de direito escrito consolidou-se no século XVI, principalmente no território francês, tendo sido fruto de um compromisso”.

No território ao sul da França foi adotado o direito escrito, próprio do direito romano, obedecendo a um sistema de interpretação restrita, em que esta não caracterizava “fonte de princípios gerais”.

Indicam ainda Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira⁹⁶ que:

[...] países de direito consuetudinário, não obstante eles não ignorarem o direito romano, conferiam a ele o caráter de *ratio scripta*, ou seja, apenas recorriam a ele de forma subsidiária, após o esgotamento de todos os meios oferecidos pelo direito consuetudinário para colmatar lacunas.

Com apoio na doutrina de José Ovalle Favela, observam os destacados Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira⁹⁷ que o sistema do *civil law*, “por possuir sua formação relacionada ao direito romano, canônico, e ao direito alemão medieval, entre suas formas de criação legislativa, destaca-se o Poder Legislativo, alcançando a lei uma posição privilegiada perante as demais fontes do direito”.

A interpretação no *civil law* leva em consideração o histórico da legislação, sendo esse seu principal aspecto, e utiliza-o como fonte do direito, enquanto no *common law* predominam a doutrina de precedentes e o sistema de *stare decisis*.

Assinalam Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira,⁹⁸ quanto à posição inferior da jurisprudência diante da legislação na tradição jurídica do *civil law*, que:

[...] na tradição jurídica do *civil law*, a jurisprudência possui uma maior autolimitação em relação à legislação. A jurisprudência encontra seu limite direto na lei, na medida em que prevalece o sistema do direito escrito. Convém ressaltar que a jurisprudência apresenta-se com força normativa inferior em relação à legislação, uma vez que as regras advindas dela seriam mais frágeis, porque suscetíveis de serem abandonadas ou modificadas a qualquer momento (cf. Javier Solís Rodríguez).

⁹⁶ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e à filosofia do direito* cit., p. 266.

⁹⁷ Idem, p. 272.

⁹⁸ Idem, p. 326.

Conforme ressaltado por Renato Lopes Becho⁹⁹ “o *Civil Law* reflete a história do legislador no centro do direito, enquanto o *Common Law*, de origem inglesa, o julgador tem um papel central na formação do direito”.

Luís Roberto Barroso¹⁰⁰ anota sobre a questão do uso da analogia como fundamento da decisão que “não existem lacunas no direito, mas apenas na lei. A omissão, lacuna ou silêncio da lei consiste na falta de regra jurídica positiva para regular determinado caso (cf. Oscar Tenório)”.

E, mais adiante conclui Barroso:¹⁰¹

A ordem jurídica, todavia, tem uma pretensão de completude, e não se concebe a existência de nenhuma situação juridicamente relevante que não encontre uma solução dentro do sistema. O processo de preenchimento de eventuais vazios normativos recebe o nome de integração. Nela não se cuida, como na interpretação, de revelar o sentido de uma norma existente e aplicável a dada espécie, mas de pesquisar no ordenamento uma norma capaz de reger adequadamente uma espécie que não foi cogitada pelo legislador.

No nosso ordenamento jurídico, é possível afastar a aplicação da lei em sede de controle de constitucionalidade, para o que, por evidente, nos termos do que dispõe o art. 93, IX, da CF,¹⁰² requer-se a indicação de adequada justificativa e motivação.

2.2 A decisão no *common law*: teoria dos precedentes

Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰³ anotam que o direito inglês não foi influenciado pelo direito romano, sendo o *common law* “fruto da atividade dos tribunais reais de justiça na Inglaterra a partir da conquista normanda”.

⁹⁹ BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem estar influenciando os julgamentos tributários. *Revista Brasileira da Advocacia*, São Paulo, Publicação oficial da AASP, Coordenação Marcelo Vieira von Adamek, ano 3, v. 8, p. 165, jan.-mar. 2018.

¹⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 132.

¹⁰¹ Idem, *ibidem*.

¹⁰² “Art. 93. [...] IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.”

¹⁰³ STRECK, Lenio Luiz; ABOUD, Georges. *O que é isto: o precedente judicial e as súmulas vinculantes?*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 23.

Não corresponde o sistema do *common law* a um direito dogmático, sendo formado por juízes e práticos do direito. Observam Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰⁴ que “o grande jurista na Inglaterra é o juiz, oriundo das fileiras dos práticos, e não o professor da Universidade”.

Salientam Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰⁵ que, durante o período da conquista normanda, o sistema do *common law* foi utilizado como “instrumento de governo”.

Reportando-se à doutrina de Patrick Glenn, mencionam Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰⁶ que “uma nação pode ser conquistada militarmente, contudo, não deveria ser governada militarmente, nesse contexto, a conquista normanda incorporou o direito local a sua nova produção jurídica”.

No período de formação e desenvolvimento do *common law* na Inglaterra, a aplicação do direito seguiu fundamentada em julgamentos anteriores, dando origem à doutrina do precedente judicial. O desenvolvimento dessa tradição do direito inglês compreendeu a passagem por diversas fases que, embora de relevo histórico, não serão detalhadas no presente trabalho.

Aduzem ainda Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰⁷ não ser correto identificar o *common law* apenas como um direito não codificado e baseado na jurisprudência, uma vez que “boa parte das regras de direito que se aplicam todos os dias na Inglaterra e nos Estados Unidos são regras sancionadas pelo legislativo ou pelo executivo”.

Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹⁰⁸ acrescentam, a partir das judiciosas observações de Carlo Augusto Cannata, que, nos Estados Unidos, “chega-se a falar de um fenômeno designado pelo neologismo de *staturification* do direito, em alusão ao termo *statute*, que significa lei em sentido formal”.

A tradição do *common law* consagra a regra do precedente (*stare decisis*), de acordo com a máxima *stare decisis et non quieta movere*, ou seja, permanecer com o que foi decidido e não mover o que está quieto. Em prestígio da tradição, o precedente passa a emanar efeito vinculante perante o sistema de decisão judicial.

¹⁰⁴ STRECK, Lenio Luiz; ABBOUD, Georges. *O que é isto: o precedente judicial e as súmulas vinculantes?*.cit., p. 23.

¹⁰⁵ Idem, p. 24.

¹⁰⁶ Idem, ibidem.

¹⁰⁷ Idem, p. 29.

¹⁰⁸ Idem, ibidem.

Verifica-se também no sistema do *common law* que apenas os fundamentos de uma decisão assumem força vinculante e que, no referido sistema, constata-se nítida distinção entre texto e norma.

Ainda de acordo com Lenio Luiz Streck e Georges Abboud,¹⁰⁹ “o mais importante a dizer é que os precedentes são ‘feitos’ para decidir casos passados; sua aplicação em casos futuros é incidental” e, adiante, destacam que “precedentes são formados para resolver casos concretos e eventualmente influenciam decisões futuras”.

Nesse aspecto, será correto afirmar que a jurisprudência no *common law* constitui fonte do direito em sentido formal, podendo assumir “eficácia normativa” na solução de casos futuros.

De acordo com Lenio Luiz Streck e Georges Abboud:¹¹⁰

[...] o precedente dinamiza o sistema jurídico, não o engessa. Isto porque a interpretação do precedente tem que levar em conta a totalidade do ordenamento jurídico e toda a valoração e a fundamentação que o embasaram, assim, sempre que ele for a base de uma nova decisão, seu conteúdo é passível de um ajuste jurisprudencial. Nesse sentido, Keith Eddey ressalta as vantagens do sistema de precedentes, como sua dinamicidade para se encontrar a resposta adequada à solução jurídica (cf. EDDEY, Keith. *The English Legal System*. 3ª ed. Londres)

Reportando-se à doutrina de Robert A. Carp e Ronald Stidham, observou-se no artigo publicado anteriormente citado com acuidade Renato Lopes Becho:¹¹¹

Dento da “cultura legal”, os autores incluem “a natureza do raciocínio legal” (*the nature of legal reasoning*), basicamente a analogia, a “aderência ao precedente” (*adherence to precedente*); e, por fim, as “restrições à tomada de decisão pelo juiz” (*constraints on trial judge decision making*), como a existência de outras vias para a solução do litígio, possibilidade de solução do conflito por outro poder (requerimento ao Poder Executivo ou solicitação de um ato legislativo, p. ex.) e o pressuposto inicial de que as leis e atos administrativos são constitucionais, v. g. São três elementos da cultura legal então: raciocínio jurídico, aplicação de precedentes e restrições internas.

¹⁰⁹ STRECK, Lenio Luiz; ABBoud, Georges. *O que é isto: o precedente judicial e as súmulas vinculantes?* cit., p. 34-35.

¹¹⁰ Idem, p. 50-51.

¹¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Considerações sobre dados extrajurídicos que podem estar influenciando os julgamentos tributários* cit., p. 168.

Referindo-se à aproximação das novas regras do Código de Processo Civil de 2015 à teoria do precedente, importante a lição de Renato Lopes Becho:¹¹²

Essa teoria vai mencionar a aplicação (*applying*) da decisão anterior (“o caso sob julgamento se ajusta” ao precedente, conforme redação do citado inc. V do § 1.º do art. 489), a “distinção” (*distinguishing*) do caso presente com o anterior (inciso VI, citado), a “superação do entendimento” (*overruling*) da decisão pretérita (inciso VI, citado) e outros, conforme veremos em seguida. É a esse conjunto de regras de hermenêutica que damos o nome de teoria do precedente.

Nosso ordenamento jurídico vem se aproximando do sistema de precedentes, sobretudo a partir da introdução das novas disposições do Código de Processo Civil de 2015, sendo sua aplicação adotada a partir de características próprias que se distinguem do modelo do *common law*.

2.3 Realismo jurídico e pós-positivismo

Inaugurado com a doutrina de Alf Ross,¹¹³ o realismo jurídico sustenta que a verdade de um enunciado jurídico, vale dizer, de uma norma, estaria respaldada na sua vigência (a norma seria verdadeira quando aplicada, enquanto correspondente a um fato social, ou, em última análise, quando encontrada nas decisões dos juízes).

O realismo jurídico é classificado por Norberto Bobbio¹¹⁴ como uma teoria que diverge do positivismo, enquanto Lon Fuller¹¹⁵ o classifica como integrante da teoria positivista.

Na linha do positivismo de Hans Kelsen,¹¹⁶ os enunciados do direito estão sujeitos às condições de verdade na medida em que respaldam a validade de uma norma.

O positivismo jurídico enfatiza a validade das regras, enquanto o realismo destaca sua eficácia. No realismo, a fonte principal para o fundamento das decisões jurídicas é a jurisprudência, não as leis.

¹¹² BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 219.

¹¹³ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução Edson Bini. Revisão técnica Alysso Leandro Mascaro. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007. p. 59-60.

¹¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Jusnaturalismo e positivismo jurídico*. Tradução Jaime A. Clasen. Revisão técnica Marcelo Granato. São Paulo: Editora Unesp; Instituto Norberto Bobbio, 2016. p. 133-134.

¹¹⁵ FULLER, Lon. *The law in quest of itself*. Union: The Lawbook Exchange, 1999. p. 48-65.

¹¹⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 215-217.

Essa concepção do realismo jurídico foi objeto de alentada crítica de Ludwig Wittgenstein,¹¹⁷ na medida em que o positivismo lógico desconsidera a função comunicativa e interativa da linguagem, que deve ser adotada como resultado de um processo de socialização.

Entre nós, Lenio Luiz Streck¹¹⁸ destaca que realismo e pragmatismo são irmãos siameses e que as “primeiras manifestações pragmaticistas no direito podem ser encontradas no realismo escandinavo (Alf Ross, Olivercrona) e norte-americano (Wendell, Pound e Cardozo)”.

Ainda referindo-se ao pragmatismo aduz Lenio Luiz Streck¹¹⁹ que:

[...] contemporaneamente, o pragmatismo pode ser identificado sob vários matizes, como a análise econômica do direito, de Richard Posner, nos *Critical legal studies* e nas diversas posturas que colocam na subjetividade do juiz o *locus* de tensão da legitimidade do direito (protagonismo judicial).

E, mais adiante, conclui Lenio Luiz Streck¹²⁰ que “o pragmatismo pode ser considerado uma teoria ou postura que aposta em um constante ‘estado de exceção hermenêutico’ para o direito; o juiz é o protagonista, que ‘resolverá’ os casos a partir de raciocínios e argumentos finalísticos”.

Sobre as diversas vertentes do realismo jurídico, de rigor ressaltar a doutrina de Renato Lopes Becho:¹²¹

[...] assim como no jusnaturalismo e o juspositivismo, o realismo jurídico possui mais de uma vertente. A sua linha mais radical pugna que os juízes criam o direito tomando-se como referência as suas convicções, enquanto a linha mais ponderada defende que eles criam o direito valendo-se de outras fontes sociais, como a legislativa e a consuetudinária (usos e costumes).

Nesse contexto, conclui Renato Lopes Becho,¹²² “o realismo jurídico demonstra que há entendimentos divergentes em relação ‘a exclusividade da lei como dispositivo

¹¹⁷ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução, apresentação e ensaio introdutório de Luiz Henrique Lopes dos Santos. Introdução de Bertrand Russel. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2017. p. 141-155.

¹¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 358.

¹¹⁹ Idem, p. 358-359.

¹²⁰ Idem, p. 359.

¹²¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* cit., p. 190.

¹²² Idem, p. 191-192.

de reconhecimento para a construção da norma jurídica” [...] e, mais adiante, complementa a lição: “o positivismo jurídico enfatiza a validade das regras, já o realismo destaca a sua eficácia”.

Ainda de acordo com a doutrina de Renato Lopes Becho:¹²³

[...] o realismo jurídico é uma dissidência do direito positivo tradicional apenas enquanto defende a sublimação dos valores do intérprete, ao manipular a legislação. O realismo defende a mesma postura avaliativa, desde que o intérprete fundamente suas decisões jurídicas usando como fonte principal a jurisprudência, não as leis.

No tocante ao pós-positivismo, os autores Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira¹²⁴ indicam a “definição pós-positivista de direito como aquela em que o fenômeno jurídico é analisado a partir da perspectiva da concretização, sendo o conceito de direito um ‘conceito interpretativo’ (cf. Ronald Dworkin)”.

Lenio Luiz Streck¹²⁵ destaca a origem do termo pós-positivismo “no âmbito das ditas ‘ciências duras’ (*hard sciences*)” como um “movimento surgido no séc. XX que procura demonstrar as limitações do Positivismo Científico, sobretudo em sua visão mecanicista e na crença de que as ciências exatas seriam o modelo teórico para as demais”, em que “alguns filósofos da ciência se destacaram na busca da superação deste positivismo, dentre eles Gaston Bachelard (1884-1962), Karl Popper (1902-1994), Jean Piaget (1896-1980) e Thomas Khun (1992-1996)”.

Aduz ainda Lenio Luiz Streck¹²⁶ que o pós-positivismo não buscou se contrapor ao positivismo:

[...] seu objetivo era trazer a lume o que ficava escondido sob o véu da neutralidade, tal como a sujeição do conhecimento científico as contingências históricas e, como consequência, os problemas relativos aos métodos de investigação/experimentação.

Para os anteriormente mencionados autores Georges Abboud, Henrique Garbellini Carnio e Rafael Tomaz de Oliveira,¹²⁷ com apoio na doutrina de Hans Kelsen:

¹²³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* cit., p. 204.

¹²⁴ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e à filosofia do direito* cit., p. 78.

¹²⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do Direito*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2017. pos. 3664.

¹²⁶ Idem, pos. 3668.

¹²⁷ ABOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e à filosofia do direito* cit., p. 79

[...] as posturas teóricas que se desenvolvem neste contexto procuram afirmar a radicalidade de uma espécie de “elemento antropológico” que atravessa toda a experiência hermenêutica e que era desconsiderado pelo positivismo. Isso em virtude do predomínio das questões teórico-abstratas e da configuração da interpretação como mero voluntarismo do órgão aplicador da norma.

Georges Abboud,¹²⁸ em aprofundado estudo sobre o tema, alude à necessidade de nova conceituação da norma a partir do paradigma pós-positivista, no qual “a norma passa a ser concreta e produto da própria linguagem” e a “interpretação do direito deixa de ser revelador da vontade da lei ou do legislador”, e a “sentença deixa de ser processo silogístico: ou seja, as questões jurídicas não podem mais ser aplicadas por subsunção”, conforme a seguir reproduzido:

[...] o paradigma pós-positivista, necessariamente, deverá possuir novo conceito de norma, ou seja, a norma não terá mais existência semântica e abstrata, a norma passa a ser concreta e produto da própria linguagem. Mais precisamente, a norma passa a ser concretizada pela atividade interpretativa do intérprete, buscando solucionar o caso, conjugando seus dados linguísticos (programa normativo) com os dados da realidade (âmbito normativo), conforme demonstrado no item precedente. [...] Nessa perspectiva, para demonstrarmos os fundamentos do paradigma pós-positivista, será necessário analisarmos três pontos primordiais: (a) a diferença entre texto e norma; (b) interpretação do direito deixa de ser ato revelador da vontade da lei ou do legislador; (c) a sentença deixa de ser processo silogístico: ou seja, as questões jurídicas não podem mais ser aplicadas por subsunção.

Sobre a superação do silogismo como premissa necessária para compreensão pós-positivista do fenômeno jurídico, assim concluiu Georges Abboud,¹²⁹ com apoio na doutrina de Friederich Müller:

Portanto, a sentença judicial, e mesmo a decisão administrativa perante o paradigma pós-positivista, não podem mais ser vislumbradas como ato meramente silogístico, pelo contrário, a decisão das questões jurídicas é o modelo fundamental na qual se fundem a compreensão da norma e sua relevância aplicativa. Assim, a norma é fruto do conhecimento vivo proveniente da atividade interpretativa criadora do jurista. Diante da hermenêutica filosófica, a interpretação e a ciência jurídica são algo mais que a utilização de método seguro e predefinido, do mesmo modo que a aplicação do direito é sempre algo mais que a simples subsunção de um enunciado legislativo ao caso concreto.

¹²⁸ ABBOUD, Georges. *Discricionariedade administrativa e judicial: o ato administrativo e a decisão judicial*. São Paulo: RT, 2014. p. 75.

¹²⁹ Idem, p. 84.

Ainda sobre o tema, relevante a distinção tal como apontada por Georges Abboud¹³⁰ entre pós-positivismo e neoconstitucionalismo, sendo o primeiro o que analisa o fenômeno jurídico de acordo com a realidade e o segundo o que remete à jurisprudência de valoração e de ponderação.

¹³⁰ ABBOUD, Georges. *Discricionariedade administrativa e judicial: o ato administrativo e a decisão judicial cit.*, p. 89.

3. COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A definição de coisa julgada é controversa no direito processual civil. Enquanto parte da doutrina a considera uma característica da sentença,¹³¹ de que resulta na imutabilidade de seu conteúdo,¹³² prevalece em nossa opinião a teoria segundo a qual a coisa julgada é uma qualidade dos efeitos da sentença,¹³³ sendo imutáveis os efeitos e os reflexos por ela produzidos, de acordo com a natureza da sentença (declaratória, mandamental etc.). Uma terceira corrente defende que a coisa julgada se restringe aos efeitos da sentença.¹³⁴

Adotando a distinção formulada por Francesco Carnelutti entre imperatividade e imutabilidade da sentença, Enrico Tullio Liebman¹³⁵ distingue a eficácia jurídica da sentença da autoridade da coisa julgada e, dessa distinção, afirma que “a autoridade da coisa julgada não é efeito da sentença” e, mais adiante, a define “como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença”.¹³⁶

De acordo com a definição de Jesús GonzálezPérez,¹³⁷ a coisa julgada, enquanto criação do ordenamento jurídico, possui natureza estritamente jurídica, de que resulta uma eficácia processual que em nada altera a situação jurídica anterior.

Em estudo sobre o tema, relevante destacar a lição de Cassio Scarpinella Bueno,¹³⁸ para quem “por coisa julgada material deve ser entendida a qualidade de imutabilidade que se agrega ao comando da decisão”.

Na precisa expressão de Marcos de Araújo Cavalcanti,¹³⁹ a coisa julgada é “um *fato jurídico* que se aperfeiçoa com o trânsito em julgado de determinada decisão

¹³¹ O Código de Processo Civil de 2015 passou a adotar a expressão “decisão” no lugar de “sentença”.

¹³² BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *O novo processo civil brasileiro*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 3 e 88.

¹³³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros, 2001. v. 1, p. 302.

¹³⁴ ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 277.

¹³⁵ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada*. Tradução Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 com notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 40-41.

¹³⁶ Idem, p. 51.

¹³⁷ PÉREZ, Jesús González. *Derecho procesal constitucional*. Madrid: Civitas, 1980. p. 217.

¹³⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a Súmula 239 do STF. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 276, p. 296-330, fev. 2018.

¹³⁹ CAVALCANTI, Marcos de Araújo. *Coisa julgada & questões prejudiciais: limites objetivos e subjetivos*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 282.

judicial fundada em cognição exauriente, não se confundindo com os *efeitos jurídicos* que dele exsurgem”. Dessa concepção da coisa julgada como um fatojurídico emerge a ideia de eficácia da coisa julgada como conceito distinto, correspondendo esta a uma eficácia jurídica decorrente de diversos fatos jurídicos.

Ainda de acordo com Marcos de Araújo Cavalcanti,¹⁴⁰ o fato jurídico da coisa julgada é definido pela Lei de Introdução das Normas de Direito Brasileiro “no plano da existência”, enquanto no Código de processo Civil de 2015 vem definido no “plano da eficácia”.

A coisa julgada pode ainda ser classificada como soberanamente julgada, após o transcurso do prazo para ação rescisória ou com o trânsito em julgado da decisão que a julgar improcedente.¹⁴¹

A impossibilidade de nova discussão das questões soberanamente decididas pelo Poder Judiciário decorre da irrevogabilidade jurídica da decisão de mérito,¹⁴² de modo a conferir estabilidade e segurança, valores garantidos pelo ordenamento.¹⁴³

Afastando a distinção entre coisa julgada formal e material para fins de determinação do conteúdo e alcance da coisa julgada, Jordi Nieva-Fenoll¹⁴⁴ afirma que “a coisa julgada é um conceito único, que tem por objeto evitar que juízos futuros desvirtuem juízos passados. Isso porque é essencial para a segurança jurídica e para a coerência do ordenamento jurídico”.

Ressalta Cassio Scarpinella Bueno¹⁴⁵ ser a coisa julgada material “verdadeiro pressuposto processual (negativo) que impede nova discussão do que já foi soberanamente julgado pelo Estado-juiz”.

A coisa julgada, a despeito da proteção constitucional, não é concebida como um valor absoluto,¹⁴⁶ podendo-se contrapor a outros valores constitucionalmente previstos, de acordo com o juízo de aplicação e de ponderação em cada caso concreto.

¹⁴⁰ CAVALCANTI, Marcos de Araújo. *Coisa julgada & questões prejudiciais*: limites objetivos e subjetivos cit., p. 283.

¹⁴¹ MARQUES, José Frederico. *Manual de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 1997. v. III, p. 288.

¹⁴² CPC/2015, Art. 502. “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.”

¹⁴³ CF, art. 5.º, XXXVI – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

¹⁴⁴ NIEVA-FENOLL, Jordi. *Coisa julgada*. Tradução Antonio Passos Cabral. Coordenadores Teresa Arruda Alvim Wambier e Eduardo Talamini. São Paulo: RT, 2016. p. 102. (Coleção Liebman.)

¹⁴⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. *Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a Súmula 239 do STF cit.*, p. 297.

¹⁴⁶ REsp 240.712/SP, Rel. Min. José Augusto Delgado: “Ressalto, nesta oportunidade, a minha posição doutrinária no sentido de não reconhecer caráter absoluto à coisa julgada material...”.

No âmbito tributário, conforme ressaltado por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,¹⁴⁷ o objeto da prestação jurisdicional tanto pode ser uma relação obrigacional específica (por exemplo, nos embargos a determinada execução) como pode corresponder a uma relação jurídica formada por situações jurídicas de potestade e de sujeição, constituídas em função da vigência de determinada lei e da subsunção da atividade do contribuinte à hipótese de incidência.

Não trataremos no presente estudo da impropriamente denominada “coisa julgada administrativa”, do modo que compreendemos a proteção constitucional consubstanciada no art. 5.º, XXXVI, da CF,¹⁴⁸ nos termos do que dispõe a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro,¹⁴⁹ restrita à decisão judicial de que não caiba recurso.

3.1 Autoridade da coisa julgada e efeitos da decisão

A legislação processual dispõe que “a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da *questão* principal expressamente decidida”.¹⁵⁰

Essa disposição é em seu conteúdo bastante semelhante à disposição do Código de Processo Civil de 1973, que, por sua vez, reproduziu preceito do Código de 1939 (art. 287), todos com inspiração no Projeto de Código de Processo Civil italiano elaborado em 1926 por comissão presidida pelo jurista Ludovico Mortara.¹⁵¹

Segundo a formulação tradicional de Francesco Carnelutti referida por Ovídio A. Baptista da Silva,¹⁵² “questão é todo ponto duvidoso de fato e de direito” vinculada ao conceito de *lide*. Nosso Código¹⁵³ excepciona da coisa julgada os “motivos, ainda

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito cit.*, p. 86.

¹⁴⁸ “Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

¹⁴⁹ Nos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, art. 6.º, § 3.º: “Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”. No mesmo sentido, a decisão do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 144.996, Rel. Min. Moreira Alves.

¹⁵⁰ Cf. art. 503 do CPC/2015.

¹⁵¹ Cf. MARTINS, Pedro Batista. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Atualizado por Frederico Marques. Rio de Janeiro: Forense, 1960. v. III, t. II, p. 289.

¹⁵² SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Sentença e coisa julgada: ensaios e pareceres*. 4. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 112.

¹⁵³ Art. 504, I e II, CPC/2015.

que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença” e “a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença”.

Do exposto podemos concluir que, enquanto contidas no processo, as questões que caracterizem pressuposto necessário para a decisão integram a demanda, não se incluindo na coisa julgada, por expressa determinação legal, os motivos e a verdade dos fatos.

Thereza Alvim e José Manoel de Arruda Alvim¹⁵⁴ propõem analisar a coisa julgada “como ato de autoridade estatal”, para além do “raciocínio lógico de que se serviu o juiz”.

Conforme a premissa adotada por Thereza Alvim e José Manoel de Arruda Alvim, “inexiste coincidência entre o conteúdo de uma decisão de mérito e o da respectiva coisa julgada material”. E, adiante, asseveram os citados autores:¹⁵⁵

As grandes dificuldades que se revelam envoltas decorrem, em larga escala, precisamente dessa descoincidência entre o conteúdo da sentença e o que, desse conteúdo, em menor escala, fica revestido pela autoridade da coisa julgada. Mais especificamente, o problema gira tendo-se em vista a fundamentação da sentença, com vistas a saber se essa fundamentação, ou parte dela, fica coberta pela autoridade da coisa julgada, tal como conste no dispositivo.

Reportando-se à doutrina de Egas Moniz de Aragão, ressaltam Thereza Alvim e José Manoel de Arruda Alvim¹⁵⁶ a origem da palavra “coisa” no direito romano a significar “bem julgado”, um “bem jurídico ao que venceu a demanda [...] enquadrado na categoria dos direitos subjetivos”.

De modo que, de acordo com Celso Neves,¹⁵⁷ a coisa julgada “destina-se a realizar a segurança *extrínseca* das relações jurídicas e subordina-se ao princípio da congruência entre a pretensão e a jurisdição exercidas”.

Ensinam ainda Thereza Alvim e José Manoel de Arruda Alvim¹⁵⁸ que “a essencialidade do conteúdo decisório da sentença” se situa na “parte dispositiva,

¹⁵⁴ ALVIM, Thereza; ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*, tomo Processo Civil, Edição 1, p. 2, jun. 2018. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/177/edicao-1/coisa-julgada>. Acesso em 15 maio 2019.

¹⁵⁵ Idem, p. 2.

¹⁵⁶ Idem, p. 4.

¹⁵⁷ NEVES, Celso. *Coisa julgada civil*. São Paulo: RT, 1971. p. 504.

¹⁵⁸ ALVIM, Thereza; ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. *Enciclopédia Jurídica da PUCSP* cit., p. 4.

pois é aquela que realmente produz efeitos e virá, ao cabo do processo, depois do esgotamento dos recursos, a ser coberta pela autoridade da coisa julgada”.

Considerando que todas as sentenças possuem eficácia declaratória, esclarece Ovídio A. Baptista da Silva¹⁵⁹ que o efeito declaratório da sentença ou sua *eficácia declaratória* “corresponde ao *juízo de subsunção* praticado pelo julgador, ao considerar *incidente* no caso concreto a regra normativa constante da lei”.

Acrescenta Ovídio A. Baptista da Silva¹⁶⁰ que “declarar, em sentença judicial, outra coisa não é senão afirmar que a espécie submetida à decisão está sujeita a determinada disciplina legal”. E adverte, nesse contexto, reportando-se à doutrina de Enrico Tullio Liebman, que não se deve confundir efeito declaratório com coisa julgada, e aquele pode existir sem coisa julgada.

Importante a distinção formulada por Ovídio A. Baptista da Silva¹⁶¹ entre *eficácias* e *efeitos* da sentença. As eficácias fazem parte do conteúdo da sentença, “com virtualidade operativa capaz da produção de efeitos, ao passo que estes, quer se produzam no mundo jurídico, quer no mundo dos fatos, hão de ter-se como atualizações, no sentido aristotélico, das eficácias”.

Alinhamo-nos à posição de Ovídio A. Baptista da Silva¹⁶² quando sustenta que “tanto os *efeitos* se produzem efetivamente em cada sentença quanto as eficácias que os tornam possíveis, também existem e constam das *sentenças concretas*”, o que, em nossa concepção, garante eficácia da sentença quanto a reiteração de fatos futuros nas relações jurídicas sucessivas, conforme abordaremos em tópico posterior.

3.2 Limites objetivos da coisa julgada e a Súmula 239 do STF

Os limites objetivos da coisa julgada em matéria tributária podem ser definidos a partir dos próprios limites da pretensão deduzida na ação judicial.¹⁶³ Nesse contexto, pode-se afirmar que a decisão proferida em sede de ação de execução fiscal se restringe ao período do lançamento tributário objeto da pretensão resistida.

¹⁵⁹ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Sentença e coisa julgada: ensaios e pareceres cit.*, p. 172

¹⁶⁰ Idem, *ibidem*.

¹⁶¹ Idem, p. 176.

¹⁶² Idem, p. 177.

¹⁶³ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 12, n. 43, p. 81, 1988.

Essa a razão da edição da Súmula 239 do STF, que enuncia: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Com efeito, a citada súmula teve origem, entre outros, em julgado relativo à incidência de Imposto de Renda sobre juros de apólices em ação de execução fiscal em que o contribuinte havia sido executado com relação à incidência do referido tributo em determinado período e obteve provimento judicial definitivo que afastou a exigência fiscal. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento e o contribuinte, novamente executado, foi condenado ao pagamento do tributo sob o fundamento de que a coisa julgada se restringiu ao período objeto do lançamento tributário impugnado na execução fiscal.

Conforme destacado por Cassio Scarpinella Bueno,¹⁶⁴ outra situação (referindo-se a caso em que foi reconhecida imunidade tributária a determinado contribuinte) configura hipótese para afastar a aplicação da Súmula 239 do STF: nos casos de “relação tributária permanente [...] enquanto não houver alteração de fato ou do direito levados em conta na decisão transitada em julgado”.

Em diversos julgamentos, conforme referido por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes,¹⁶⁵ o Supremo Tribunal Federal novamente limitou os efeitos de coisa julgada (i) em face “da substancial alteração da disciplina jurídica da incidência tributária” (ERE 83.225/SP, *RTJ* 92/707); (ii) em razão de ação declaratória “não abranger fatos impositivos posteriores (RE 99.435/MG, *RTJ* 106/1189) e, com o mesmo fundamento, em sede de ação rescisória, ao argumento de que “não cabe ação declaratória para o efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros” (Ação Rescisória 1.239/MG, *RTJ* 132/1113).

A matéria foi objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento que entendeu pela limitação dos efeitos da coisa julgada, no âmbito de exigência tributária (de natureza continuativa), em face de alteração legislativa e de novo juízo de apreciação constitucional.¹⁶⁶ Tratou a decisão da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) instituída pela Lei 7.689/1988.

¹⁶⁴ BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a Súmula 239 do STF cit., p. 310.

¹⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito* cit., p. 88-95.

¹⁶⁶ REsp 281.209, de 07.06.2001, 1.ª Turma, Rel. Min. José Delgado.

Mais recentemente, no julgamento do REsp 1.118.893,¹⁶⁷ o Superior Tribunal de Justiça decidiu de modo diverso, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973,¹⁶⁸ também com relação à coisa julgada formada em prol da exigência da CSLL, pela inviabilidade da cobrança da exação relativamente a períodos posteriores, uma vez que as leis supervenientes apenas modificaram aspectos relativos à base de cálculo, alíquota ou forma de pagamento, não criando, portanto, nova relação jurídico-tributária, e também não afastaram a inconstitucionalidade material declarada no caso concreto.

Entendeu ainda o Superior Tribunal de Justiça que a superveniência (com relação à coisa julgada) da decisão do Supremo Tribunal Federal, adotada no julgamento da ADI 15/DF, “em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade” (cf. REsp 1.118.893).

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), anteriormente à referida decisão do Superior Tribunal de Justiça, decidiu pela “relativização da coisa julgada”, ao menos sob três fundamentos distintos: (i) em razão de alteração da legislação tributária;¹⁶⁹ (ii) em face da aplicação estrita da Súmula 239 e a ponderação de princípios;¹⁷⁰ e (iii) em virtude de alteração do posicionamento do Supremo Tribunal Federal em pronunciamento de constitucionalidade da norma anteriormente declarada inconstitucional.¹⁷¹

Após a decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.118.893, anteriormente citado, adotada na sistemática do art. 543-C do CPC/1973, o CARF,¹⁷² em razão da vinculação prevista no art. 62-A do Regimento Interno do CARF,¹⁷³ reconheceu efeitos

¹⁶⁷ REsp 1.118.893, de 23.03.2011, 1.ª Seção, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima.

¹⁶⁸ “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1.º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.”

¹⁶⁹ Acórdão CSRF-01-04-328, sessão de 02.12.2002; Acórdão 108-06138, sessão de 07.06.2000.

¹⁷⁰ Acórdão 107-06.403, sessão de 19.09.2001 “[...] A Constituição, a par de garantir o respeito aos efeitos da coisa julgada, dentre seus princípios vetores, pugna por uma sociedade justa e solidária (art. 3.º), pelo respeito à isonomia (art. 5.º), pela livre concorrência (art. 170, IV) etc. aplicável ao caso a Súmula 239 do STF...” (transcrição de excerto do voto).

¹⁷¹ Acórdão 108-07548, sessão de 15.10.2003.

¹⁷² Acórdão 9101-001.369, sessão de 04.06.2012, 1.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

¹⁷³ V. redação atual cf. art. 62, § 2.º “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016.)”

prospectivos à coisa julgada formada em favor de empresa autuada pela falta de recolhimento da CSLL de exercícios posteriores, mesmo diante de novo regramento e de posterior pronunciamento de constitucionalidade da exigência pelo Supremo Tribunal Federal.

A respeito da relativização da coisa julgada, Carlos Mário Velloso¹⁷⁴ adverte que o conceito há de ser compreendido com cautela, prevalecendo nos casos de cabimento de ação declaratória de nulidade (*querela nullitatis insanabilis*):

A relativização da coisa julgada ofensiva à Constituição, contrária, por exemplo, ao devido processo legal e demais princípios e garantias constitucionais, há de ser entendida com cautela. Mencionamos o caso do cabimento da ação declaratória de nulidade absoluta, ou *querela nullitatis insanabilis*, em que não houve citação do réu, ou em caso de nulidade desta, havendo revelia. Perfeito o entendimento. Há de ser, portanto, flagrante, causadora de prejuízo irreparável, tendo ocorrido impossibilidade material de interposição, no processo respectivo, das medidas processuais cabíveis, a possibilidade de relativização da coisa julgada por ofensa ao devido processo legal e demais princípios e garantias constitucionais, sob pena de simples reabertura de processo findo.

No que se refere à específica situação de pronúncia de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de norma anteriormente declarada inconstitucional em instância inferior, de rigor destacar a doutrina de Luís Roberto Barroso,¹⁷⁵ para quem os casos amparados por decisões transitadas em julgado que vierem a estabelecer conflito com novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal poderão ser objeto de exigência tributária relativamente aos fatos tributáveis ocorridos após a declaração de constitucionalidade, uma vez que a nova orientação importaria em modificação da ordem jurídica.

Analisando a questão específica sob o ângulo dos limites objetivos da coisa julgada no caso de exigência de CSLL após decisão do Supremo Tribunal Federal contrária a coisa julgada formada no âmbito de decisões anteriores de Tribunais

¹⁷⁴ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Coisa julgada, relativização e coisa julgada tributária: alcance e limites desta. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord. e org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 215. (Série Barão de Ramalho.)

¹⁷⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006.

Regionais Federais, manifestou-se com a acuidade habitual José Souto Maior Borges:¹⁷⁶

A coisa julgada em controle jurisdicional difuso limita-se às obrigações relativas aos períodos de apuração do *quantum debeatur* até a data do trânsito em julgado da sentença. O objeto da demanda é exonerar determinado(s) contribuinte(s) da obrigação de pagar a contribuição sobre o lucro; a inconstitucionalidade da lei de regência constitui apenas um pressuposto, questão prejudicial, motivo determinante: não integra ao âmbito de validade da decisão, isto é, não é alcançada pela *res iudicata*. Em suma: a coisa julgada não abrange os motivos e, dentre esses, a fundamentação constitucional do decisório. Noutros termos: a questão constitucional, excluída da coisa julgada, é um limite desta, como que um limite interno do julgado. Não uma limitação à apreciação da matéria noutra instância jurisdicional.

Complementa a lição José Souto Maior Borges¹⁷⁷ com a doutrina de Enrico Allorio:

Os limites da coisa julgada tributária (e de resto da eficácia constitutiva da decisão tributária) são os mesmos da lide tributária: portanto, proferida decisão munida de autoridade de julgado, positiva ou negativa, sobre direito de anulação de um determinado lançamento, tal decisão não tem mais eficácia em relação a outros lançamentos, mesmo similares, concernentes a períodos de impostos sucessivos, nem mesmo se, com respeito à legalidade desses últimos atos, existem relevantes questões idênticas às que foram já judicialmente resolvidas.

A fixação dos limites objetivos da coisa julgada deve levar em conta que o objeto do processo é constituído pela pretensão processual deduzida na ação que, por sua vez, conforme apontado por Eduardo Talamini,¹⁷⁸ “não se confunde com a chamada pretensão de direito material (atinentes à concreta exigibilidade de uma prestação de conduta)”.

A aplicação da Súmula 239 do STF deve, portanto, se restringir aos casos em que a limitação dos efeitos temporais da coisa julgada decorrerem dos limites da pretensão processual deduzida na ação.

¹⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (Contribuição Social sobre o Lucro). Parecer. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 7, n. 7, p. 185, abr./jun. 1999.

¹⁷⁷ Idem, p. 188.

¹⁷⁸ TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: RT, 2005. p. 79.

A projeção de eficácia futura à coisa julgada nas relações jurídicas continuativas dependerá, no entanto, da instauração de relação processual que contemple pretensão que recaia sobre a própria existência ou inexistência da relação jurídica tributária.

3.3 Extinção da obrigação tributária decorrente da coisa julgada

A disciplina infraconstitucional da coisa julgada tributária determina como consequência da decisão judicial a extinção do crédito tributário.¹⁷⁹

Conforme lição de José Souto Maior Borges:¹⁸⁰

[...] crédito tributário é contrapartida da obrigação tributária individual. Decorre do ato de lançamento (CTN, art. 142, *caput*). Mas o lançamento é redutível a uma individualização das normas gerais instituídas na lei tributária. Ele põe norma de caráter individual com esse conteúdo material: verificar a ocorrência concreta do fato gerador (hipótese-de-incidência legal), identificar o sujeito passivo e quantificar o débito. Pois bem: é esse crédito (inclusive da contribuição) que a decisão judicial transita em julgado, ao declará-lo indevido, extingue.

E, em seguida, conclui José Souto Maior Borges que a coisa julgada é “algo indeterminado no texto constitucional” e que a determinação de seu conteúdo e limites se dá na “legalidade integrativa da Constituição Federal”, sendo, portanto, a eficácia da coisa julgada fixada e limitada por leis integrativas material (Código Tributário Nacional) e processual (Código de Processo Civil).

Analisando situação jurídica relativa ao (des)cabimento de ação anulatória para desconstituir os efeitos de decisão administrativa definitivamente favorável ao contribuinte em que também restaria extinto o crédito tributário (CTN, art. 156, IX¹⁸¹), Ricardo Lobo Torres¹⁸² destaca, em contraste com o sistema constitucional de separação de poderes, a impossibilidade de eficácia constitutiva positiva da sentença, pois “a decisão judicial, entretanto, teria não só que anular a do Conselho de Contribuintes, como também constituir o crédito tributário pelo lançamento, que é atividade tipicamente administrativa”.

¹⁷⁹ CTN, art. 156. “Extinguem o crédito tributário: X – a decisão judicial passada em julgado.”

¹⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária cit., p. 173.

¹⁸¹ “IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.”

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Processo administrativo tributário*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. atual. São Paulo: RT, 2002. p. 180.

Referido aspecto de separação de poderes constitucionalmente outorgados poderá ser também considerado nas situações relativas aos efeitos da decisão em sede de ação rescisória e de revisão de sentença, cujas hipóteses de cabimento serão analisadas em tópico posterior.

3.4 Eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária

Conforme abordado anteriormente, no âmbito tributário, o objeto da prestação jurisdicional tanto pode ser uma relação obrigacional específica (por exemplo, nos embargos a determinada execução) como pode corresponder a uma relação jurídica formada por situações jurídicas, constituídas em função da vigência de determinada lei e da subsunção da atividade do contribuinte à hipótese de incidência.

Tratando-se de situações que se prolongam no tempo, devem ser definidos os limites temporais da coisa julgada, de acordo com as espécies de relações jurídicas.

3.4.1 Espécies de relações jurídicas

As relações jurídicas, de acordo com a doutrina de Teori Albino Zavascki,¹⁸³ podem ser classificadas como instantâneas, permanentes e sucessivas. Instantânea é a que se esgota imediatamente no tempo, enquanto a permanente é a que nasce de um suporte de incidência e se prolonga no tempo. A relação sucessiva, por seu turno, é a que nasce de fatos geradores instantâneos que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.

No campo tributário, objeto de nossa investigação, conforme Teori Albino Zavascki,¹⁸⁴ instantânea é a “relação obrigacional de pagar o imposto de transmissão em face da venda de determinado imóvel”. Nesse caso, a obrigação surge em decorrência do negócio jurídico praticado e se extingue diante do pagamento do tributo referido.

A relação jurídica permanente ou duradoura tem como exemplo ofertado pelo citado autor no caso de obrigação previdenciária decorrente de auxílio-doença, enquanto perdurar a incapacidade do segurado.

¹⁸³ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 4. ed. rev. e atual. ampl. São Paulo: RT, 2017. p. 99.

¹⁸⁴ Idem, *ibidem*.

As relações sucessivas, conforme Teori Albino Zavascki,¹⁸⁵ são as que correspondem a fatos geradores instantâneos que se repetem no tempo uniforme e continuamente:

Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar o imposto sobre a circulação de mercadorias, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou sobre o seu faturamento.

Conforme abordaremos a seguir, os limites temporais da coisa julgada em matéria tributária devem ser definidos de acordo com as espécies de relações jurídicas, com a produção de efeitos distintos para cada espécie a que se referirem.

3.4.2 *Limites temporais da coisa julgada*

De início, importante assinalar nossa posição no sentido de encontrar a coisa julgada, como entidade ideal amparada na realidade, um limite temporal identificado em cada caso concreto.

Considerando a natureza sucessiva ou permanente das relações jurídicas, importante definir os limites temporais da coisa julgada, especialmente, para o objeto do presente estudo, no tocante às relações jurídicas sucessivas de trato continuado.

É que, de acordo com Francesco Carnelutti:¹⁸⁶

[...] o juiz, ao decidir a lide, define, em regra, os efeitos de fatos já acontecidos, não de fatos ainda por acontecer. Ao princípio da irretroatividade para a lei corresponde o da retroatividade da sentença. Porém, como a irretroatividade para a lei, também a retroatividade para a sentença, é um princípio que sofre exceções: isto ocorre quando o juiz disciplina os efeitos ainda por acontecer de fatos já passados; nesses casos, não seria exato falar de irretroatividade, que é noção negativa apta a excluir a eficácia do comando a respeito de fatos passados, convindo ao invés enfatizar que a sentença vale também a respeito de fatos futuros.

¹⁸⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 101.

¹⁸⁶ CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni del diritto processuale*. Padova: Ed. Universitária, 1926. v. 4, p. 438, *apud* ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 5-6.

Daí por que, sustenta Teori Albino Zavascki,¹⁸⁷ nas relações jurídicas sucessivas, em regra, as sentenças somente possuem força vinculante quanto aos fatos passados, não sobre os futuros, mesmo que sejam semelhantes.

Haverá, de outro aspecto, conforme observa Teori Albino Zavascki,¹⁸⁸ casos de relações jurídicas sucessivas, inseridos em uma situação jurídica de *caráter permanente*, em que

[...] a controvérsia decidida pela sentença tenha origem não no fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência.

Nessas hipóteses, o juízo de certeza recairia sobre a situação jurídica duradoura, como no caso em que se decide sobre o *status* fiscal do contribuinte, que a eficácia da sentença será prospectiva, enquanto não alterada a situação jurídica (o *status* fiscal do contribuinte).

Exemplifica Teori Albino Zavascki¹⁸⁹ casos em que se reconhece a natureza de determinada empresa como jornalística e, portanto, a imunidade tributária de periódico por ela publicado, ou na hipótese que se declare na sentença que a atividade de prestação de serviço de determinada empresa esteja sujeita à contribuição social e, nos dois casos, esclarece: “a controvérsia real, enfrentada e resolvida, foi sobre uma situação jurídica de caráter duradouro, o *status* fiscal do contribuinte”.

No mesmo sentido a doutrina de Lucia Valle Figueiredo,¹⁹⁰ para quem “nas hipóteses de isenção, imunidade e inconstitucionalidade, não se restrinja a sentença a decidir um único fato, para um mês, ou um exercício”.

Tal conformação impõe diferenciar casos de relações jurídicas (tributárias) sucessivas, decorrentes de fatos geradores reiterados ocorridos em períodos de apuração definidos, ainda que semelhantes, em que a coisa julgada, em regra, não abrangeria fatos futuros, dos que traduzem relações duradouras, em situações que dizem respeito à qualidade (ou *status*) das pessoas obrigadas ao cumprimento da obrigação tributária (entidade amparada por decisão que reconheça sua condição como alcançada por imunidade ou isenção do tributo, por exemplo), em que os efeitos

¹⁸⁷ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 102.

¹⁸⁸ Idem, p. 103.

¹⁸⁹ Idem, p. 104.

¹⁹⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Mandado de segurança em matéria tributária. Efeitos da sentença, *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, v. 41, p. 270-291, jun. 1994.

da coisa julgada devam perdurar enquanto inalterada a situação permanente, vale dizer, o *status* do contribuinte.

Analisando caso envolvendo relação jurídica continuativa, consubstanciado em exigência de CSLL, em que fora controvertida a constitucionalidade de sua instituição, anotou José Souto Maior Borges¹⁹¹ a existência de precedentes do Supremo Tribunal Federal a impedir a extensão dos efeitos da decisão para fatos futuros:

A relação jurídica continuativa já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em ação declaratória, como obstáculo à extensão dos efeitos do julgado para além dos eventos passados: “A declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros” (RE 99.435-1, Rel. Min. Luis Rafael Mayer, RTJ 106/1.189, RTJ 132/1.114).

[...]

A coisa julgada não prevalece nas relações continuativas, relações fáticas e jurídicas de trato sucessivo.

Em que pese o referido entendimento, em nossa opinião, os efeitos da coisa julgada formada em casos de relações jurídicas sucessivas de trato continuado devem se estender a fatos geradores posteriores ao encerramento da ação judicial, tratando-se de sentença que declara a inexistência de relação jurídica, até eventual mudança dos estados de fato ou de direito, conforme a seguir abordaremos, considerados a dimensão processual e constitucional da coisa julgada e o respeito aos pressupostos de segurança jurídica.

3.4.3 Estabilidade das decisões e a cláusula *rebus sic stantibus*

Partindo da premissa de que a coisa julgada projeta efeitos para as relações futuras, notadamente nos casos de sentença que declara a existência ou a inexistência de relação jurídica, esclarece Teori Albino Zavascki,¹⁹² ao se referir à sentença:

Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação

¹⁹¹ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária cit., p. 192-193.

¹⁹² ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 105.

de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa.

Daí por que Teori Albino Zavascki¹⁹³ aduzir que a eficácia futura da sentença se subordina à manutenção das situações de fato e de direito existentes:

[...] alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.

A eficácia da sentença sujeita-se, portanto, à cláusula *rebus sic stantibus*, condição que limita a força da coisa julgada enquanto persistirem as situações de fato e de direito existentes ao tempo da prolação da decisão.

No âmbito tributário, de acordo com Teori Albino Zavascki,¹⁹⁴ será possível afirmar mudança no estado de direito a implicar a cessação dos efeitos da coisa julgada em caso, por exemplo, de reconhecimento de uma incidência por sentença transitada em julgado superada por “norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal” ou, em situação inversa, em que seja “reconhecida por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independentemente de revisão do julgado anterior”.

Conforme a bem lançada doutrina de Helenilson Cunha Pontes,¹⁹⁵ em alentado estudo sobre a coisa julgada tributária, todas as sentenças de mérito – e não apenas as que decidam relações jurídicas continuativas – conservam eficácia até modificação da situação fática ou jurídica. E, sobre o tema, acrescenta com destaque o autor:

[...] a decisão judicial transitada em julgado pela qual se define o regime jurídico da relação tributária, mediante o afastamento de normas tributárias por razões de inconstitucionalidade, consubstancia comando revelador de um *esquema de agir*,¹⁹⁶ com efeitos *pro futuro* desde que mantidas as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes a sua (decisão) pronúncia.

¹⁹³ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 105.

¹⁹⁴ Idem, p. 106.

¹⁹⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 136.

¹⁹⁶ “Na feliz expressão de Tercio Sampaio Ferraz” (Cf. PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade* cit., p. 135).

Em seguida, esclarece Helenilson Cunha Pontes¹⁹⁷ que “a coisa julgada não prevalece contra alteração normativa posterior que promove modificações na regulação da situação fática já anteriormente exposta em juízo e inclusive decidida pelo Poder Judiciário”. E mais adiante complementa o citado autor que “a superveniência da norma jurídica posterior exige do intérprete do Direito juízos de duas ordens: a) de integração; e b) de aplicação”.

Com apoio na doutrina de José Orlando Rocha de Carvalho, conclui Helenilson Cunha Pontes¹⁹⁸ que a lei nova pode ser aplicada a fatos futuros não abrangidos pela decisão, não cabendo, no entanto, por força de preceito constitucional, sua aplicação a fatos pretéritos “que estavam sob a guarda da *res iudicata*”.

Essa questão relacionada à preservação quanto aos efeitos pretéritos anteriores à modificação da norma jurídica em sentido contrário ao da coisa julgada será objeto de análise em tópico posterior.

3.5 Modificação do estado de direito por força de decisão do Supremo Tribunal Federal

A modificação do estado de direito por força de decisão do Supremo Tribunal Federal dotada de efeito vinculante (proferida em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade) é assim reportada Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:¹⁹⁹

Ocorre ser inegável que uma decisão do STF proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade confirmando a constitucionalidade de uma norma antes considerada inconstitucional em decisão individual já transitada em julgado, representa uma *alteração da situação de direito* do contribuinte beneficiado pela medida individual, na medida em que aquela decisão representa a confirmação, com efeitos *erga omnes*, da presunção de constitucionalidade da norma.

Reconhecendo a alteração no estado de direito também relativamente a decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle difuso de constitucionalidade,

¹⁹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade* cit., p. 136.

¹⁹⁸ Idem, p. 137.

¹⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito* cit., p. 105.

em caso anteriormente reportado envolvendo a incidência da CSLL, asseverou José Souto Maior Borges:²⁰⁰

O Supremo Tribunal Federal, ao considerar constitucional a contribuição introduziu, também ele, modificação no estado de direito: modificação no plano das normas individuais. Que é um acórdão do Supremo Tribunal Federal senão um ato instituinte de normas individuais no controle difuso de constitucionalidade? Portanto modificativo do estado-de-direito antecedente e decorrente, também ele, de normas individuais postas pelos TRFs.

Em sentido contrário, Gustavo Sampaio Valverde²⁰¹ sustenta não haver mudança de estado de direito em decorrência de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal que contrarie o teor da coisa julgada:

[...] a lei sempre existiu e pôde ser aplicada, em face do princípio da presunção de validade dos atos legislativos. A declaração do Supremo Tribunal Federal apenas agrega certeza a essa situação, vinculando as manifestações das demais instâncias judiciais. Porém, não há, nesses casos, a alteração do “estado de direito” a que se refere o art. 471, inciso I, do Código de Processo Civil, sendo incabível a propositura de ação revisional.

A alteração do estado de direito em decorrência de decisão do Supremo Tribunal Federal que fixe entendimento a respeito de determinado direito pode ser apreendida a partir da lição de Misabel Abreu Machado Derzi,²⁰² para quem “nosso sistema jurídico conhece e lida com a sentença como fonte de criação do Direito, ou seja, de expectativas normativas”.

Analisando situação específica envolvendo decisão transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade da CSLL instituída pela Lei 7.689/1988, em sentido diverso de “decisão posteriormente prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso de constitucionalidade da lei, em processo entre partes diversas”, Tercio Sampaio Ferraz Jr.²⁰³ concluiu pela não caracterização de “alteração de regime jurídico, não podendo prejudicar a coisa julgada”.

²⁰⁰ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária cit., p. 191.

²⁰¹ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 235.

²⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 312.

²⁰³ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 125, fev. 2006.

Reconhecemos nas decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal, como normas jurídicas dotadas de efeito geral, modificações no estado de direito que, embora não possuam efeito rescisório imediato sobre decisões anteriores que as contrariem, estabelecem consequências jurídicas no plano de eficácia futura dessas decisões.

De acordo com o que abordaremos em tópicos posteriores, como decorrência da mudança no estado de direito em face de decisões do Supremo Tribunal Federal que contrariem coisa julgada anteriormente formada, devem ser adotadas soluções distintas no que respeita aos efeitos futuros de tal modificação, nas relações jurídicas sucessivas de trato continuado, a depender do efeito vinculativo (entre as partes ou vinculante) de decisão contrária do Supremo Tribunal Federal.

3.5.1 Decisões no âmbito do controle difuso de constitucionalidade

No Brasil, o controle de constitucionalidade pode ser exercido pelo sistema de controle difuso, no qual a alegação de inconstitucionalidade pela parte constitui o fundamento da ação, ou no sistema concentrado, em que *o próprio objeto da pretensão é o juízo de constitucionalidade da lei ou do ato normativo*.

No controle difuso, a declaração de inconstitucionalidade é incidente, diante da resolução de questão prejudicial (o fundamento da ação).

Na vigência do Código de Processo Civil de 1973,²⁰⁴ essa decisão incidental não consubstanciava coisa julgada material. De rigor, nesse sentido, ressaltar a lição de Ada Pellegrini Grinover:²⁰⁵

É esta a pedra de toque do sistema difuso de controle da constitucionalidade, no Brasil. A decisão declaratória de inconstitucionalidade, operada *incidenter tantum*, não tem o condão de fazer coisa julgada material.

Referida disposição foi alterada com a adoção do *Código de Processo Civil de 2015*,²⁰⁶ que passou a incluir, a partir dos processos iniciados após sua vigên-

²⁰⁴ “Art. 469. Não fazem coisa julgada: III – a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.”

²⁰⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 8, p. 15, maio 1996.

²⁰⁶ “Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. § 1.º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo...”

cia,²⁰⁷ a decisão incidental que resolve questão prejudicial dentre as contempladas pela autoridade da coisa julgada.

Nesse sentido, a lição de Thereza Alvim e José Manoel de Arruda Alvim:²⁰⁸

O inciso III do art. 469 do CPC/1973 estabelecia que a questão prejudicial não era, *como regra geral*, objeto de coisa julgada, salvo se proposta ação declaratória incidental (CPC 73, arts. 470, 321 e 5.º). O CPC/2015 alterou substancialmente o tema ao prever expressamente que autoridade da coisa julgada material também poderá recair sobre a decisão que resolve questão prejudicial, desde que integralmente preenchidos os requisitos expostos no § 1.º do art. 503, possibilitando a ampliação objetiva da coisa julgada.

De acordo com o que afirmamos anteriormente, a abrangência da coisa julgada e a projeção de eficácia futura nas relações jurídicas continuativas dependerão da instauração de relação processual que contemple pretensão que recaia sobre a própria existência ou inexistência da relação jurídica tributária.

De todo modo, importante no presente tópico assinalar que a decisão proferida no controle difuso (incidente) de constitucionalidade se restringe *às partes integrantes do processo, não sendo dotada do efeito geral próprio do exercido no controle concentrado* (abstrato) de constitucionalidade.

3.5.2 Decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade

A Constituição de 1988 ampliou de forma significativa o rol de legitimados para propositura de ação direta de inconstitucionalidade e de ação declaratória de constitucionalidade, conforme Gilmar Mendes,²⁰⁹ “permitindo que praticamente todas as controvérsias constitucionais relevantes sejam submetidas ao Supremo Tribunal Federal mediante processo de controle abstrato de normas”.

Carlos Blanco de Morais²¹⁰ define o controle abstrato de constitucionalidade:

²⁰⁷ “Art. 1.054. O disposto no art. 503, § 1.º, somente se aplica aos processos iniciados após a vigência deste Código, aplicando-se aos anteriores o disposto nos arts. 5.º, 325 e 470 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973.”

²⁰⁸ ALVIM, Thereza; ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. *Enciclopédia Jurídica da PUCSP* cit., p. 2.

²⁰⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pos. 2961. Edição digital.

²¹⁰ MORAIS, Carlos Blanco de. *Justiça constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. t. II, Parte I, Cap. 1, II.I.3.1, p. 151.

[...] consiste num tipo de controle abstrato de validade de normas exercido por via direta ou principal e que tem por finalidade essencial a eliminação do ordenamento, quer de normas jurídicas já publicadas que sejam julgadas inconstitucionais ou ilegais, quer de efeitos que as mesmas hajam produzido.

Complementa a noção a judiciosa lição de Georges Abboud,²¹¹ que indica

[...] trata-se de controle abstrato, porque seu objeto é um ato normativo, tendo produzido efeitos jurídicos ou não, de modo que poderá a lei até mesmo ser questionada durante a sua *vacatio legis*. Sua função é retirar do ordenamento o ato normativo considerado inconstitucional, algo que não pode ser feito nem pelo controle difuso de constitucionalidade.

Nas ações próprias do controle concentrado de constitucionalidade o objeto do processo é, na precisa expressão de Ada Pellegrini Grinover,²¹² “a própria questão da inconstitucionalidade, decidida *principaliter*”, cuja decisão “valerá *erga omnes*, por força da própria substituição processual que se opera na pessoa ou no ente titular da ação, o qual age em nome próprio, mas como substituto processual da coletividade”.

Dessarte, as decisões proferidas no controle concentrado (abstrato) de constitucionalidade serão dotadas de efeito geral, “produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública”,²¹³ o que inclui o substituto processual da coletividade e o titular passivo da ação (o próprio órgão público que produziu a lei ou o ato inconstitucional).

3.5.3 *Súmulas vinculantes e regime de repercussão geral*

A instituição das súmulas vinculantes no nosso ordenamento jurídico foi promovida a partir da promulgação da Emenda Constitucional 45 de 2003, que acrescentou o art. 103-A²¹⁴ às disposições da Constituição Federal de 1988.

²¹¹ ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro* cit., pos. 15866.

²¹² GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional* cit., p. 15.

²¹³ Nos termos do § 2.º do art. 102 da CF.

²¹⁴ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

A súmula vinculante, tal como adotada no Brasil, não deve ser confundida com o precedente judicial e a regra do *stare decisis* do *common law* que, conforme Georges Abboud,²¹⁵ a primeira mencionada “consiste em figura assemelhada aos já superados assentamentos portugueses”.

Roberto Rosas²¹⁶ descreve que, no século XVI, os “assentos” da Casa de Suplicação em Portugal, órgão correspondente à Corte Superior de Portugal, eram redigidos no chamado Livro da Relação e possuíam forte caráter vinculativo e sujeitavam punição a juízes e desembargadores que os contrariassem, conforme previam as Ordenações Manuelinas.

A disposição do art. 103-A da CF foi reproduzida com maior extensão no Código de Processo Civil de 2015,²¹⁷ ainda conforme Georges Abboud,²¹⁸ como “mecanismo normativo de enfrentamento de litigiosidade repetitiva”.

Nesse contexto, também as decisões adotadas em incidentes de demandas repetitivas com repercussão geral não são comparáveis aos precedentes do *common law*. Georges Abboud²¹⁹ elenca três diferenças essenciais decorrentes de fatores históricos, hermenêuticos e de aceitação democrática que os distinguem.

Concordamos com a posição de Georges Abboud²²⁰ quando sustenta:

[...] a leitura correta (constitucionalmente adequada) é no sentido de que, quando o Código de Processo Civil de 2015 afirma a obrigatoriedade de juízes e tribunais observarem súmula vinculante e acórdão vinculantes, não há nesse ponto uma proibição de interpretar. O que fica explícita é a obrigação de os juízes e tribunais utilizarem os provimentos vinculantes na motivação de suas decisões, para assegurar não apenas a estabilidade, mas a integridade e a coerência da jurisprudência.

De fato, a aplicação de súmulas e acórdãos vinculantes em casos posteriores concretos não prescinde de adequado e necessário processo interpretativo pelo

²¹⁵ ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro* cit., pos. 33172.

²¹⁶ ROSAS, Roberto. Jurisprudência. Uniformização. Súmula. *Direito processual (inovações e perspectivas): estudos em homenagem ao Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 388.

²¹⁷ Cf. CPC, art. 927.

²¹⁸ ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro* cit., pos. 33181.

²¹⁹ Idem, pos. 34296-34439.

²²⁰ Idem, pos. 34439.

juiz, de modo a garantir a estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência, conforme disposição do Código de Processo Civil.²²¹

²²¹ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

4. AÇÃO RESCISÓRIA E AÇÃO DE REVISÃO DE JULGADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A ação rescisória, tal como disciplinada em nosso ordenamento jurídico,²²² constitui medida excepcional destinada a desconstituir decisão protegida pelos efeitos da coisa julgada, possibilitando, em tal juízo, uma nova decisão de mérito.

O saudoso Sálvio de Figueiredo Teixeira²²³ aduz com propriedade que:

O grau de imperfeição da decisão de mérito pode ser de consequências tão graves que venha a superar a própria necessidade de segurança imposta pela *res iudicata*. Daí a previsão da rescisória, que é, inegavelmente, um dos mais belos e complexos institutos da ciência jurídica.

De acordo com a doutrina de José Carlos Barbosa Moreira,²²⁴ a ação rescisória pode ser proposta para sanar vício de juízo (*error in iudicando*) ou vício de atividade (*error in procedendo*).

Nos termos da Súmula 514 do STF,²²⁵ *é rescindível a decisão transitada em julgado, mesmo que não se tenham esgotados os recursos cabíveis*.

Pontes de Miranda²²⁶ anota com especial destaque a diferença entre decisão nula, anulável, revogável, rescindível ou revisível, para afirmar “o que só é rescindível *existe, vale e é eficaz*”, para adiante concluir:

a) que no sistema jurídico brasileiro, a ação vai contra a coisa julgada formal (é para se rescindir, não para se decretar nulidade ou anulação, nem para se revogar); b) que o conceito é indeformável pela legislação ordinária, pois que se inseriu na Constituição.

²²² Abordaremos no presente tópico a ação rescisória fundamentada em violação literal de lei ou violação manifesta de norma jurídica prevista nos arts. 485, V, do CPC/1973 e 966, V, do CPC/2015.

²²³ TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. A ação rescisória no Superior Tribunal de Justiça. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *Recursos no Superior Tribunal de Justiça*. Homenagem póstuma a Edson Prata. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 259.

²²⁴ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. V, p. 108-117.

²²⁵ Súmula 514. “Admite-se ação rescisória contra sentença transitada em julgado, ainda que contra ela não se tenha esgotado todos os recursos.”

²²⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória: das sentenças e das outras decisões*. Atualizado por Nelson Nery Jr. e Georges Abboud. São Paulo: RT, 2016. p. 171-172.

Ao analisar a hipótese da ação rescisória fundamentada em violação de literal disposição de lei (art. 485, V, do CPC de 1973²²⁷), distinguiu Pontes de Miranda²²⁸ a infringência à regra jurídica interpretativa, como passível de ação rescisória, do erro na interpretação, “sem infringir *ius cogens*, *ius dispositivum* ou *ius interpretativum*”, em que “não há rescindibilidade”. A excepcionalidade da ação foi destacada por Pontes de Miranda:²²⁹ “A vitória do autor de ação rescisória é menos provável do que as outras vitórias”.

Tereza Arruda Alvim Wambier²³⁰ sustenta a abrangência da disposição de violação literal da lei aos princípios jurídicos que “integrem expressamente o texto constitucional”:

Pensamos encartarem-se nesse conceito de lei também os princípios jurídicos, ainda que não estejam expressamente positivados. Estar-se-á, neste caso, em face de norma jurídica não escrita.

A primeira das razões, a que nos parece sem dúvida a mais importante, é a de que o desrespeito aos princípios é potencialmente muito mais danoso ao sistema do que a ofensa a um dispositivo legal.

Os atualizadores da citada obra de Pontes de Miranda, Nelson Nery Jr. e Georges Abboud,²³¹ observam, com relação à mudança na redação promovida pelo Código de Processo Civil de 2015, que passou a dispor no correspondente art. 966, V, “violar manifestamente norma jurídica” que, “quanto à expressão ‘lei’ e ‘norma’, a despeito da mudança terminológica, não nos parece que o sentido tenha se alterado substancialmente: quer-se referir à lei *lato sensu*”.

Mais adiante, analisando a hipótese de cabimento de ação rescisória em caso de declaração de inconstitucionalidade, assim se manifestaram Nelson Nery Jr. e Georges Abboud²³² em comentários de atualização da obra de Pontes de Miranda:

²²⁷ “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: V – violar literal disposição de lei.”

²²⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória: das sentenças e das outras decisões cit.*, p. 336.

²²⁹ Idem, Prefácio à 4.^a edição (1964).

²³⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória: recurso extraordinário, recurso especial e ação rescisória: o que é uma decisão contrária à lei?* São Paulo: RT, 2001. p. 264.

²³¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória: das sentenças e das outras decisões cit.*, p. 353.

²³² Idem, p. 353-354.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo pelo STF, em sede de controle abstrato ou concentrado (v.g., ADIn, ADC ou ADPF), faz coisa julgada *erga omnes* e sua eficácia temporal é dada pelo STF, que pode fixar efeitos *ex tunc* (retroativos), *ex nunc* (para o futuro) ou do dia a partir do qual essa inconstitucionalidade deve passar a produzir efeitos (LADIn 27). Esse efeito vinculante da eficácia *erga omnes* faz com que todos estejam subordinados à declaração da inconstitucionalidade proclamada pelo STF em sede de controle abstrato.

Caso sobrevenha, depois do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, decisão fundada na norma declarada inconstitucional, esta decisão foi proferida contra a CF/1988, de sorte que pode ser impugnada por ação rescisória fundada no art. 966 do CPC/2015, observados os demais requisitos desta ação impugnativa. Entretanto, se o acórdão do STF que reconhece a inconstitucionalidade da norma tiver transitado em julgado depois do trânsito em julgado da decisão tida por inconstitucional pelo STF, a decisão “inconstitucional” fica imune a esse vício porque, quando proferida, a norma declarada inconstitucional pelo STF estava hígida dentro da ordem jurídica. Incide, aqui, a garantia constitucional da CF/1988, art. 5.º, XXXVI, que protege a superveniência da lei e, com muito maior razão, da decisão judicial, a coisa julgada produzida anteriormente (grifamos).

Alinhamo-nos à posição de Nelson Nery Jr. e Georges Abboud reproduzida, no sentido do cabimento de ação rescisória fundamentada em violação de lei ou norma jurídica somente no caso de a declaração de inconstitucionalidade *erga omnes* pelo STF ser anterior à decisão no caso individual concreto que a contrarie. Concordamos com a posição dos citados autores pelo descabimento de ação rescisória em caso de decisão do Supremo Tribunal Federal posterior à coisa julgada, hipótese que, entendemos, caracterizaria divergência de interpretação, em decorrência da qual não se concebe violação literal ou manifesta de lei ou de norma jurídica.

A mesma posição, pelo descabimento da ação rescisória e do efeito *ex tunc* da cessação de eficácia da coisa julgada, é sustentada por Helenilson Cunha Pontes²³³ em adensado estudo, a seguir parcialmente transcrito:

Por promover alteração apenas no plano da eficácia temporal da coisa julgada, a pronúncia de constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal não constitui fato jurídico a autorizar a propositura de ação rescisória contra preexistente decisão judicial em sentido contrário, o que, pelo natural efeito desse instrumento processual, implicaria indesejada retroatividade maligna e juridicamente espúria.

²³³ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 209.

E, ainda que se entenda pelo cabimento da referida ação, seu ajuizamento para rescindir efeito de coisa julgada em razão de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso da coisa julgada tenderia a ser inócuo, tendo em vista que a vedação constitucional de retroatividade em matéria tributária determinaria a aplicação do novo estado de direito somente a partir dos fatos ocorridos após as decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias à coisa julgada, e não aos anteriores à sua formação.

O descabimento da ação rescisória no caso também é sustentado por José Souto Maior Borges:²³⁴

[...] se a rescisória descabe com relação a fatos passados (o que se concede) e se os fatos futuros não estão abrangidos pelos efeitos dos julgados dos TRFs, a invocação da rescisória não terá nenhum cabimento na hipótese em apreço [...] a preservação dos períodos anteriores ao julgado não decorre a rigor da coisa julgada, mas sim da proibição constitucional de retroatividade.

Em outros termos, admitido o cabimento da ação rescisória, a rescisão do julgado não poderia ter por efeito atingir situações pretéritas legitimamente constituídas e protegidas por coisa julgada, em respeito à segurança jurídica que deve nortear as relações jurídicas (tributárias).

Em parecer elaborado sobre a situação ora objeto de estudo, destacamos a judiciosa lição de Heleno Taveira Torres:²³⁵

Em qualquer caso, a Fazenda Pública encontra-se autorizada a exigir tributo do 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*. Isso não quer dizer que a coisa julgada vê-se “anulada” pela declaração do STF, efeito que somente poderia ser obtido pela ação rescisória (no prazo legal de dois anos do trânsito em julgado); mas que cessam seus efeitos a partir daquela decisão, sem qualquer eficácia para o passado, insiste-se, cabível unicamente quanto às situações sujeitas à ação rescisória. Por conseguinte, a cessação de efeitos da coisa julgada projeta-se, em qualquer caso, somente para o futuro (*ex nunc*).

²³⁴ BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária cit., p. 184.

²³⁵ TORRES, Heleno Taveira. Divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Júnior por seu septuagésimo aniversário. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 562.

Helena Taveira Torres²³⁶ destaca ainda no referido estudo, com apoio na doutrina de Hartmut Maurer, que “no direito norte-americano, para os casos de modificações de precedentes, há o *prospective overruling*, que atribui eficácia *ex nunc* ao julgado”.

A ação de revisão, como abordaremos em tópico posterior, constitui uma ação de conhecimento que tem causa de pedir diversa, não correspondendo a uma ação de revisão de sentença.

4.1 Aplicação da Súmula 343 do STF

Inicialmente, importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça, desde o julgamento do REsp 462.963,²³⁷ na Segunda Turma, entendeu pela possibilidade da propositura de ação rescisória, ainda que a matéria fosse controvertida nos tribunais na época da formação da coisa julgada, afastando a aplicação da Súmula 343,²³⁸ nos casos envolvendo matéria constitucional, em decisão assim ementada:

Processual civil. Lei n.º 7.787/89. Finsocial. Constitucionalidade declarada pelo STF. Ação rescisória. Súmula 343/STF. Não incidência.

1. Entendimento consagrado na Suprema Corte no sentido de que são constitucionais a cobrança do Finsocial sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços, por meio do art. 28 da Lei n.º 7.738/89, assim como as majorações da alíquota da referida contribuição.

2. É rescindível por literal violação à lei o acórdão que julga inconstitucional lei que, ao fim, o Supremo Tribunal Federal vem a declarar constitucional, ainda que à época da prolação da decisão a questão se achasse controvertida.

Importante nesse ponto observar que também a Primeira Turma, no tocante a caso envolvendo a CSLL, nos autos do REsp 544.460,²³⁹ afastou a aplicação da Súmula 343, admitindo a ação rescisória, tendo em vista a controvérsia constitucional envolvida. A referida decisão foi assim ementada:

Processual civil. Lei n.º 7.689/88, arts. 1.º, 2.º, 3.º e 8.º. Ação rescisória. Violação a literal dispositivo de lei. Art. 485, V, do CPC. Ausência de violação.

²³⁶ TORRES, Helena Taveira. Divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas cit., p. 537.

²³⁷ REsp 462.963, de 05.09.2005, 2.ª Turma, Rel. Min. Castro Meira.

²³⁸ STF, Súmula 343: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

²³⁹ REsp 544.460, de 06.12.2005, 1.ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão.

I – Recurso especial no qual se suscita violação ao art. 485, inciso V, do CPC, ante o descabimento de ação rescisória em face de julgado que busca se adequar à orientação do Supremo Tribunal Federal. Acórdão rescindendo que considerava a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88 em sua totalidade. Acórdão recorrido que julga procedente a ação rescisória para ajustar o acórdão rescindendo ao entendimento do Pretório Excelso, que ao julgar o RE 138.284/CE considerou inconstitucional apenas o art. 8.º da Lei n.º 7.689/88, julgando constitucionais os arts. 1.º, 2.º e 3.º da mesma Lei. Ocorrência de literal violação de lei a ensejar o cabimento da ação rescisória.

II – “É rescindível por literal violação de lei o acórdão que julga inconstitucional lei que, ao fim, o Supremo Tribunal Federal vem a declarar constitucional, ainda que à época da prolação da decisão a questão se achasse controvertida” (REsp 462.963/DF, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05.09.2005).

As decisões do Superior Tribunal de Justiça supraindicadas, que afastaram a aplicação da Súmula 343, estavam em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal vigente à época, fundamentado na força normativa da Constituição e na máxima efetividade da norma constitucional. Nesse sentido, confira-se excerto da decisão no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 328.812:²⁴⁰

Ora, se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais Tribunais, em decorrência do efeito definitivo absoluto outorgado à sua decisão. Não se pode diminuir a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal com a manutenção de decisões divergentes. Assim, se somente por meio do controle difuso de constitucionalidade, portanto, anos após as questões terem sido decididas pelos Tribunais ordinários, é que o Supremo Tribunal Federal veio a apreciá-las, é a ação rescisória, com fundamento em violação de literal disposição de lei, instrumento adequado para a superação de decisão divergente.

Contrariamente, a manutenção de soluções divergentes, em instâncias inferiores, sobre o mesmo tema, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, a fragilização da força normativa da Constituição.

[...]

A aplicação da Súmula 343 em matéria constitucional revela-se afrontosa não só à força normativa da Constituição, mas também ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional.

Admitir a aplicação da orientação contida no aludido verbete em matéria de interpretação constitucional significa fortalecer as decisões das instâncias ordinárias em detrimento das decisões do Supremo Tribunal Federal. Tal prática afigura-se tanto mais grave se considerar que no nosso sistema geral de controle de constitucionalidade a voz

²⁴⁰ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 328.812, de 11.12.2002, Rel. Min. Gilmar Mendes.

do STF somente será ouvida após anos de tramitação das questões em duas instâncias ordinárias. Privilegiar a interpretação controvertida, para a manutenção do julgado desenvolvido contra a orientação desta Corte, significa afrontar a efetividade da Constituição (grifamos).

Nessa linha de ideias, a orientação jurisprudencial adotada em controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal justificaria a possibilidade de rescisão da coisa julgada manifestada em sentido contrário, para garantia da autoridade da Constituição.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 590.809,²⁴¹ em recurso representativo de controvérsia constitucional com repercussão geral reconhecida,²⁴² em que foi relator o Ministro Marco Aurélio, decidiu que, mesmo nos casos relativos à matéria constitucional, quando a questão era controvertida na época da formação da coisa julgada, aplicável a Súmula 343, a indicar o descabimento de ação rescisória:

Ação rescisória versus uniformização da jurisprudência. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização da jurisprudência”.

Ação rescisória. Verbete n.º 343 da Súmula do Supremo. O Verbetes n.º 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.

A questão relativa à aplicação da Súmula 343 do STF foi amplamente debatida pelo plenário da Corte no referido julgamento, cabendo destacar o seguinte excerto do voto do relator:

A rescisória deve ser reservada a situações excepcionalíssimas, ante a natureza de cláusula pétrea conferida pelo constituinte ao instituto da coisa julgada. Disso decorre a necessária interpretação e aplicação estrita dos casos previstos no artigo 485 do Código de Processo Civil, incluído o constante do inciso V, abordado neste processo. Diante da razão de ser do verbe, não se trata de defender o afastamento da medida instrumental – a rescisória – presente qualquer grau de

²⁴¹ RE 590.809, j. 22.10.2014, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio.

²⁴² CPC/2015, art. 1.036. “Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.”

divergência jurisprudencial, mas de prestigiar a coisa julgada se, quando formada, o teor da solução do litígio dividia a interpretação dos Tribunais pátrios ou, com maior razão, se contava com óptica do próprio Supremo favorável à tese adotada. Assim deve ser, indiferentemente, quanto a ato legal ou constitucional, porque, em ambos, existe distinção ontológica entre texto normativo e norma jurídica (grifamos).

Portanto, de acordo com a decisão proferida nos autos do RE 590.809, o Supremo Tribunal Federal, superando posicionamento anterior, fixou entendimento vinculante,²⁴³ em sede de recurso representativo de controvérsia com repercussão geral, no sentido do não cabimento da ação rescisória envolvendo matéria constitucional, quando a referida interpretação foi controvertida nos tribunais e no próprio Supremo Tribunal Federal, mantendo, também nesse caso, a restrição relativa ao cabimento da ação prevista na Súmula 343 do STF.

4.2 Disciplina da ação rescisória no Código de Processo Civil de 2015

O prazo para propor a ação rescisória foi alterado a partir da vigência do CPC/2015 e vem descrito no art. 975 do CPC/2015: “o direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo”. Complementam a referida disposição o estatuído nos §§ 15 do art. 525 e 8.º do art. 535, em hipóteses a seguir analisadas: “o prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal”.

A questão relativa à contagem do novo prazo para a propositura de ação rescisória foi abordada por Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery,²⁴⁴ que propõem uma interpretação conforme a Constituição, de modo a não reabri-lo para casos cujo prazo havia sido consumado anteriormente à vigência do Novo Código de Processo Civil:

*Contudo, determina o texto comentado que o *dies a quo* desse prazo seja o do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF: Haveria, portanto, *dois prazos de rescisória*? O prazo 1 – dois anos a contar do trânsito em julgado da própria sentença exequenda – e o prazo 2 – dois anos a contar do trânsito em julgado do acórdão do STF que reconheceu a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo em que*

²⁴³ CPC/2015, art. 1.039. “Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.”

²⁴⁴ NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 16. ed. São Paulo: Thomson Reuters; RT, 2016. p. 1413.

se funda a sentença exequenda? A pretensão rescisória extinta pela decadência não pode renascer pela decisão futura do STF. Saliente-se que a ADIn, por exemplo, não tem prazo de exercício previsto em lei, de sorte que se trata de pretensão perpétua, que pode ser ajuizada dois, cinco, dez, vinte anos depois da entrada em vigor da lei apontada inconstitucional. Por óbvio, a rescisória – instituto que se caracteriza como exceção à regra constitucional da intangibilidade da coisa julgada material (CF 5.º XXXVI), que, como exceção, deve ser interpretada restritivamente – não pode receber esse mesmo tratamento e nem as partes devem submeter-se à essa absoluta insegurança jurídica.

Daí por que, conforme referido pelos citados autores, extinta a pretensão rescisória pela decadência, não poderia renascer em razão de evento subsequente. Entendimento diverso, sustentam, ofenderia o princípio constitucional da segurança jurídica e a garantia fundamental da intangibilidade da coisa julgada (CF, art. 5.º, XXXVI).

Para que possa dar-se como constitucional, o *dies a quo* fixado no texto normativo sob comento deve ser interpretado conforme a Constituição.

Assim, o novo prazo para o ajuizamento da ação rescisória somente poderá iniciar caso não extinta a pretensão rescisória na data da decisão do Supremo Tribunal Federal, considerando, conforme apontado por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery,²⁴⁵ que “o que o texto comentado autoriza é uma espécie de alargamento do prazo da rescisória que está em curso”.

No que se refere ao cabimento da ação rescisória, conforme salientado anteriormente, a disciplina do Código de Processo Civil de 2015 promoveu alterações pontuais no tocante ao estatuído sob a égide do Código anterior de 1973, especificamente ao modificar a expressão eficácia por autoridade da decisão e o termo sentença por decisão de mérito na definição do conceito de coisa julgada material.

Dessa forma, a redação do art. 502 do CPC/2015 passou a expressar: “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Não é demais sobre o tema lembrar que, nos termos do art. 504 do CPC/2015, somente a parte dispositiva da decisão de mérito faz coisa julgada, não sendo objeto desta os motivos e a verdade dos fatos:

²⁴⁵ NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado* cit., p. 1413.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

A hipótese de cabimento da rescisória, no que interessa ao objeto do presente estudo, vem disciplinada no inciso V do art. 966 do CPC/2015:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

[...]

V – violar manifestamente norma jurídica;

§ 5.º *Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento* (grifamos).

A disposição supradescrita no § 5.º do art. 966 trata de hipótese de cabimento de rescisória contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos, que não tenha sido aplicada (quando devida) a regra de *distinguishing*. Vale dizer, a decisão, nesse caso, para ser passível de rescisória, deve ter aplicado equivocadamente enunciado de súmula ou acórdão proferido em casos repetitivos, admitindo-se, nesse contexto, violação manifesta de norma jurídica.

Outra hipótese de cabimento de ação rescisória é prevista no art. 525 do CPC/2015:

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1.º Na impugnação, o executado poderá alegar:

III – inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1.º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 13. No caso do § 12, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica.

§ 14. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 12 deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 15. *Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal*_(grifamos).

E as disposições do art. 535, a seguir transcritas, complementam a disciplina quanto ao cabimento da ação rescisória, nos seguintes termos:

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

III – inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 5.º Para efeito do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6.º No caso do § 5.º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.

§ 7.º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5.º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8.º *Se a decisão referida no § 5.º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal* (grifamos).

Observa-se que as regras previstas no § 15 do art. 525 e no § 8.º do art. 535 do CPC/2015 representam novas hipóteses de cabimento de ação rescisória, não previstas no Código de Processo Civil de 1973, devendo ser propostas no prazo de dois anos, conforme anteriormente abordado, contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

A inconstitucionalidade da disposição do § 15 do art. 525 do CPC/2015 é sustentada por Luiz Guilherme Marinoni²⁴⁶ tendo em vista que “a admissibilidade de alegação de decisão de inconstitucionalidade posterior à formação da coisa julgada é

²⁴⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *A intangibilidade da coisa julgada diante de decisão de inconstitucionalidade*: art. 525, §§ 12, 13, 14 e 15 do CPC/2015. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016. p. 107.

uma exceção à sua intangibilidade, pouco importando se a alegação é admitida para inibir a execução ou para fundamentar a rescisória”.

E, mais adiante, com apoio na doutrina de Italo Andolina, complementa a lição Marinoni:²⁴⁷ “obstaculizar a executabilidade da sentença é negar o título executivo ou a coisa julgada que a sustenta. Recorde-se que a coisa julgada sempre foi considerada um fundamento lógico-jurídico da execução (definitiva)”.

Alinhamo-nos à posição sustentada por Luiz Guilherme Marinoni quanto à inconstitucionalidade da disposição do § 15 do art. 525 do CPC/2015, que entendemos também aplicável ao § 8.º do art. 535, por idêntico fundamento, ao passo que também este tem por efeito obstar a execução da sentença amparada por coisa julgada.

Ressalvados os casos de divergência de interpretação que, conforme abordamos anteriormente, são insuscetíveis de rescisória em face da aplicação da Súmula 343 do STF, ainda que se referiram à divergência de interpretação de matéria constitucional, conforme decidido nos autos do RE 590.809, caracteriza violação à norma jurídica a ensejar rescisão a decisão judicial que se nega a adotar decisão anteriormente proferida em ação direta ou precedente constitucional vinculante.

No mesmo sentido, a lição de Luiz Guilherme Marinoni:²⁴⁸

Note-se que, quando se *nega* decisão proferida em ação direta, precedente ou ainda súmula do Supremo Tribunal Federal, é possível falar em “violação de norma”, o que certamente não ocorre quando é realizado *juízo* sobre a questão de constitucionalidade e, após o encerramento do processo, o Supremo Tribunal Federal fixa norma em sentido contrário.

Observe-se, por fim, que, de acordo com o disposto no art. 1.057²⁴⁹ do CPC/2015, as disposições do § 15 do art. 525 e do § 8.º do art. 535 se aplicam apenas às decisões transitadas em julgado após o início de vigência do Código de Processo Civil de 2015.

²⁴⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. *A intangibilidade da coisa julgada diante de decisão de inconstitucionalidade*: art. 525, §§ 12, 13, 14 e 15 do CPC/2015 cit., p. 107.

²⁴⁸ Idem, p. 113.

²⁴⁹ “Art. 1.057. O disposto no art. 525, §§ 14 e 15, e no art. 535, §§ 7.º e 8.º, aplica-se às decisões transitadas em julgado após a entrada em vigor deste Código, e, às decisões transitadas em julgado anteriormente, aplica-se o disposto no art. 475-L, § 1.º, e no art. 741, parágrafo único, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973.”

4.3 Cabimento da ação rescisória no caso de relações jurídicas sucessivas

Conforme nossa concepção sobre o tema, a coisa julgada em matéria tributária, nas relações jurídicas sucessivas, não abrange os fatos geradores ocorridos após a mudança do estado de direito (decorrente de decisão do Supremo Tribunal Federal adotada com efeito vinculante), independentemente do cabimento ou não de ação rescisória.

Sobre a necessidade de propositura de ação rescisória para desconstituir os efeitos da coisa julgada, relativamente a períodos posteriores à vigência de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal, nas relações jurídicas de trato continuado, importante a decisão da Suprema Corte, adotada com repercussão geral. A tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no referido julgamento tem o seguinte teor:

A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (art. 495) (Tema de Repercussão Geral 733).

A referida decisão do Supremo Tribunal Federal foi assim ementada:²⁵⁰

Declaração de inconstitucionalidade de preceito normativo pelo Supremo Tribunal Federal. Eficácia normativa e eficácia executiva da decisão: distinções. Inexistência de efeitos automáticos sobre as sentenças judiciais anteriormente proferidas em sentido contrário. Indispensabilidade de interposição de recurso ou propositura de ação rescisória para sua reforma ou desfazimento. 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "I", da Carta Constitucional. 3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos

²⁵⁰ RE 730.462, de 28.05.2015, Plenário, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional. 4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). *Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado [...]* (grifamos).

A regra, portanto, de acordo com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal supraindicado é no sentido da necessidade de ajuizamento de ação rescisória para rescisão de decisões anteriores que tenham adotado entendimento diverso do proclamado posteriormente pelo Supremo Tribunal Federal, com a ressalva de aplicação desse entendimento para “questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado”, conforme tópico final da ementa do RE 730.462 transcrita anteriormente.

Dessa forma, a rescisória seria cabível e necessária no tocante às obrigações jurídicas decorrentes de relações jurídicas de caráter permanente, sendo incabível nos casos de relações jurídicas sucessivas de trato continuado.

4.4 A ação de revisão no caso de relações jurídicas sucessivas

A ação de revisão foi descrita no Código de Processo Civil de 1973 no art. 471, I, cuja redação foi reproduzida no art. 505, I, do CPC/2015, nos seguintes termos:

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

- I – se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
- II – nos demais casos prescritos em lei.

Como se verifica pelo dispositivo transcrito, é possível (porém, entendemos, nem sempre será cabível) que uma nova lide se instaure para requerer a revisão do que foi anteriormente fixado em decisão transitada em julgado.

Pontes de Miranda²⁵¹ define como relações jurídicas continuativas as submetidas por “regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualitativos”.

Importante sublinhar que a ação de revisão ora analisada *não corresponde a uma ação de revisão de sentença*. Daí por que seu efeito será sempre prospectivo, não afetando os fatos consumados ocorridos anteriormente à propositura da ação.

Teori Albino Zavascki²⁵² observa que a ação de revisão fundamentada na modificação da situação de fato ou de direito nas relações jurídicas sucessivas de trato continuado possui natureza constitutiva, evidenciando com inexecível acerto que “a sentença de procedência terá eficácia *ex nunc*, para o efeito de modificar ou extinguir, a partir da propositura, a relação jurídica declarada na sentença revisanda. O que se modifica ou se extingue é a relação de direito material, não a sentença”.

E, mais adiante, conclui Teori Albino Zavascki²⁵³ que a referida ação somente tem cabimento nas hipóteses em que a ação de revisão seja expressamente prevista pelo ordenamento jurídico, como nos casos da ação de revisão de alimentos e da ação de revisão de valores locatícios:

Convém repetir e frisar, todavia, que a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito antes referido. É o caso da ação de revisão de alimentos, destinados a ajustá-los a nova situação econômica do devedor ou às supervenientes necessidades do credor, e da ação de revisão de sentença que tenha fixado valores locatícios, para ajustá-los a novas condições de mercado (Lei 8.245, de 1991, arts. 19 e 68). Afora tais casos, a modificação do estado de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica, mesmo quando tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.

Fernanda Donnabella²⁵⁴ sustenta posição contrária, pelo cabimento da ação:

Admitindo-se a prevalência da tese de defesa “intermediária”, ou seja, de que os efeitos da coisa julgada obtida pelos contribuintes devem cessar para o futuro, em razão de decisão do STF em sentido diverso

²⁵¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Atualização Sérgio Bermudes. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. t. V, p. 147.

²⁵² ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 107-108.

²⁵³ Idem, p. 108.

²⁵⁴ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária* (à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 111-115.

daquele estatuído nas demandas concretas, concluímos que tal deverá se dar quando transitar em julgado a favor do Fisco decisão a ser proferida em sede de ação revisional, nos termos do artigo 505, II do CPC/2015.

[...]

Até que não advenha o trânsito em julgado nos *leading cases*, os créditos tributários estão extintos por força do art. 156, X, do CTN, somente podendo ser constituídos a partir do trânsito em julgado das decisões que determinarem a cessação dos efeitos da coisa julgada.

Concordamos com a posição sustentada por Teori Albino Zavascki e acrescentamos que, no âmbito tributário, a atividade de lançamento é disciplinada pelo Código Tributário Nacional, sendo esta atividade atribuída tanto ao sujeito ativo (art. 142)²⁵⁵ quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária (art. 150).²⁵⁶

Sobre o tema, ressaltamos a doutrina de Sergio André Rocha,²⁵⁷ externada nos seguintes termos:

Nessa ordem de convicções, temos que a atividade de lançamento desenvolvida pelos sujeitos passivos é tão concreta quanto a realizada pelas autoridades administrativas, e não meramente intelectual como pretendido pelos citados autores.

Vale ressaltar que, em linha com o que estamos aqui defendendo, o autolancamento, ou o lançamento realizado pelo contribuinte, consuma-se não com o mero cálculo do tributo devido pelo sujeito passivo, nem mesmo com o seu pagamento, mas sim com a formalização de tal débito perante a Fazenda Pública, mediante apresentação de declaração.

Dessarte, cessados os efeitos da coisa julgada em decorrência da modificação do estado de fato ou de direito, relativamente aos fatos futuros, a constituição do crédito tributário por meio do lançamento é medida disciplinada pelo ordenamento jurídico, não sendo, nesse contexto, necessária para a concretização de tal ato a revisão do que foi estatuído na sentença.

²⁵⁵ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

²⁵⁶ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

²⁵⁷ ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. pos. 11713-11721.

5. EFEITOS DA MODIFICAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO ADOTADA EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NAS RELAÇÕES JURÍDICAS SUCESSIVAS

Em nossa compreensão, a declaração de inconstitucionalidade, embora não produza efeito rescisório imediato sobre a coisa julgada, limita sua eficácia quanto aos fatos posteriores à referida declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, a coisa julgada continua válida com relação aos atos praticados durante sua vigência, mas perde, no plano da eficácia, a autoridade de norma individual e concreta no tocante à reiteração de fatos futuros que venham a ocorrer.

Confira-se, no mesmo sentido, a lição de Helenilson Cunha Pontes:²⁵⁸

A posterior pronúncia de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à coisa julgada individual, fundada em inconstitucionalidade da mesma norma, não retira a validade do comando consubstanciado na decisão judicial individual, mas subtrai-lhe a eficácia para reger os fatos posteriores à pronúncia de constitucionalidade. A mudança de qualificação ocorre no plano da eficácia e não da validade. A norma individual e concreta continua válida para reger os atos jurídicos praticados sob a sua égide, mas perde autoridade normativa (na dimensão da eficácia) para continuar regulando no futuro os efeitos jurídicos daqueles fatos, caso eles venham a se repetir.

Nesse ponto, importante assinalar a distinção formulada por Teori Albino Zavascki²⁵⁹ entre nulidade ou validade de norma com o efeito vinculante da declaração judicial da sua validade ou nulidade:

São fenômenos jurídicos distintos, especialmente no que se refere à sua eficácia temporal, ponto que aqui mais interessa. Costuma-se afirmar que a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia *ex tunc*. A afirmação é correta, se se considera que o vício declarado importa a nulidade da norma desde a sua origem. O mesmo se pode dizer em relação à declaração de constitucionalidade: sua eficácia é *ex tunc*, na medida em que se reconhece a validade da norma desde a sua edição. *Todavia, quando se trata do efeito vinculante das sentenças proferidas nas ações de controle concentrado, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que*

²⁵⁸ PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária* cit., p. 168.

²⁵⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 114.

tal efeito não decorre da norma apreciada, mas da sentença que a aprecia. Trata-se de efeito executivo, que também é ex tunc, mas que se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada. Pode-se situar, como termo inicial do efeito vinculante, nesses casos, a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999) (grifamos).

Portanto, por afetar o plano de eficácia, e não o de validade da norma, a decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade produzirá efeito executivo *ex tunc*, tendo como termo inicial não a origem da norma, mas a publicação da decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal.

A modificação no estado de direito a ensejar a perda de eficácia da coisa julgada nas relações jurídicas sucessivas de trato continuado abrange os casos de declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado (ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental), bem como os casos de súmulas vinculantes e decisões em regime de repercussão geral e os casos de suspensão de execução, com efeitos *erga omnes*, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, X).²⁶⁰

Corroborar esse entendimento a incisiva lição de Teori Albino Zavascki:²⁶¹

[...] qualquer dessas decisões, porque revestidas de eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, acarretam a modificação do *status quo ante*: embora não produzam, automaticamente, a anulação ou a modificação dos efeitos passados produzidos por sentenças em sentido contrário, prevalecem, a partir de então, para todos os efeitos e independentemente de qualquer formalidade ou sentença de rescisão ou de revisão, sobre relações jurídicas futuras e os desdobramentos futuros das relações jurídicas de trato continuado no tempo (relações jurídicas permanentes e sucessivas).

Portanto, a superveniente alteração da situação de direito em decorrência de decisão dotada de eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes não altera os efeitos dos fatos passados decorrentes da sentença, mas produz efeitos imediatos e automáticos sobre relações jurídicas sucessivas de trato continuado.

²⁶⁰ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.”

²⁶¹ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional* cit., p. 120.

5.1 Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ 492/2011

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,²⁶² em extenso parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, manifestou entendimento sobre o tema, conforme ementa a seguir transcrita:

Decisão transitada em julgado que disciplina relação jurídica tributária continuativa. Modificação dos suportes fático/jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Superveniência de precedente objetivo/definitivo do STF. Cessação automática da eficácia vinculante da decisão, tributária transitada em julgado. Possibilidade de voltar a cobrar o tributo, ou de deixar de pagá-lo, em relação a fatos geradores futuros.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada *relação jurídica tributária de trato sucessivo* faz surgir uma relação jurídica tributária *nova*, que, por isso, não é alcançada pelos *limites objetivos* que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, *independentemente da época em que prolatados*; (ii) *quando posteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) *quando anteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se *automaticamente*, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

²⁶² Parecer PGFN/CRJ 492/2011, de 24.05.2011.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a consequente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor (grifado no original).

O citado parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também contempla detalhado rol de orientações aos Procuradores da Fazenda Nacional,²⁶³ especialmente quanto a providências a serem adotadas concernentes à propositura de ações rescisórias para a desconstituição de coisa julgada tributária contrária a decisões do Supremo Tribunal Federal, visando a cobrança dos tributos durante o período em que a decisão transitada em julgado produziu efeitos e também expressa orientações aos Auditores Fiscais da Receita Federal²⁶⁴ para que iniciem procedimentos tendentes à constituição de créditos tributários relativamente aos fatos geradores posteriores a decisões do Supremo Tribunal Federal.

Em nossa opinião, o Parecer PGFN 492/2011 manifesta entendimento equivocado ao pretender, mediante a propositura de ação rescisória, conferir efeito pretérito a decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a constitucionalidade de determinado tributo em sentido contrário à coisa julgada.

Nesses termos, importante sublinhar o disposto no item 96 do citado Parecer:

96. Registre-se, no que tange à primeira providência acima elencada, que sempre que ainda for cabível o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituir decisão tributária transitada em julgado desfavorável à Fazenda Nacional, tal ação deverá ser ajuizada, ainda que se trate de decisão cuja eficácia vinculante, nos termos deste Parecer, já se encontra cessada. *E isso por que, apenas por meio da ação rescisória é que será possível à Fazenda Nacional, com a desconstituição da coisa julgada e o rejuizamento da causa originária, realizar a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008 (grifamos).*

De acordo com o que abordamos em tópico anterior, em nosso entendimento, não cabe ação rescisória diante de divergência de interpretação, ainda que em matéria

²⁶³ Cf. Itens 95 a 97 do Parecer PGFN/CRJ 492/2011.

²⁶⁴ Cf. Item 98 do Parecer PGFN PGFN/CRJ 492/2011.

constitucional, aplicando-se, nesse contexto, a Súmula 343 do STF anteriormente referida.

Somente em face de decisão transitada em julgado que contrariasse decisão vinculante proferida anteriormente, o que não é objeto do tema ora analisado, que seria justificada a propositura de ação rescisória, sob o fundamento de violação de norma jurídica (CPC, art. 966, V), e o efeito pretérito, nesse caso, com o desfazimento da coisa julgada *ex tunc*, seria de rigor.

Nesse contexto, a recomendação 1.^a do item 95²⁶⁵ do Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fundamentada na ausência de óbice do Supremo Tribunal Federal para a propositura de ação rescisória, deve ser revista, em face da superveniente decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 590.809, no que definiu, em sede de repercussão geral, o descabimento da ação rescisória quando a matéria constitucional era controvertida à época da coisa julgada.

Observe-se que, em princípio, o citado Parecer está em consonância, quanto aos aspectos prospectivos da coisa julgada, com o nosso entendimento e com a ressalva constante da decisão do Supremo Tribunal Federal adotada nos autos do RE 730.462, anteriormente reportada, para os casos que possam corresponder a relações jurídicas de trato continuado.

Entretanto, não concordamos com a orientação manifestada no item 51 (iii)²⁶⁶ do aludido Parecer, no que pretende conferir efeito vinculante a decisões do Supremo

²⁶⁵ “95. Após todo o exposto, cabe, aqui, fazer algumas considerações de ordem prática, voltadas, *num primeiro momento*, para aquele Procurador da Fazenda Nacional que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, *por exemplo*, a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência. Nessas hipóteses, caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (que são aqueles assim definidos no parágrafo 51 deste Parecer), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:

1.^a – analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, **ação rescisória deverá ser ajuizada, requerendo-se: i – a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC, o que, segundo o entendimento da Suprema Corte, não encontra óbice na sua Súmula n. 343; ii – o posterior rejuízo da causa originária, o que deverá ser feito à luz do entendimento do STF sobre a questão jurídica nela discutida**” (grifamos).

²⁶⁶ “51. Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial,

Tribunal Federal adotadas em controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 3 de maio de 2007, que não tenham sido objeto de suspensão de execução, com efeitos *erga omnes*, mediante Resolução do Senado Federal (CF, art. 52, X).

Com efeito, conforme abordamos anteriormente, no controle difuso, a declaração de inconstitucionalidade é incidente, diante da resolução de questão prejudicial (o fundamento da ação). Além de, na vigência do Código de Processo Civil de 1973, as decisões de constitucionalidade proferidas no controle difuso (incidental) não consubstanciam coisa julgada material, irradiam efeitos restritivamente às partes integrantes do processo, não sendo dotadas do efeito geral próprio do verificado no controle concentrado (abstrato) de constitucionalidade.

Merecem destaque, no contexto da presente dissertação, as disposições aludidas no item 4 da ementa do Parecer, que tratam da cessação de eficácia de decisões transitadas em julgado, nas relações jurídicas de trato sucessivo, quando contrariem decisão posterior do Supremo Tribunal Federal, transcritas a seguir, com as quais concordamos, com a ressalva apenas quanto ao abordado no parágrafo anterior, referente a decisões adotadas em controle difuso que não tenham sido objeto de suspensão por Resolução do Senado Federal:

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido (grifamos).

Observe-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhece a cessação de efeitos da coisa julgada, após decisão do Supremo Tribunal Federal que a contrarie, nas relações jurídicas de trato sucessivo, independentemente de ação de revisão, tanto nas situações em que o entendimento definitivo do Supremo Tribunal Federal seja em favor da Fazenda Nacional quanto em favor do contribuinte, que terá as mesmas razões para deixar de recolher tributos sobre fatos futuros, seguindo o

desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte” (grifamos).

entendimento do Supremo Tribunal Federal, ainda que contrariamente à coisa julgada anterior em que figure como parte em relação processual.

5.2 Princípios da igualdade e da capacidade contributiva

Inicialmente, necessário salientar que a Fazenda Nacional, nas situações em que identificada a existência de coisa julgada que contrarie manifestação do Supremo Tribunal Federal, tem sustentado em suas ações ofensa à capacidade contributiva e à isonomia, na medida em que os contribuintes contemplados por coisa julgada favorável deixam de recolher tributos a que outros estão obrigados.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva foi adotado na disposição do art. 145, § 1.º, da CF, que o consagra como princípio de capacidade econômica de pagar tributos, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1.º *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifamos).*

Amílcar Araújo Falcão²⁶⁷ aduz a relação econômica como condição necessária para a caracterização da capacidade contributiva: “quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva”.

Roque Antonio Carrazza²⁶⁸ anota que a expressão “capacidade contributiva” foi criada pelo economista alemão Von Justi e tornou-se universal ao ser reproduzida por Adam Smith em sua obra *A riqueza das nações*.

²⁶⁷ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Atualização Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 75-76.

²⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 32. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 79.

Acrescenta Roque Antonio Carrazza,²⁶⁹ com apoio na doutrina de Klaus Tipke, a ideia segundo a qual o princípio da capacidade contributiva mantém íntima conexão com o princípio da igualdade e “concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a Justiça Fiscal”.

E, nesse contexto, ressalta Roque Antonio Carrazza:²⁷⁰

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

No plano da eficácia, Roque Antonio Carrazza²⁷¹ aduz com acuidade que o princípio da capacidade contributiva não encerra “mera diretriz programática” e, reportando-se à posição de Aliomar Baleeiro, ressalta que “tal mandamento vale como princípio constitucional, ou *standard*, também para o juiz”.

Aduz Regina Helena Costa²⁷² que somente no caso de tributação extrafiscal poderá ser inobservada a capacidade contributiva, “para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional”.

De sorte que, nos casos de isenção e imunidade, restará excepcionada a aplicação da capacidade contributiva, porquanto visa beneficiar pessoas que detêm capacidade para contribuir, podendo, no entanto, ser revogadas por lei (no caso de isenções) ou pelo poder constituinte originário (no caso de imunidades).

A cláusula “sempre que possível”, inscrita no art. 145, § 1.º, da CF, aplica-se ao caráter pessoal dos impostos, e não à sua graduação consoante a capacidade contributiva, de aplicação obrigatória e somente afastada nos casos de extrafiscalidade.

²⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 80.

²⁷⁰ *Idem*, p. 79.

²⁷¹ *Idem*, p. 87.

²⁷² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 113.

Klaus Tipke²⁷³ observa que o princípio da igualdade está contido em muitas constituições do mundo e que, em algumas, há normas especiais sobre direito tributário que prescrevem “a igualdade da tributação”.

Aduz o professor alemão ser frequente a indagação sobre o conteúdo concreto do princípio da igualdade que, em regra, apresenta cláusula mais ou menos vaga e destaca²⁷⁴ ser o princípio da igualdade “inimigo de privilégios”, o que lhe empresta característica igualitária, voltando-se contra prerrogativas.

Ademais, ensina Klaus Tipke²⁷⁵ que “a igualdade da tributação deve ser entendida em primeiro lugar como generalidade ou universalidade da tributação” e que “todos os indivíduos tributariamente capazes de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa”, e assinala que na Alemanha o Tribunal Constitucional Federal frequentemente concebeu o princípio de igualdade apenas como proibição do arbítrio ou como dependente de um critério orientado para a ideia de Justiça.

Daí deriva a subjetividade dos conceitos ligados à ideia de igualdade, arbítrio e justiça e, de acordo com essa concepção, conclui Klaus Tipke²⁷⁶ que “a igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa”. E complementa o raciocínio no sentido que “o princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual”.

Aduz ainda Klaus Tipke²⁷⁷ que para a comparação relativa é necessário um critério concreto de comparação, mediante um princípio de sistematização de determinado ramo jurídico: “no direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial”.

Ensina o professor alemão o que se deve entender por sistema em geral e, em especial, no direito tributário, e afirma que “para a realização dos princípios funcionam os pressupostos da lei com os seus conceitos”.²⁷⁸

²⁷³ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517.

²⁷⁴ Idem, *ibidem*.

²⁷⁵ Idem, *ibidem*.

²⁷⁶ Idem, p. 519.

²⁷⁷ Idem, p. 520.

²⁷⁸ Idem, p. 521.

Importante nesse aspecto a distinção entre os princípios transformados em normas (formulados diretamente numa proposição jurídica) dos princípios que geram normas (atuam por meio das normas).

Revela Klaus Tipke²⁷⁹ que os “juristas não raro se equivocam, no direito tributário, quando tomam por bem tributável o pressuposto técnico-jurídico, em lugar do pressuposto econômico-tributário”.

Discorre nesse contexto Klaus Tipke²⁸⁰ sobre os princípios construtivos (*v.g.*, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado social) e proibitivos (*v.g.*, princípio de que a expropriação não indenizável por meio da tributação também é proibida) e sobre os princípios valorativos e técnicos (econômicos).

Assinala ainda Klaus Tipke²⁸¹ que as ordenações de direito tributário em todo o mundo estão mais ou menos distantes de um sistema ideal e que, em algumas jurisdições, aproximam-se de um caos fiscal. Reporta ainda, nesse sentido, as razões que orientam a complexidade tributária na maioria dos países e enumera casos em que “objetivos sociais no mais amplo sentido justificam o desvio do princípio da capacidade contributiva” (casos de subvenções, ordem social e intervenções regulatórias) e afirma que o “princípio da igualdade pode ser violado não apenas pelo legislador, mas também pelas autoridades administrativas fazendárias na desigual aplicação das leis que dispõem sobre o princípio”.

Heleno Torres²⁸² destaca a aplicação do princípio da isonomia ou da não discriminação, após o controle abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal:

[...] dado que todos que se encontrem em situação equivalente devem receber tratamento semelhante, na harmonia da integração dos direitos individuais amparados pela Constituição. O que é “constitucional” para um tem que ser “constitucional” para todos após a decisão do controle de constitucionalidade abstrato.

²⁷⁹ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário cit., p. 522.

²⁸⁰ Idem, p. 522-523.

²⁸¹ Idem, p. 527.

²⁸² TORRES, Heleno Taveira. Divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas cit., p. 53.

Essa disposição assume relevância no âmbito do presente estudo, na medida em que, diante de decisão do Supremo Tribunal Federal vinculante e *erga omnes*, as autoridades da administração devem privilegiar mecanismos que, dentro do ordenamento jurídico, confirmem eficácia às referidas decisões, de modo a garantir efetividade e concretude aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

5.3 Princípios da segurança jurídica e da unidade e supremacia da Constituição

Geraldo Ataliba²⁸³ discorre sobre o valor da noção de princípio fundamental e básico na ideia de república, “que influi, de modo decisivo, na interpretação dos demais princípios constitucionais e, com maior razão, de todas as regras constitucionais”.

Ressalta Ataliba²⁸⁴ a harmonia do sistema jurídico estabelecida a partir da hierarquia entre as normas e princípios, “de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema” e, com apoio na lição de Francesco Ferrara assinala com destaque:

um princípio jurídico não existe isolado, mas acha-se em íntima conexão com outros princípios. O direito objetivo, de fato, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados e subordinados, no qual cada um deles tem um lugar próprio.

Destaca Geraldo Ataliba²⁸⁵ a noção de princípio com base na lição de Augustín Gordillo: “é ao mesmo tempo norma e diretriz do sistema, informando-o visceralmente” [...] “o princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que neles se apoiam”.

O Estado Democrático de Direito pressupõe a observância de regras e princípios constitucionalmente previstos para a proteção dos direitos dos cidadãos.

Roque Antonio Carrazza²⁸⁶ ensina que a segurança jurídica confere “ideais de determinação, estabilidade e previsibilidade do Direito”. A segurança jurídica

²⁸³ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 33.

²⁸⁴ Idem, *ibidem*.

²⁸⁵ Idem, p. 33-34.

²⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 345.

decorre da própria concepção do Estado Democrático de Direito, tal como definido no preâmbulo da Constituição Federal:²⁸⁷

[...] destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

A segurança jurídica aplicada à coisa julgada foi objeto de acurada análise de Nelson Nery Jr.,²⁸⁸ para quem:

A segurança jurídica, trazida pela coisa julgada material, é manifestação do estado democrático de direito (CF 1.º *caput*). Entre o justo absoluto, utópico, e o justo possível, realizável, o sistema constitucional brasileiro, a exemplo do que ocorre na maioria dos sistemas democráticos ocidentais, optou pelo segundo (justo possível), que é consubstanciado na segurança jurídica da coisa julgada material. Descumprir-se a coisa julgada é negar o próprio estado democrático de direito, fundamento da república brasileira.

Em palestra proferida por ocasião do III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, Renato Lopes Becho²⁸⁹ teceu alentada crítica quanto aos rumos que a questão da cessação dos efeitos da coisa julgada vem tomando no Brasil: “transformamos o sólido princípio da ‘coisa julgada’ em líquido”, em direta alusão à “modernidade líquida” identificada por Zygmunt Bauman, observando com acuidade que:

[...] estamos cada vez mais nos afastando do *Common Law*, não nos aproximando. Nele os juízes esperam que os precedentes não mais desejados sejam superados pelo Parlamento, em nome da segurança jurídica.

Nesse contexto, conforme abordamos anteriormente, a Fazenda Nacional, nas situações em que se observa a existência de coisa julgada que contrarie manifestação do Supremo Tribunal Federal, tem sustentado ofensa à isonomia e à capacidade

²⁸⁷ Constituição Federal, Preâmbulo, transcrição parcial.

²⁸⁸ NERY JR., Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2016. p. 66.

²⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. Palestra proferida no III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro. Disponível em <https://www.ajufe.org.br/imprensa/artigos/7545-iii-seminario-carf-de-direito-tributario-e-aduaneiro>. Acesso em: 30 nov. 2018.

contributiva, na medida em que os contribuintes contemplados por coisa julgada favorável deixam de recolher tributos a que outros estão obrigados.

Conforme apontado por Edmar Oliveira Andrade Filho,²⁹⁰ tal conflito de interesses se converte numa colisão de princípios e valores, além de outros problemas de grande importância, como o que desafia a autoridade da decisão do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe o controle de constitucionalidade.

Ainda de acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho,²⁹¹ a regra constitucional que garante a imutabilidade da coisa julgada é fundamentada no valor segurança; em contrapartida, a manutenção da coisa julgada pode levar à vulneração dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, diante de casos concretos.

Para a solução desse que considera um autêntico *hard case*, Edmar Oliveira Andrade Filho²⁹² propõe solução com base em cânones de interpretação de normas constitucionais, de modo a obter uma interpretação com a mais ampla proteção e a menor restrição possível, mediante a aplicação do princípio da unidade constitucional (em que o conjunto de normas constitui um todo) e do princípio da concordância prática, segundo o qual as normas não se excluem, mas se harmonizam sempre.

Segundo a formulação de Robert Alexy,²⁹³ o princípio corresponde a um enunciado normativo amplo, conceito germânico-romano com características axiomático-dedutivas, no que difere de Ronald Dworkin,²⁹⁴ que descreve o caráter pragmático dos princípios na *common law*, para quem: “é um padrão que deve ser observado [...] porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma dimensão da moralidade”.

Importante assinalar que Ronald Dworkin utiliza os princípios para a obtenção da única resposta correta aos casos difíceis, enquanto Robert Alexy adota a ponderação para a solução de casos em que há colisão de princípios.

²⁹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário* cit., p. 86.

²⁹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário* cit., p. 94-95.

²⁹² Idem, p. 97-98.

²⁹³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-91.

²⁹⁴ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2017. p. 36.

Da ideia de que os princípios se encontram em estado latente de colisão entre si, de acordo com a abalizada doutrina de Willis Santiago Guerra Filho,²⁹⁵ surge a necessidade de emprego dos princípios de interpretação constitucional, segundo a formulação clássica de Konrad Hesse, secundado por J. J. Gomes Canotilho, que contempla os seguintes princípios de interpretação: 1) princípio da unidade da Constituição; 2) princípio do efeito integrador; 3) princípio da máxima efetividade; 4) princípio da força normativa da Constituição; 5) princípio da conformidade funcional; 6) princípio da interpretação conforme a Constituição; 7) princípio da concordância prática ou da harmonização.

Para Guerra Filho,²⁹⁶ o princípio da unidade constitucional é o primeiro e mais importante, cuja aplicação decorre do Preâmbulo e do art. 1.º da CF, que define o Estado Democrático de Direito e que constitui, na hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer, uma “pré-compreensão”, ou seja, uma predisposição orientadora do ato hermenêutico de compreensão, enquanto o princípio da concordância prática constitui o *topos* argumentativo da proporcionalidade, “uma solução de compromisso mediante a qual se respeita mais um princípio, procurando desrespeitar o mínimo o outro”.

Concordamos com a posição sustentada por Edmar Oliveira Andrade Filho,²⁹⁷ em sua conclusão, no sentido de que, no caso em estudo, a isonomia e a capacidade contributiva devem ceder à coisa julgada, em prol da segurança jurídica e da estabilidade das relações, até que o Supremo Tribunal Federal, na qualidade de “guarda da Constituição”²⁹⁸ reforme, com efeitos vinculantes, o entendimento amparado pela coisa julgada. Essa formulação garantiria a manutenção dos efeitos da coisa julgada em relação aos períodos de apuração anteriores à decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que sobreviesse rescisão ou revisão da coisa julgada.

Ressaltando encontrar na irretroatividade os suportes de segurança, previsibilidade e confiança, aduz com acuidade Misabel Abreu Machado Derzi:²⁹⁹

²⁹⁵ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 177-179.

²⁹⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica* cit., p. 179-180.

²⁹⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário* cit., p. 88-89.

²⁹⁸ CF, art. 102. “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...]”

²⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros,

O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. A irretroatividade é, assim, do Direito e alcança, portanto, a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto, que se cristalizou por meio da coisa julgada. A limitação imposta às leis novas quanto à irretroatividade abrange também os atos judiciais, uma vez que uma decisão judicial é sempre tomada segundo certa leitura ou interpretação da lei. Interpretação nova, ainda que mais razoável, não pode atingir uma sentença já passada em julgado.

E, mais adiante, conclui Misabel Abreu Machado Derzi³⁰⁰ que, “em todos os países que se enquadram dentro do princípio do Estado de Direito, a decisão judicial nova que interpreta de maneira diferente uma norma jurídica não retroage, nem enseja rescisão de sentenças passadas em julgado”.

No mesmo sentido a doutrina de Heleno Taveira Torres³⁰¹ no estudo em que trata da coisa julgada nas relações tributárias continuativas:

As relações jurídicas sucessivas no tempo e amparadas por coisa julgada que dispõe sobre a matéria de direito somente podem encontrar novo regime jurídico em nova ordem legislativa que altera substancialmente o direito ou em decisão do STF com eficácia *erga omnes* e vinculante. Defeso qualquer efeito relativamente ao passado, na medida em que a eficácia da coisa julgada mantém sua força vinculante sobre as relações jurídicas já efetivamente concretizadas.

Em conclusão, observamos que o sistema constitucional brasileiro prestigia a autoridade da coisa julgada como decorrência do princípio da segurança jurídica, que deve prevalecer mesmo diante de situações que possam ensejar tratamento não isonômico entre contribuintes, até que sobrevenha decisão definitiva vinculante e com efeitos *erga omnes* do Supremo Tribunal Federal, que deve ser aplicada aos fatos futuros, posteriores à publicação dessa decisão, nas relações jurídicas sucessivas de trato continuado.

1997. v. 1, p. 188.

³⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba* ci., p. 188.

³⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. Divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas cit., p. 559.

5.4 Casos pendentes de julgamento com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (análise e proposta de solução)

Encontram-se pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal dois casos com repercussão geral reconhecida e que contemplam discussão sobre os efeitos e limites da coisa julgada em matéria tributária.

No RE 949.297,³⁰² a discussão restringe-se aos efeitos das decisões do Supremo quanto à eficácia futura da coisa julgada em relações sucessivas de trato continuado, adotadas em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

A decisão recorrida no âmbito do referido RE 949.297 foi proferida pelo Tribunal Regional Federal da 5.^a Região, em decisão assim ementada:

Processo civil. Tributário. Contribuição Social sobre o Lucro. Lei 7.689/88. Mandado de segurança. Ofensa à coisa julgada. Apelação provida. 1. A sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança 127/89/CE declarou a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 tendo sido mantida por esta Corte com o trânsito em julgado [...] 3. Apelação provida (eDOC 2, p. 209) (transcrição parcial da ementa)

Observa-se no caso tratar-se de mandado de segurança impetrado por contribuinte que pretende provimento jurisdicional que lhe assegure o direito de continuar a recolher a CSLL, nos termos de coisa julgada favorável obtida no ano de 1992, em decorrência de decisão anterior estabilizada em mandado de segurança impetrado em 1989, tendo em vista a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, em 31.08.2007 que, nos autos da ADI 15, em controle concentrado, declarou a constitucionalidade da referida exação.

No despacho proferido pelo Ministro Edson Fachin, ao propor a repercussão geral da matéria constitucional, restou consignado que,

[...] a depender do deslinde da controvérsia, pode haver um desequilíbrio concorrencial em uma infinidade de mercados, visto que parcela dos contribuintes, com equivalente capacidade contributiva, estaria sujeita a cargas tributárias diversas, por atuação do Estado-Juiz.

³⁰² RE 949.297, com repercussão geral reconhecida em 24.03.2016, Rel. Min. Edson Fachin.

No RE 955.227,³⁰³ a discussão ocorrerá sobre a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal, especialmente para “saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo”.³⁰⁴

Nota-se que, apesar de tratar da análise de efeitos de decisão do Supremo Tribunal Federal adotada em controle difuso, também estará em discussão no presente caso a exigência da CSLL, referente aos períodos de 2001 a 2003, cuja defesa se baseia nos efeitos prospectivos de decisão transitada em julgado desde 16.12.1992, sendo de rigor destacar que o Supremo Tribunal Federal, em composição plenária, decidiu pela constitucionalidade da exigência, nos autos do RE 138.284³⁰⁵ e do RE 146.733.³⁰⁶

Conforme relatado, os casos em discussão no Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida, tratam da exigência da CSLL, relativamente a períodos de apuração posteriores às decisões transitadas em julgado em favor das empresas TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S.A. (RE 949.297/CE) e Braskem S.A. (RE 955.227/BA) e às decisões proferidas pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e difuso de constitucionalidade.

De acordo com o que abordamos ao longo do presente trabalho, a decisão do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, com efeitos vinculantes e *erga omnes*, faz cessar a eficácia da coisa julgada, relativamente a períodos subsequentes, nas relações jurídicas sucessivas de trato continuado, independentemente da propositura de ação rescisória e de revisão que, como visto, entendemos incabíveis ao caso.

Por outro lado, a decisão em controle difuso, ainda que adotada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, sendo capaz de retirar ou confirmar a presunção de constitucionalidade da norma, não irradia efeitos para além das partes no processo.

³⁰³ RE 955.227, com repercussão geral reconhecida em 31.03.2016, Rel. Min. Roberto Barroso.

³⁰⁴ Cf. excerto da ementa da decisão que reconheceu a repercussão geral da questão constitucional suscitada.

³⁰⁵ RE 138.284, de 1.º.07.1992, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 28.08.1992.

³⁰⁶ RE 146.733, de 29.06.1992, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 06.11.1992.

Logo, nos casos pendentes de solução no Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida, ora sob estudo, a coisa julgada que dispensou as empresas TBM e Braskem do recolhimento da CSLL, em ambas as situações, em que não houve iniciativa da Fazenda Nacional de ajuizamento de ação rescisória e de ação de revisão, deve prevalecer até o advento da publicação da decisão na ADIn 15/DF.³⁰⁷

³⁰⁷ “IV – ADIn: Lei 7.689/1988, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.

3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea *b* do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei” (ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 31.08.2007, Ata 39/2007, transcrição parcial da ementa).

CONCLUSÕES

- (i) A coisa julgada corresponde a uma qualidade dos efeitos da sentença ou, na acepção do atual Código de Processo Civil, da decisão de mérito.
- (ii) A coisa julgada não corresponde a um valor absoluto, podendo ser objeto de limitação.
- (iii) Os limites objetivos da coisa julgada devem ser definidos a partir dos limites da pretensão deduzida na ação judicial.
- (iv) A coisa julgada nas relações jurídicas sucessivas compreende, em regra, os fatos passados, podendo se estender a fatos futuros, no caso de pretensão processual de existência ou inexistência de relação jurídica (tributária), enquanto não alterada a disciplina jurídica da norma de incidência.
- (v) A coisa julgada em matéria tributária pode ser afetada em razão de substancial alteração da disciplina jurídica da norma de incidência tributária e em decorrência de novo entendimento em matéria constitucional, manifestado em sede de controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal dotado de eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes.
- (vi) A divergência de interpretação, ainda que em matéria constitucional, não caracteriza hipótese de cabimento de ação rescisória fundamentada em violação de disposição literal de lei ou em violação manifesta de norma jurídica.
- (vii) A limitação dos efeitos prospectivos da coisa julgada, nos casos que caracterizam relações jurídicas sucessivas, é justificada pela aplicação do princípio da isonomia, para que seja adotado aos fatos posteriores o novo entendimento vinculante do Supremo Tribunal Federal, o que não depende da propositura de ação rescisória ou de revisão destinadas a esse fim.
- (viii) A limitação dos efeitos da coisa julgada não poderá atingir fatos pretéritos, anteriores à alteração da situação do estado de direito em face de decisão do Supremo Tribunal Federal, mesmo diante da propositura de ação rescisória (que se admite necessária para casos de manifesta

violação de norma jurídica e os que correspondam a relações jurídicas permanentes), em decorrência da proteção constitucional à segurança jurídica.

- (ix) O Código de Processo Civil de 2015 contempla nova hipótese de ação rescisória, que se afigura inconstitucional, por pretender obstar a execução da sentença amparada por coisa julgada, com a estipulação de nova regra quanto ao prazo para seu ajuizamento, que não se aplica às relações jurídicas sucessivas de trato continuado.
- (x) A regra quanto ao novo prazo previsto pelo art. 975 do CPC para a propositura de ação rescisória deve ser interpretada de modo a não reabri-lo para casos cujo prazo havia sido consumado anteriormente à vigência do Código de Processo Civil de 2015.
- (xi) A definição quanto aos efeitos futuros da coisa julgada será objeto de deliberação pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática de repercussão geral, relativamente a casos envolvendo relações jurídicas sucessivas, em face da modificação do estado de direito por força de decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso e no controle concentrado de constitucionalidade, cuja solução entendemos deva ser pela limitação de efeitos (da coisa julgada) após o advento da decisão do Supremo Tribunal Federal com efeito vinculante proferida nos autos da ADIn 15/DF.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. *Discricionariedade administrativa e judicial: o ato administrativo e a decisão judicial*. São Paulo: RT, 2014.

ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomsom Reuters; RT, 2019. Edição digital.

ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Introdução à teoria e à filosofia do direito*. 3. ed. São Paulo: RT, 2015.

ADEODATO, João Maurício. *A concretização constitucional de Friedrich Müller*. Coordenador José Janguê Bezerra Diniz. Brasília: Consulex, 1998. (Coleção Bureau Jurídico, v. II.)

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVIM, Thereza; ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*, tomo Processo Civil, Edição 1, jun. 2018. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/177/edicao-1/coisa-julgada>. Acesso em 15 maio 2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Coisa julgada tributária*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002. v. 5.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo Código de Processo Civil e suas implicações tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O Novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11. ed. São Paulo: RT, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria das normas e fontes do direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed., 11. tir. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. V.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *O novo processo civil brasileiro*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. Denúncia espontânea no cumprimento de deveres instrumentais tributários. *In*: PRETO, Raquel Elita Alves (coord. e org.). *Tributação brasileira em evolução*: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: Editora IASP, 2015. (Série Barão de Ramalho.)

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, abr./jun. 2006.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre dados extrajurídicos que podem estar influenciando os julgamentos tributários. *Revista Brasileira da Advocacia*, São Paulo, Publicação oficial da AASP, Coordenação Marcelo Vieira von Adamek, ano 3, v. 8, p. 165, jan.-mar. 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal*: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. Palestra proferida no III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro. Disponível em <https://www.ajufe.org.br/imprensa/artigos/7545-iii-seminario-carf-de-direito-tributario-e-aduaneiro>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Jusnaturalismo e positivismo jurídico*. Tradução Jaime A. Clasen. Revisão técnica Marcelo Granato. São Paulo: Editora Unesp; Instituto Norberto Bobbio, 2016.

BORGES, José Souto Maior. À guisa de prefácio. In: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (Contribuição Social sobre o Lucro). Parecer. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 7, n. 7, p. 185, abr./jun. 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (Uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a Súmula 239 do STF. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 276, fev. 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. v. 3.

CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*. Tradução Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Fabris, 1984.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni del diritto processuale*. Padova: Ed. Universitária, 1926. v. 4.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 32. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CAVALCANTI, Marcos de Araújo. *Coisa julgada & questões prejudiciais: limites objetivos e subjetivos*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária, In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. Editor Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: IBDT, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros, 2001. v. 1.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2017.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Atualização Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAJOLI, Luigi. *Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais*. Tradução Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cademartori, Hermes Zaneti Júnior, Sérgio Cademartori. Organização Jose Luis Bolzan de Moraes e Lenio Luiz Streck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. (Coleção Estado e Constituição.)

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65, 2001.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 12, n. 43, 1988.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 125, fev. 2006.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Teoria da obrigação tributária*. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. Coordenação Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Mandado de segurança em matéria tributária. Efeitos da sentença, *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, v. 41, p. 270-291, jun. 1994.

FULLER, Lon. *The law in quest of itself*. Union: The Lawbook Exchange, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 8, maio 1996.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2018.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. rev. da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada*. Tradução Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 com notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARINONI, Luiz Guilherme. *A intangibilidade da coisa julgada diante de decisão de inconstitucionalidade: art. 525, §§ 12, 13, 14 e 15 do CPC/2015*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016.

MARQUES, José Frederico. *Manual de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 1997. v. III.

MARTINS, Pedro Batista. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Atualizado por Frederico Marques. Rio de Janeiro: Forense, 1960. v. III, t. II.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos editor; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1988.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Edição digital.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MORAIS, Carlos Blanco de. *Justiça constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. t. II.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. Tradução Peter Naumann, Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2008.

NERY JR., Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2016.

NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 16. ed. São Paulo: Thomson Reuters; RT, 2016.

NEVES, Celso. *Coisa julgada civil*. São Paulo: RT, 1971.

NIEVA-FENOLL, Jordi. *Coisa julgada*. Tradução Antonio Passos Cabral. Coordenadores Teresa Arruda Alvim Wambier e Eduardo Talamini. São Paulo: RT, 2016. p. 102. (Coleção Liebman.)

PÉREZ, Jesús González. *Derecho procesal constitucional*. Madrid: Civitas, 1980.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória: das sentenças e das outras decisões*. Atualizado por Nelson Nery Jr. e Georges Abboud. São Paulo: RT, 2016.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Atualização Sérgio Bermudes. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. t. V.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto e André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. Edição digital.

ROSAS, Roberto. Jurisprudência. Uniformização. Súmula. *Direito processual (inovações e perspectivas): estudos em homenagem ao Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira*. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução Edson Bini. Revisão técnica Alysson Leandro Mascaro. 2. ed. Bauru: Edipro, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Sentença e coisa julgada: ensaios e pareceres*. 4. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária (à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do Direito*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

STRECK, Lenio Luiz; ABOUD, Georges. *O que é isto: o precedente judicial e as súmulas vinculantes?* 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: RT, 2005.

TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. A ação rescisória no Superior Tribunal de Justiça. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *Recursos no Superior Tribunal de Justiça*. Homenagem póstuma a Edson Prata. São Paulo: Saraiva, 1991.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Heleno Taveira. Divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. *In*: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Júnior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Processo administrativo tributário*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. atual. São Paulo: RT, 2002.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Coisa julgada, relativização e coisa julgada tributária: alcance e limites desta. *In*: PRETO, Raquel Elita Alves (coord. e org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. (Série Barão de Ramalho.)

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória: recurso extraordinário, recurso especial e ação rescisória: o que é uma decisão contrária à lei?* São Paulo: RT, 2001.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução, apresentação e ensaio introdutório de Luiz Henrique Lopes dos Santos. Introdução de Bertrand Russel. 3. ed. 3. reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2017.

ZAVASCKI, Teori Albino. Ação rescisória em matéria constitucional. *Revista de Direito Renovar*, Rio de Janeiro, v. 27, 2003.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 4. ed. rev. e atual. ampl. São Paulo: RT, 2017.