

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC
COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

MARCO ANTONIO DE OLIVEIRA JORGE

ASPECTOS JURÍDICOS E A RELATIVIZAÇÃO DA
COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

São Paulo
2011

MARCO ANTONIO DE OLIVEIRA JORGE

**ASPECTOS JURÍDICOS E A RELATIVIZAÇÃO DA
COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC (COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão), como requisito parcial à obtenção do título de especialização.

Orientador: Prof. Dr. Charles William McNaughton

São Paulo
2011

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARCO ANTONIO DE OLIVEIRA JORGE

ASPECTOS JURÍDICOS E A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Trabalho apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC (COGEAE – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão), como requisito parcial à obtenção do título de especialização.

Orientador: Prof. Dr. Charles William McNaughton

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Charles William McNaughton - Orientador
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC

Nome:

Instituição:

Nome:

Instituição:

Nome:

Instituição:

Aos meus irmãos, Rogério e Pamela, vencedores e sempre presentes.

Ao meu pai, Antonio Jorge, que se foi deste mundo tão cedo deixando muita saudade, mas também grande alicerce para que eu pudesse seguir sempre em frente, e a minha adorada mãe, Geraldina, por tamanha dedicação na criação de seus filhos, nunca esmorecendo diante das dificuldades.

AGRADECIMENTOS

A todos os professores do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC pelo empenho e forma competente com que transmitiram seus conhecimentos.

Ao Professor e Doutor Charles William McNaughton, pela dedicação, acompanhamento, contribuição intelectual, demonstração de interesse neste trabalho e, acima de tudo, pelo direcionamento na constante busca pelo aperfeiçoamento do conhecimento.

Aos meus amigos, presentes nos momentos de alegria e de adversidade, leais, sinceros e sempre acreditando em minhas forças.

O tempo é algo que não volta atrás, portanto, plante o seu jardim e decore sua alma, em vez de esperar que alguém lhe mande flores. (William Shakespeare)

RESUMO

Aborda a coisa julgada por uma perspectiva de existência ou inexistência da relativização do instituto, diante da análise de seus efeitos em matéria tributária. Apresenta o conceito, a natureza jurídica, os limites e a abrangência da coisa julgada diante das exigências de segurança jurídica, justiça, moral, legalidade e tratamento isonômico. Busca supedâneos de desenvolvimento desde a formação da obrigação tributária, regra-matriz de incidência tributária e a formação da própria coisa julgada tributária. Avalia os seus aspectos pragmáticos e repercussões da aplicação da coisa julgada na seara tributária. Verifica a existência de uma crise da coisa julgada tributária, assim como a sua relativização. Nesse contexto, traz informações conclusivas diante do que dispõe a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal e do recentíssimo Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 492/2011. Versa, ainda, sobre a relação jurídica tributária continuativa, dos efeitos da modificação dos suportes fáticos e jurídicos desta relação, bem como traz à tona as indagações em relação a constituição de obrigações tributárias futuras por conta dos precedentes objetivos definidos pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, se estes teriam com o condão de, prospectivamente, cessar a eficácia vinculante das decisões tributárias acobertadas pelo manto da coisa julgada que lhes forem contrárias.

Palavras-chave: Coisa Julgada Tributária. Sentença. Obrigação Tributária. Regra-Matriz de Incidência Tributária. Segurança Jurídica. Relativização.

ABSTRACT

Addresses the res judicata by the prospect of the existence or absence of the relativization of the institute, before analyzing its effects on tax matters. Introduces the concept, the legal nature, the limits and scope of res judicata from the demands of legal certainty, justice, morality, legality and equality treatment. Search footstool development since the formation of tax liability, generally tax-incidence matrix and the formation of res judicata own tax. Evaluates their impact and pragmatic aspects of the application of res judicata in the tax area. Checks for a fiscal crisis of res judicata, as well as its relativization. In this context, provides conclusive information on what has Pronouncement No. 239 of the Federal Supreme Court and the very recent opinion of the Office of Attorney-General of the National Treasury No. 492/2011. Versa also on the tax relationship continuance, the effects of modification of the factual and legal support this relationship and brings up the questions regarding the constitution of future tax liabilities on account of previous goals set by the Federal Supreme Court, which that is, if they would have with the power to prospectively terminate binding effect of tax decisions covered up the mantle of res judicata are contrary to them.

Keywords: Tax Res Judicata. Sentence. Tax Obligation. Rule-Tax Incidence Matrix. Legal Security. Relativization.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
.....		
2	DA COISA JULGADA	10
.....		
2.1	CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DA COISA JULGADA	10
.....		
2.2	IMUTABILIDADE DA SENTENÇA	12
.....		
2.3	A COISA JULGADA MATERIAL E SEUS LIMITES OBJETIVOS	13
.....		
2.4	EFICÁCIA PRECLUSIVA DA COISA JULGADA	18
.....		
2.5	A COISA JULGADA E SEUS LIMITES SUBJETIVOS	20
.....		
3	DA ABRANGÊNCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	22
.....		
3.1	SEGURANÇA JURÍDICA E MATÉRIA TRIBUTÁRIA	22
.....		
3.2	FORMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	24
.....		
3.3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: ESTRUTURA	26

	LÓGICA	–	HIPÓTESE	E	
	CONSEQUÊNCIA				
				
3.4	COISA			JULGADA	
	TRIBUTÁRIA				
				
					35
3.5	ASPECTOS	PRAGMÁTICOS	DA	COISA	JULGADA
	TRIBUTÁRIA				
				
4	DA REPERCUSSÃO E APLICAÇÃO DA COISA JULGADA NA SEARA		E		MATÉRIA
	TRIBUTÁRIA				
				
					39
4.1	PROBLEMÁTICA HODIERNA DA APLICAÇÃO DA COISA JULGADA				
	TRIBUTÁRIA				
				
					39
4.2	SOBRE	A	RELATIVIZAÇÃO	DA	COISA
	JULGADA				
				
					41
4.3	IMPRECISÕES	SOBRE	A	RELATIVIZAÇÃO	DA
	JULGADA				COISA
				
					43
4.4	A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA				
	DIANTE DA SÚMULA Nº 239 DO SUPERIOR TRIBUNAL				
	FEDERAL				
				
					48
4.5	CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA				
	E	O	PARECER	PGFN/CRJ	Nº
	492/2011				
				
					51
5	CONCLUSÃO				
				
					61

REFERÊNCIAS

63

BIBLIOGRÁFICAS

.....

ANEXO	-	PARECER	PGFN/CRJ/Nº	68
492/2011				

.....

1 INTRODUÇÃO

Os aspectos jurídicos da coisa julgada, especialmente em matéria tributária e a possibilidade de sua modificação, somados as dificuldades inerentes ao problema do instituto da coisa julgada, previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988, sempre foi muito controvertido.

O presente trabalho apresenta a coisa julgada em matéria tributária e a situa diante dos ditames da segurança jurídica e justiça, sempre sentidas de maneira latente no campo do direito tributário. A partir disso, será possível abordar os aspectos pragmáticos e a repercussão da coisa julgada aplicada em matéria tributária, enfrentando a problemática hodierna do aludido instituto, incluindo as questões sobre a sua relativização.

Acompanhando, não se olvidará o necessário estudo da Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, as necessárias considerações sobre o recentíssimo Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 492/2011, que dá atualidade ao tema, e versa, em linhas gerais, sobre os limites objetivos da coisa julgada em matéria tributária e da cessação automática da eficácia vinculante de decisões transitadas em julgado quando sobrevierem precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso.

O objetivo deste trabalho não é somente abordar os aspectos jurídicos da coisa julgada em matéria tributária e sua possível relativização, mas também avaliar qual a real extensão do problema enfrentado e a posição mais adequada ao ordenamento jurídico vigente, especialmente com vistas à segurança jurídica prevista pela Carta Magna.

2 DA COISA JULGADA

2.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DA COISA JULGADA

A coisa julgada, prevista na Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, XXXVI, é, em sentido amplo, “a decisão judicial de que já não caiba recurso” (artigo 6º, Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro).

Ocorre que, muitas críticas doutrinárias foram feitas sobre essa definição insuficiente e imprecisa da lei. E, em decorrência disso, algumas correntes doutrinárias foram construídas e desenvolvidas a fim de aferir uma natureza jurídica para a coisa julgada. Os entendimentos não são pacíficos e as discussões giram em torno da coisa julgada ser: o efeito de uma sentença, a qualidade do efeito de uma sentença ou a situação jurídica criada pelo conteúdo da sentença.¹

De toda forma, a corrente majoritária no direito pátrio é a corrente defendida por Liebman², cuja idéia consiste no argumento

de que a coisa julgada é uma qualidade dos efeitos da decisão judicial, posto que, a autoridade da coisa julgada não deveria ser entendida como um efeito declaratório da sentença eis que a imutabilidade da sentença é que daria a qualidade à esse efeito declaratório do julgado. Segundo Liebman, *“Identificar a declaração produzida pela sentença com a coisa julgada significa, portanto, confundir o efeito com um elemento novo que o qualifica”*[6].

Para Liebman, precursor da presente corrente doutrinária, a natureza jurídica da coisa julgada é uma qualidade da sentença, contrapondo a noção de que a coisa julgada seria um efeito a sentença, até porque, a sentença produz efeitos desde o momento da publicação, não do trânsito em julgado.³

¹ MELO, Geórgia Karênia Rodrigues Martins Marsicano de. *A coisa julgada no processo coletivo*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 48, 31 dez. 2007. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2729>. Acesso em 26 out. 2011.

² Ibid.

³ Ibid.

Nesse diapasão, a doutrina de Walter Piva Rodrigues ensina

que o **instituto da coisa julgada** aparece como uma resposta da **técnica jurídica** para “atender às exigências de certeza, estabilidade e de segurança”, que informam a vida de cada povo que o acolhe em seu sistema normativo.

Isso porque o instituto em pauta encerra, como avançou Liebman, a idéia de que os **efeitos e o conteúdo da sentença** como “ato autoritativo” do Estado são não só vinculatórios, mas também, insuscetíveis de reforma ou mutabilidade; resultado a que se chega uma vez encerrado o processo de natureza jurisdicional.⁴

A coisa julgada é classificada em coisa julgada formal e material. A coisa julgada formal consiste na imutabilidade da sentença dentro do processo por meio “da preclusão de todos os instrumentos de impugnação ou da exaustão destes”.⁵

A coisa julgada material, por sua vez,

[...] nada mais é do que uma situação jurídica que se forma com o trânsito em julgado de decisão judicial de cognição exauriente de mérito (*res iudicata*), situação a partir da qual o conteúdo do comando sentencial adquire a qualidade da imutabilidade (*autorictas rei iudicatae*).⁶

De acordo com o artigo 467 do Código de Processo Civil, “denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

Nas palavras de Chiovenda, coisa julgada material é “a afirmação indiscutível e obrigatória para os juízes de todos os futuros processos, duma vontade concreta da lei, que reconhece ou desconhece um bem da vida a uma das partes”.⁷

Ainda de acordo com a corrente majoritária acerca da natureza do instituto, a coisa

⁴ RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008. p. 57.

⁵ ARMELIN, Donald. Flexibilização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Coord.). *Relativização da coisa julgada: enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008. p. 87.

⁶ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 21.

⁷ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*, v. 1. 29. ed. Editora Saraiva, 1965. p. 374.

ulgada deve ser constituída da conjugação dos aspectos formal e material e,

com tais características é que os legisladores consagram o instituto e vedam, conforme o magistério de Liebman, toda a apreciação e todo o reexame quando se torna a sentença definitiva: com a preclusão dos recursos, não só a sentença já não é recorrível (a chamada **coisa julgada formal**) mas os seus efeitos já não são contestáveis nem por outro juiz, em qualquer processo (a chamada **coisa julgada material**).⁸

O que se percebe é que por trás de toda definição e técnica processual acerca da coisa julgada está a pretensão do ordenamento jurídico em garantir a segurança nas relações humanas e prover a estabilidade necessária para que essas relações se façam de forma harmônica e pacífica. No plano político e social, então,

logra-se com a sua adoção, que se sabe imposta por motivos de convivência social antes aludidos, pôr fim aos litígios (*finem contraversiarum*), assegurando à toda coletividade a garantia de que o resultado final da atividade do órgão jurisdicional exprime a própria ordem prevista no direito objetivo.⁹

Tem-se, assim, as idéias de justiça, segurança jurídica e estabilidade como fatores e elementos norteadores do instituto da coisa julgada.

2.2 IMUTABILIDADE DA SENTENÇA

O caráter imutável da sentença, sob um certo aspecto, é o instrumento ou meio de se assegurar os valores de segurança jurídica e estabilidade no ordenamento do direito. Não é certo dizer que a sentença se torna imutável a partir de sua prolação, mas que a qualidade da imutabilidade é a ela conferida para que a sentença exerça a sua função e alcance seus fins e propósitos. Pode-se dizer que, com a conclusão do processo, surge daí a qualidade da imutabilidade com a formação da coisa julgada. Nesse sentido,

⁸ RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008. p. 57-58.

⁹ *Ibid.*, p. 58.

a coisa julgada, por sua vez, não é um efeito da sentença, mas se define propriamente “como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença”, resultado que se alcança quando o processo tenha chegado à sua conclusão com a preclusão dos recursos contra a sentença nele pronunciada.¹⁰

A autoridade da coisa julgada, por sua vez, adquire a imutabilidade e indiscutibilidade “do elemento declaratório da sentença transitada em julgado”.¹¹ Então,

isto significa que a sentença torna-se imutável e indiscutível apenas entre as partes, não podendo ser mudada por outra e sequer discutida em processo futuro versando sobre a mesma lide, entre as mesmas partes e no qual o juiz irá proferir nova sentença. Em consequência, o juiz deve abster-se de pronunciamento sobre ação idêntica já anteriormente decidida (imutabilidade) bem como está obrigado a julgar de conformidade com o anteriormente decidido em caso de ação diferente, mas relativa à mesma lide (indiscutibilidade).¹²

Nesse contexto, vê-se que o valor da imutabilidade está estritamente ligado à coisa julgada.

2.3 A COISA JULGADA MATERIAL E SEUS LIMITES OBJETIVOS

Uma vez delineados e explanados os aspectos e elementos essenciais da coisa julgada, tais como a natureza jurídica do instituto e, por conseguinte, a sua definição, a sua função política no ordenamento jurídico, a imutabilidade que lhe é inerente e o fim a que se destina, importa saber os limites objetivos do instituto.

Os limites objetivos da coisa julgada material são tratados nos artigos 468, 469, 470, 471 e 474, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

¹⁰ RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008. p. 75.

¹¹ *Ibid.*, p. 80.

¹² *Ibid.*, p. 80.

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;
III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, 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.

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.¹³

A partir da leitura dos artigos 468 e 469, conclui-se que os limites da coisa julgada material estão na medida da extensão do objeto do processo, ou seja, nos limites da causa de pedir e pedido, conforme entendimento doutrinário acerca do assunto:

Levando-se em conta a dicção dos artigos acima referidos, notamos que, para o legislador processual, os limites objetivos da coisa julgada devem ser observados a partir da lide e das questões a ela pertinentes, de modo que a questão litigiosa objeto de resolução pelo Poder Judiciário consiste no ponto de apoio da norma individual e concreta em relação a qual se projetarão os atributos da imutabilidade e da indiscutibilidade.

[...] o problema fundamental da temática dos “limites objetivos da coisa julgada” insere-se na adequada identificação do objeto do processo. Nessa perspectiva, o que individualiza, objetivamente, a coisa julgada material são os próprios elementos objetivos da ação, quais sejam: a causa de pedir e o pedido, sendo este, portanto, o objeto de todo e qualquer processo. [...]

Assim, o objeto do processo, discriminado, repita-se, pela causa de pedir e pelo pedido, deve ser visto como elemento identificador da ação e, por essa razão, será absorvido pelo comando sentencial que será alvo da coisa julgada. Ele delimitará a extensão dos atributos da imutabilidade e da indiscutibilidade, obstando, ainda, nova resposta jurisdicional a respeito da crise jurídica já devidamente resolvida pelo

¹³ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Promulga Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 26 out. 2011.

Poder Judiciário.¹⁴

O que se pretende dizer com essa explanação é que nem todo o argumento e a motivação do magistrado usado para a fundamentação de sua decisão estão, obrigatoriamente, adstritos aos limites do objeto do processo. Portanto, somente as questões principais são passíveis de formação da coisa julgada; “as questões secundárias são completamente imunes à incidência da coisa julgada material”.¹⁵

Insta salientar, no entanto, que a fundamentação da sentença tem o seu valor na formação da coisa julgada, embora os limites objetivos encontrem fronteira no objeto do processo, porque ali se encontram as verdadeiras perspectivas que embasaram e formaram o convencimento do magistrado. Assim,

[...] enquanto necessários à adequada delimitação do dispositivo da sentença, os fundamentos do *decisium* que se relacionem com o objeto do processo devem ser levados em consideração para fins de identificação da norma individual e concreta que fora imutabilizada pela coisa julgada, ainda que não se encontrem contemplados [...] na parte dispositiva da sentença.¹⁶

De modo sintético, diz-se que a fundamentação confere e garante a adequada e correta compreensão do julgado, conforme entendimento doutrinário a seguir:

Diante disso, notamos que, embora o dispositivo da sentença sirva realmente de veículo materializador da coisa julgada, sacramentando a norma individual e concreta, a correta compreensão da sentença depende da análise em conjunto do seu dispositivo e da sua fundamentação.¹⁷

Ainda no contexto da fundamentação, vale dizer que ela também sofre com os efeitos da preclusão e, portanto, o “efeito preclusivo da coisa julgada”.¹⁸ Nesse sentido, a respeito da regra do artigo 474 do Código de Processo Civil, argumenta-se que “não

¹⁴ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 49.

¹⁵ *Ibid.*, p. 52.

¹⁶ *Ibid.*, p. 54.

¹⁷ *Ibid.*, p. 55.

¹⁸ *Ibid.*, p. 55.

passa de uma consequência lógica da coisa julgada material”¹⁹,

[...] pode-se dizer que o instituto da eficácia preclusiva da coisa julgada está intimamente ligado ao fenômeno da preclusão, tratando-se de uma vedação legal acerca de eventual rediscussão do julgado entre as mesmas partes, mas com amparo em fundamento que, apesar de diversos, integram a causa de pedir da ação anterior.

Nestes termos, a *ratio* do artigo 474 do CPC não é outra senão esta: se a parte, durante a ação, não invocou os fundamentos que, em tese, ajudariam a convencer o juiz, não é permitido que, depois de constituída a coisa julgada, ela pretenda reascender a discussão. Não alegando aquilo que deveria ter alegado, sofre a preclusão, tornando-se irrelevante a arguição de qualquer novo fundamento para efeitos de superação do julgado.²⁰

Outra situação inserida no contexto da coisa julgada é a relação jurídica continuativa que, por sua vez, são orientadas pelas “regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualificativos”.²¹

A relação jurídica continuativa é uma situação que é constituída no presente e que se perpetua no tempo, se propagando no futuro e, justamente, por isso, que a relação é continuativa. Nesse sentido, segue entendimento doutrinário:

Nesse tipo de situação, costumeira em torno das obrigações de alimentos, nas obrigações contratuais e também nas obrigações tributárias, a sentença deve ser vista como sendo do tipo dispositiva ou normativa, haja vista que disciplina relações homogêneas de trato sucessivo, alcançando situações futuras que estão relacionadas a uma situação presente.²²

A relação jurídica continuativa, enquanto a sua situação de fato e de direito permanecerem inalteradas, goza dos efeitos da coisa julgada material. Ao passo que, se elementos essenciais do objeto do processo transmuda-se para outra condição, a coisa julgada poderá ser afetada pelo instrumento processual da ação revisional a fim

¹⁹ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 56.

²⁰ *Ibid.*, p. 56.

²¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao código de processo civil*. 3. ed. atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998. p.147.

²² MOJICA, Rodrigo Chinini. *op. cit.*, p. 58.

de que seja realizada nova prestação jurisdicional. Nesse sentido:

[...] uma vez modificado o suporte fático e/ou jurídico da relação jurídica continuativa objeto de sentença que fez coisa julgada, a lei autoriza a revisitação dos ditames da norma individual e concreta produzida pelo Estado-juiz, abrindo as portas para a suposta alteração do julgamento através do manejo de instrumento processual que a doutrina achou por bem batizar de “ação revisional” de sentença/coisa julgada.²³

É importante salientar que a mudança das condições de uma relação jurídica continuativa não guarda relação com a reversão da imutabilidade da coisa julgada. O que ocorre é que a imutabilidade da sentença permanece em relação à situação *ab initio* e, a partir do momento que aquelas condições contraem uma nova faceta de cunho fático ou probatório, considera-se que um novo objeto é apresentado para a apreciação e julgamento do aparato judiciário. É nesse sentido que a doutrina argumenta:

No entanto, cumpre advertir que, a despeito de a decisão ter como objeto uma relação jurídica continuativa, não há como negar que a imutabilidade a ela concernente é tão intangível quanto aquela relativa à coisa julgada que se forma com amparo em qualquer outra espécie de relação jurídica. Isso porque não é a sentença ou a coisa julgada que se modifica, mas, sim, a relação jurídica continuativa objeto da causa de pedir da ação.²⁴

Ou seja, como a alteração nos parâmetros fáticos e jurídicos da relação jurídica continuativa não foi enfrentada quando da prolação da sentença anterior – o que corresponde a uma pretensão com *causa petendi* diversa – a prolação de nova decisão não acarreta afronta ao instituto em referência e tampouco encontra fundamento na suposta existência de coisa julgada nas sentenças relativas a relações jurídicas continuativas.²⁵

Enfim, vale dizer que, pelo fato da relação jurídica continuativa ser passível de se transmudar para uma nova situação, abrangendo um contexto diverso do inicial, não significa que ela não possa ser sujeita aos efeitos do instituto da coisa julgada. A

²³ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 58.

²⁴ *Ibid.*, p. 59.

²⁵ *Ibid.*, p. 59.

relação jurídica continuativa é sujeita, sim, à coisa julgada e há previsão de mecanismo processual competente para atender eventual necessidade de rever a matéria da lide. Assim,

seja como for, o que não se pode perder de vista é que, na temática dos limites objetivos da coisa julgada, o objeto do processo – *causa petendi* e pedido – pode versar sobre relações jurídicas continuativas, cuja eventual modificação em seu suporte fático e/ou jurídico autoriza o manejo da “ação revisional”, com o conseqüente proferimento de uma nova sentença de mérito acerca dessa relação jurídica continuativa.²⁶

2.4 EFICÁCIA PRECLUSIVA DA COISA JULGADA

Relacionado aos limites objetivos da coisa julgada está o instituto da eficácia preclusiva da coisa julgada, também conhecido como julgamento implícito.

Com o trânsito em julgado da sentença surge uma conseqüência jurídica imediata, qual seja, o seu efeito preclusivo. O Código de Processo Civil torna evidente tal efeito por meio dos artigos 471, *caput*, e 474, *in verbis*:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.²⁷

Conforme leciona Cândido Rangel Dinamarco:

A eficácia preclusiva é a aptidão, que a própria autoridade da coisa julgada material tem, de excluir a renovação de questões suscetíveis de neutralizar os efeitos da sentença cobertos por ela. (...) O significado do art. 474 é impedir não só que o vencido volte à discussão de pontos já discutidos e resolvidos na motivação da sentença, como também que

²⁶ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 60.

²⁷ BRASIL. Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Promulga Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm >. Acesso em: 26 out. 2011.

ele venha a suscitar pontos novos, não alegados nem apreciados, mas que sejam capazes de alterar a conclusão contida no decisório.²⁸

Nas palavras de Alexandre Câmara:

Em verdade, o que se quer dizer com o art. 474 é que, uma vez alcançada a sentença definitiva pela autoridade de coisa julgada, tornam-se irrelevantes todas as alegações que poderia ter sido trazidas a juízo e que não o foram. Isto se dá, diga-se, porque os motivos não transitam em julgado, sendo, pois, irrelevante o caminho trilhado pelo raciocínio do juiz ao proferir sua decisão. Apenas o dispositivo da sentença transita em julgado e, por conseqüência, não se poderia permitir que a coisa julgada fosse infirmada toda vez que a parte vencida se lembrasse de alguma alegação que poderia ter feito mas não o fez.²⁹

Assim, o Código de Processo Civil busca evidenciar que, mesmo não incidindo a coisa julgada sobre os motivos da sentença, não poderão eles ser invocados para, em novas demandas provocar a alteração ou frustração daquilo que se acha sob autoridade da *res iudicata*. Nem mesmo alegações e defesas que, se usadas no momento oportuno, modificariam o julgamento da causa podem posteriormente fundamentar decisões em detrimento daquilo que logrou alcançar o status de coisa julgada.³⁰

Desta forma, busca-se com tal efeito impedir que qualquer novo julgamento, no mesmo ou em outro processo, possa prejudicar a situação de indiscutibilidade e imutabilidade da sentença, ou seja, a característica de intangibilidade da sentença prevista no art. 467 do Código de Processo Civil.

Segundo Humberto Theodoro Júnior:

A teoria da preclusão foi concebida, é certo para operar dentro do processo [...] Assim, a coisa julgada formal seria a última preclusão, porque com ela se encerraria a relação processual. A coisa julgada material, atuando fora do processo, não se enquadraria na idéia de

²⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*, v. 3. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 323-325.

²⁹ CAMARA, Alexandre. *Lições de direito processual civil*, v. 2. 7. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2002. p. 03.

³⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 552.

preclusão. Uma vez, porém, que esta nada mais é do que um grau a mais imposto à coisa julgada formal, não é incorreto reconhecer à coisa julgada material a natureza de uma projeção da coisa julgada formal para além das fronteiras do processo encerrado. Assim, não haverá impropriedade na categorização da coisa julgada material como preclusão máxima, porque sua eficácia nada mais é do que uma ampliação quantitativa da coisa julgada formal, levando seus efeitos inibitórios a prevalecer, também, perante futuros processos.³¹

Desta feita, pode-se afirmar que a preclusão gerada pela coisa julgada se manifesta tanto interna como externamente ao processo em que a sentença de mérito é proferida.

2.5 A COISA JULGADA E SEUS LIMITES SUBJETIVOS

Além dos limites objetivos, conforme já explanado, a coisa julgada apresenta limites subjetivos, de acordo com o que se depreende da leitura do artigo 472 do Código de Processo Civil, *in verbis*: “a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros”.

A limitação subjetiva dos efeitos da coisa julgada deve ser entendida como uma restrição referente às pessoas, uma vez que não é qualquer pessoa que ficará sujeita aos efeitos da coisa julgada. Somente aquelas que figurarem no relatório da sentença como partes é que se sujeitarão aos efeitos subjetivos da sentença, consoante dispõe o artigo 458, I, do Código de Processo Civil.

Aduz Luiz Eduardo de Castilho Giroto:

A sentença produzirá efeitos concretos sobre todas as situações e relações que tenham pertinência com o objeto da sentença, já a coisa julgada - a qualidade de imutabilidade que recai sobre os efeitos da sentença (ou mais precisamente, sobre o conteúdo do *decisum*) – põe-se, em princípio, apenas para aqueles que tiverem a oportunidade de

³¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 553.

participar do processo, na condição de partes.³²

Por limite subjetivo entende-se que apenas a imutabilidade e a indiscutibilidade da sentença é que não podem prejudicar e nem beneficiar estranhos ao processo em que foi proferida a decisão transitada em julgada, sendo errôneo afirmar que a sentença somente vale entre as partes.³³

Neste sentido, ensina Cândido Rangel Dinamarco:

Existem duas classes de terceiros que de algum modo estão ligadas ao sujeito do processo ou ao seu objeto e, por conseqüência, aos efeitos que a sentença de mérito produzirá e à coisa julgada da qual se revestirá: a) os titulares de situação jurídica não afetada sequer indiretamente pela sentença, mas que dela possam receber um prejuízo de fato; b) os sujeitos de uma situação jurídica incompatível com a decisão.³⁴

Caso o terceiro seja atingido, a impugnação da *res iudicata* poderá ser feita na simples forma de defesa ou réplica à exceção de coisa julgada em todas as oportunidades em que uma das partes pretende utilizar a sentença contra eles, cabendo ainda os embargos de terceiro, quando se tratar de execução de sentença condenatória que atinja bens de estranho.³⁵

Para Luiz Eduardo de Castilho Giroto, o terceiro poderá se valer das ações previstas na lei, tais como a ação rescisória, o mandado segurança, sendo certo que a via processual cabível vai depender do caso concreto e da aferição concreta sobre a legitimidade ativa da causa e do seu interesse de agir.³⁶

³² GIROTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. Curitiba: Juruá, 2008. p.21.

³³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 557.

³⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*, v. 3. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 318-319.

³⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. op. cit., p. 557.

³⁶ GIROTO, Luiz Eduardo de Castilho. op. cit., p.21.

3 DA ABRANGÊNCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 SEGURANÇA JURÍDICA E MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O princípio da segurança jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Referido princípio encontra-se prenunciado na Constituição Federal Brasileira em diversas passagens: no preâmbulo, ao anunciar a instituição de um Estado Democrático, tendo como valor supremo, dentre outros, a segurança; no *caput* do artigo 5º, ao estabelecer diversas garantias a todos que residem no Brasil, dentre as quais, a segurança; no inciso XXXVI do artigo 5º, ao dispor que um dos direitos fundamentais de todo cidadão é o de não ter o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada prejudicados pela lei.

Segundo J. J. Gomes Canotilho,

a idéia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizados do princípio geral de segurança: o princípio da determinabilidade das leis (exigência de leis claras e densas); o princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas de previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos.¹

Na seara tributária, o princípio da segurança jurídica passou a ser compreendido como um pressuposto essencial para garantir a confiança do contribuinte nas suas relações com o fisco, restando configurado em diversos princípios constitucionais tributários, tais como: irretroatividade tributária (artigo 150, III, *a*, CF), anterioridade tributária (artigo 150, III, *b*, CF), capacidade contributiva, vedação ao confisco (artigo 150, IV, CF), legalidade (artigo 150, I, CF).

Neste sentido, Marilene Talarico Martins Rodrigues dispõe que

o princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1991. p. 375-376.

tranqüilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui.²

Ademais, Roque Antonio Carrazza leciona que

[...] o princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isso mesmo, só podem surgir da lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa jurídica competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança da lei fiscal, que, traduz praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.³

Além disso,

percebe-se, claramente, que a noção do “justo” em matéria tributária encontra-se ligada, de forma indissociável, ao princípio da segurança jurídica, o qual confere certeza e igualdade às relações tributárias, eis que o contribuinte apenas poderá se submeter a uma imposição fiscal pautada nos estritos comandos legais.⁴

E, por derradeiro, o Professor Paulo de Barros Carvalho, ao tratar dos princípios constitucionais gerais, defende o caráter *bidirecional passado/futuro* no que tange ao princípio da segurança jurídica. Para o autor, a segurança jurídica é

um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações interhumanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das

² RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 211.

³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 139.

⁴ GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 26.

normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.⁵

Depreende-se, portanto, que a eficiência do aparelho jurídico depende da firmeza de suas decisões.

3.2 FORMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No Direito Penal brasileiro, a regra que define a configuração ou não de um crime repousa na existência de sua tipificação. Ou seja, não há crime sem lei anterior que o preveja. Dessa forma, para existir a adequação de um fato como delito, é preciso que, antes, exista a tipificação de determinada conduta como crime.

Esta regra, de certo modo, não é diferente no plano tributário, porque o ordenamento jurídico precisa prever um tributo e regular seus aspectos essenciais, de maneira expressa em lei, para autorizar a sua cobrança, conforme os ditames dos artigos 5º, II e 150, I, da Carta Magna.

Além da previsão legal, é necessária, inclusive, a existência de um fato imponível, quer dizer, a existência de um fato concreto do mundo real que encontra adequação nas condições jurídicas aptas a estabelecer a formação de uma obrigação tributária, assim como explana a melhor doutrina:

É preciso reconhecer que a relação jurídica se instaura por virtude de um enunciado fático, posto pelo conseqüente de uma norma individual e concreta, uma vez que, na regra geral e abstrata, aquilo que encontramos são classes de predicados que um acontecimento deve reunir para tornar-se fato concreto, na plenitude de sua determinação empírica.⁶

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 166.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 195.

Dessa forma, somente a lei, somado ao fato impositivo, confere imperatividade à criação e formação de uma obrigação e relação tributária. Isso significa que, em matéria tributária, prevalece o princípio da legalidade e, por conseguinte, as questões de cunho tributário não podem ser solucionadas pelo critério da discricionariedade ou pela convicção pessoal do ente julgador. Nesse sentido, manifesta a doutrina acerca do assunto:

À vista de todo exposto, o princípio da legalidade, no que pertine à instituição ou aumento de tributos, manifesta-se entre nós, como reserva absoluta da lei formal, entendido no sentido de que a lei ordinária (federal, estadual, municipal ou distrital), necessariamente minuciosa, '[...] deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto', de modo que esta possa ser obtida '[...] por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato à norma, independentemente de qualquer valoração pessoal'. Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato impositivo, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).⁷

No mesmo sentido, o entendimento de Sacha Calmon Navarro:

No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e irretratáveis.

[...] O Código Tributário Brasileiro dispõe enfaticamente que somente a lei pode estabelecer as matérias relacionadas acima.

Estas, em conjunto, formam a própria estrutura da norma tributária: definição do fato gerador, fixação das bases de cálculo e alíquotas, a majoração do tributo e mais a estatuição infrações à lei fiscal e de suas penalidades. Por esta via consagra-se o princípio da tipicidade, que é exauriente (legalidade material). Conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o princípio da tipicidade.⁸

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 148.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 200-201.

A formação da obrigação tributária se dá, então, com a hipótese do fato imponible conjugada com a autoridade da lei que a autoriza e determina.

3.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: ESTRUTURA LÓGICA – HIPÓTESE E CONSEQUÊNCIA

Com brilhantismo a Professora Aurora Tomazini de Carvalho conceitua:

Chamamos “regra-matriz de incidência” as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária [...], dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta.⁹

Quanto à hipótese de incidência instituída na formulação genérica e abstrata contida na lei, tratando-se de um ato/fato hipotético que desencadeia a relação jurídica tributária.

Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho,

na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).¹⁰

O critério material, temporal e espacial também são analisados pela Professora Aurora Tomazini de Carvalho, conforme segue:

Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico. Nada impede, porém, que o intérprete, analisando os textos positivados, selecione mais propriedades do evento, como, por exemplo, no caso das normas penais da parte especial (tipificadoras dos crimes), em que um critério identificativo da vontade do agente (*dolo/cula*) é necessário para a identificação da conduta típica.¹¹

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 361.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263.

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 367.

Ainda pelos caminhos da Ilustre Professora Autora Tomazini de Carvalho,

quanto maior o número de critérios percebido pelo intérprete, maior a precisão identificativa do conceito da hipótese. O esquema de regra-matriz de incidência, aqui apresentado, oferece-nos o conteúdo mínimo necessário para a identificação de um fato e de uma relação intersubjetiva (em termos gerais), o que não restringe, de forma alguma, a construção significativa do intérprete apenas a tais critérios.¹²

Na regra-matriz também deve ser analisada quanto à *consequência*, que determina uma obrigação tributária que será constituída com base nos efeitos jurídicos ocorridos pelo acontecimento de determinado fato.

Nos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho: “na consequência (prescritor), deparamos com critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).¹³

Quanto aos critérios da hipótese de incidência e da consequência conclui o Ilustre Professor Paulo de Barros no sentido de que “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária”.¹⁴

Desta forma, faz-se necessária à análise de cada um dos critérios citados, a seguir:

a) Critérios da hipótese ou antecedente:

- a.1) critério material
- a.2) critério espacial
- a.3) critério temporal

b) Critério do consequente:

- b.1) critério pessoal
- b.2) subjetivo ativo

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 368.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263.

¹⁴ *Ibid.*, p. 263.

- b.3) sujeito passivo
- b.4) critério quantitativo:
 - b.4.1) base de cálculo
 - b.4.2) alíquota

Critério material

O critério material, em tese, é o próprio comportamento das pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, gerando um vínculo obrigacional.

Com a criação da obrigação, estão contidos os dados de ordem objetiva, que nada mais é a própria consistência material do fato ou estado de fato apresentado pela hipótese de incidência.

Nos ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho, “critério material é a expressão, ou enunciado, da hipótese se que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico”.¹⁵

Sobre a mesma linha de estudo, o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho: “Nosso objetivo é enxergar o critério material liberado das coordenadas de espaço e de tempo, como se fora possível um comportamento de uma pessoa desvinculada daqueles condicionantes.”¹⁶

No mesmo sentido, manifesta-se o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho:

dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 368.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 288.

produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.”¹⁷

A Professora Aurora Tomazini de Carvalho, exemplifica a matéria em colendo:

[...] (i) o *caput* do art. 121 do Código Penal enuncia o critério material da forma de homicídio simples (*Matar alguém*). Nota-se que o verbo (*matar*) é pessoal, indicando que um sujeito que realizar a ação (*alguém terá que matar*); apresenta-se no infinitivo, apontando a realização futura da ação; e contém um complemento, que indica uma peculiaridade da ação (*alguém – uma pessoa, não um animal ou uma planta*); [...]”¹⁸

Desta forma, conclui-se que o critério material tem como fato gerador uma obrigação, que é criada pela relação comportamental de pessoas (físicas e jurídicas), condicionada por uma circunstância de espaço e tempo.

Critério Temporal

O critério temporal, segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho, compreende

o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descritivo, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.¹⁹

Ou seja, é a indicação de tempo contida na regra abstrata que determina o exato momento de ocorrência de fato. A partir de tal ocorrência que é gerada a relação entre devedor e credor, podendo ser através de pagamento de uma prestação pecuniária.

A indicação do tempo deverá ser capaz de apurar exatamente qual será a lei aplicável (vigência e eficácia), devendo observar os princípios da irretroatividade e

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 289.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 369.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 295.

anterioridade da norma, além dos institutos da prescrição e decadência.

A Professora Aurora Tomazini de Carvalho bem exemplifica tal ensinamento, conforme segue:

Voltemos-nos, por exemplo, à norma de homicídio: o critério material, como já vimos, sinaliza para a situação de *matar alguém*, mas em que momento o direito considera praticado o fato de matar? A resposta a esta pergunta e o conteúdo do critério temporal da norma encontramos no art. 4º do Código Penal “*considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*”. Nota-se que a legislação penal escolheu o instante do fator (ação) contra a pessoa, com o um marco temporal em que se considera realizado o fato criminoso, para fins de aplicação da norma penal.”²⁰

Critério Espacial

Para o estudo do critério espacial, Paulo de Barros Carvalho aduz o seguinte:

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, não de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o mando da vigência territorial peculiares.”²¹

Com isso, é importante analisar que a hipótese de incidência só tem efetiva validade quando o nascimento de uma obrigação se dê no âmbito territorial da validade da lei, logo, se determinado fato não se der em lugar previsto na hipótese de incidência, não será fato oponível, ou seja, não determinará, portanto, o nascimento de nenhuma

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 381.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 170.

obrigação tributária.

Todavia, há um critério geral que delimita a competência constitucional, que somente poderá ser utilizado na falta de outra competência, como por exemplo: a lei municipal terá eficácia somente no território do Município; a estadual só no próprio Estado e a lei federal abrange o território nacional.

Para ilustrar tal matéria pode-se citar o Código Tributário Nacional, em seus artigos 19, 23 e Decreto-lei nº 406/68, que estabelece normas gerais sobre o antigo ICM:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada deste no território nacional.

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

O Decreto Lei nº 406/68, que estabelece normas sobre o antigo ICM, declara em seu artigo 1º, *in verbis*:

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

- I – a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial e produtor;
- II – a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;
- III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, café e estabelecimentos similares.

Critério Pessoal

A Constituição Federativa do Brasil determina que o legislador está obrigado a definir como sujeito passivo o *destinatário constitucional obrigatório*, não havendo desta forma, a discricionariedade.

Sendo assim, o sujeito da obrigação tributária é determinado pela hipótese de

incidência; por força da lei, ou seja, o ente tributante será aquele que praticou o ato/fato que esteja descrito na lei.

Para Aurora Tomazini de Carvalho: “Critério pessoal é o feixe de informações contidas no conseqüente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição de fato”.²²

O Ilustre Professor General Ataliba observa que “[...] o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”.²³

Sujeito Ativo e Passivo

No Direito Tributário, o sujeito titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, é a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo.

Cumpra esclarecer, ainda, que a lei contém a hipótese de incidência, sendo, portanto os sujeitos ativos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, respeitados os critérios de repartição de competência tributária.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, é o devedor ou a pessoa de quem é exigido o cumprimento à obrigação, tal pessoa é nomeada como contribuinte, que será identificado pela conexão (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.

Poderá ocorrer a solidariedade, conforme ensina Aurora Tomazini de Carvalho: “Quanto ao número de sujeitos, o legislador pode eleger mais de um indivíduo para compor um dos pólos da relação, configurando o que chamamos de responsabilidade

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 387-388.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 82.

solidária”.²⁴

Critério Quantitativo

O critério quantitativo está baseado na existência do direito subjetivo que o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui de cobrar o tributo devido. No entanto, o Estado somente poderá cobrar do contribuinte quando tiver conhecimento da quantia exata devida.

Para que o Estado possa quantificar o valor devido, terá que observar conjuntamente a *alíquota e base de cálculo*.

Base de Cálculo

Inicialmente, cumpre esclarecer que, a base de cálculo é que se configura em atributo do aspecto material da hipótese de incidência, sendo tal aspecto responsável por individualizar a relação jurídico-tributária.

Preleciona o Professor Paulo de Barros Carvalho sobre o assunto, a seguir:

[...] base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regramatriz tributária, e que se destina, primordialmente, **a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico**, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, **tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo** [...] (negritos nossos).²⁵

Desta maneira, denota-se que a base de cálculo apresenta maior objetividade e relevante judicidade e confirmará ou infirmará a materialidade do tributo, identificando a natureza e delimitando a regra jurídica de tributação.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op.cit., p. 387-388.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363.

Quanto às proporções reais da base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Quase sempre a base de cálculo é um valor em dinheiro. Isso, contudo, não é um imperativo, como podemos verificar. Acontece que, sendo a dívida tributária essencialmente expressa em pecúnia, quando a base não se exprimir em símbolos monetários, a alíquota forçosamente o será. Ilustramos a nota com lembrança do extinto imposto de consumo incidente nos casos de industrialização de tecidos, em que a base de cálculo era o número de metros lineares de comprimento, e a alíquota uma quantia em dinheiro (p. ex.: \$ 1,20, por metro de comprimento)."²⁶

Desta forma, conclui-se que a base de cálculo nada mais é que o valor sobre o qual será aplicado à alíquota para que reste então o valor do tributo a ser pago.

Alíquota

Alíquota é um índice aritmético que somado à base de cálculo fornecerá o valor que será cobrado pelo Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) dos contribuintes, ou seja, o valor do tributo devido, o *quantum* correspondente da obrigação tributária.

Como preceitua o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho,

Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex.: \$ 1,20, por metro linear, de 100 metros: \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo(que neste caso será representado por quantia monetária)."²⁷

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363. p. 364.

²⁷ *Ibid.*, p. 374.

3.4 COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

A coisa julgada tributária, assim como a coisa julgada em sentido amplo, decorre do resultado da prestação jurisdicional, nos limites do objeto do processo. Nesse contexto, a coisa julgada tributária não traz inovação alguma. Porém, em razão da matéria, uma situação que se apresenta bastante recorrente é a coisa julgada tributária versando sobre relações jurídicas continuativas, questão essa que é, ainda, muito discutida pela jurisprudência e, portanto, ainda não há entendimento pacífico sobre o assunto.

As maiores discussões abrangem o alcance do instituto na ação declaratória e no mandado de segurança. E, a doutrina já apresentou algumas linhas de pensamento sobre as referidas situações jurídicas, conforme segue:

Em se tratando, porém, de sentença proferida em ação declaratória, a coisa julgada abrangerá precisamente a afirmação da existência, ou da inexistência, da relação jurídica, pois a decisão consiste precisamente nessa declaração. [...]

Na sentença que declara a inexistência de relação jurídica tributária, porque reconhece haver imunidade, ou isenção, ou não incidência pura e simples do imposto, transita em julgado a declaração. Assim, em se tratando de relação jurídica tributária continuativa, o preceito valerá para o futuro, salvo, é claro, alteração que poderá ocorrer nos elementos de fato e de direito, formadores dessa relação. Não se trata de utilizar a ação declaratória para o acertamento de relação futura, mas para o acertamento de uma relação atual, que vai desenvolver no futuro.²⁸

Veja-se, por exemplo, que há linha argumentativa que sustenta a possibilidade de que os efeitos da coisa julgada em ação declaratória em matéria fiscal se projetam para o futuro, alcançando exercícios posteriores, em confronto com o entendimento de que este argumento não pode ser prestigiado para o mandado de segurança preventivo, considerando-se que esta modalidade de *writ* não se confunde com o “mandado de segurança contra lei em tese”. Diz-se que a segurança preventiva se destina a proteger direito atual resultante de fatos já ocorridos. Esta linha de raciocínio, *data venia*, não se afigura adequada aos casos de relação continuada, pois, como se extrai do próprio texto em comento, este tipo de relação fiscal é “peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos da coisa julgada em questões tributárias. In: *Revista dos Tribunais*, n. 663, jan. 1991p. 19.

atividade mais ou menos duradoura”. Ora, é justamente esta singularidade – cuidar-se de relação fiscal sucessiva e duradoura – que empresta à sentença concessiva do mandado de segurança preventivo efeitos sucessivos e duradouros.

Por outro modo de dizer, se a atividade sucessiva e duradoura que a empresa pratica está sucessiva e duradouramente exposta à incidência tributária é necessário que a prevenção por via do *writ* se dê igualmente de modo sucessivo e duradouro, i.e., continuado.²⁹

Apesar dos posicionamentos doutrinários existentes, a discussão persiste e o ponto maior é o questionamento da autoridade ou relativização da coisa julgada e, por conseguinte, a afirmação ou fragilização da segurança jurídica e do valor de justiça.

3.5 ASPECTOS PRAGMÁTICOS DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

Como anteriormente explanado, foi constatado que, da sentença de mérito, decorre a coisa julgada tributária, independente da questão envolvida se tratar de uma relação jurídico-tributária consumada ou continuativa. De acordo com Walter Piva Rodrigues,

[...] o problema da coisa julgada em matéria tributária não se restringe às situações em que se discute a incidência de tributos com fatos geradores, cujo ciclo de formação se completa dentro de período certo de tempo (os fatos geradores complexivos ou periódicos), **mas**, alcança, também, hipóteses em que os fatos geradores do tributo se realizam em cada ato, fato ou evento (fatos geradores instantâneos).³⁰

Neste ponto, insta registrar as sempre valiosas ponderações do Professor Paulo de Barros Carvalho sobre os fatos geradores continuados complexivos, visto que para o Ilustre Professor:

Acendeu-se a curiosidade da pesquisa e encontramos a explicação: o adjetivo *complexivo* não existe em português. É palavra do vocabulário italiano – *complessivo* – que vem de *complesso* (em vernáculo, complexo), empregado no sentido de integral, inteiro, total. Apressadamente traduzido, ganhou curso com a acepção de complexo, neologismo insuportável, mas que prosperou, livremente,

²⁹ MARINS, James. Eficácia objetiva da coisa julgada e ação rescisória em matéria tributária. In: *Direito processual e tributário: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 476-477

³⁰ RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008. p. 98.

até 1974, ano em que, contra ele, formalizamos crítica veemente.³¹

Ainda, o Professor Paulo de Barros Carvalho entende, assim, pela inexistência da relação jurídica continuativa, conforme segue:

Se o chamado *fato gerador complexo* aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que se falar-se em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídicos-fiscais da espécie.³²

Foi apresentado, também, que uma sentença faz coisa julgada em relação ao objeto do processo e de que maneira a fundamentação do julgado afeta a formação desse instituto. Além disso, abordou-se os limites da coisa julgada, tanto objetiva quanto subjetiva.

E, na verdade, no âmbito das reflexões jurídicas, as discussões teóricas sobre a coisa julgada apresentam-se como uma atividade mais tangível de se encontrar uma solução para o encerramento e pacificação do embate (porque as discussões pairam, normalmente, sobre hipóteses *in abstracto* e com poucos fatores geradores de dúvidas e entendimentos diversos) do que os casos concretos que se submetem ao crivo do Poder Judiciário, que, por sua vez, enfrenta situações de maior complexidade, e cada uma delas envolvendo inúmeros elementos de discussão.

O que se pretende dizer é que a tarefa de se aplicar as regras instituídas e as lições doutrinárias aos casos concretos nem sempre se revela fácil ou óbvia. Muito pelo contrário. E, justamente, por isso, que Tércio Sampaio Ferraz Jr. sintetizou o problema da coisa julgada, no âmbito tributário, no fato de que a “determinação do alcance oscila entre uma limitação temporária pronunciadamente restritiva e uma extensão sem limites”.³³

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 301.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.302.

³³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade de objeto. In: *O Estado de São Paulo*, 27 abr. 1988. p. 29.

Na vida prática, as questões enfrentadas repousam na dificuldade de se constituir critérios que determinem em que medida a coisa julgada vai alcançar mais ou menos os aspectos de uma situação concreta.

O problema está na distinção

em cada caso julgado, entre as decisões que tenham pronunciado sobre os **elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica** como a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo, a sua incidência ou não incidência na hipótese materialmente considerada, a existência ou inexistência de isenção legal ou contratual e o seu alcance, a vigência da lei tributária substantiva ou sua revogação etc. e as que se tenham pronunciado sobre **elementos temporários ou mutáveis** da relação jurídica, como a avaliação de bens, as condições personalíssimas do contribuinte em seus reflexos tributários, e outras da mesma natureza.³⁴

O problema consiste na dificuldade em atribuir ou não o mesmo tratamento jurídico para duas demandas fiscais que versam sobre o mesmo imposto, mas que apresentam variações quantitativas, ou em como separar ou não dois objetos aparentemente idênticos, entendendo pela similaridade ou diferenças naturais entre eles, na medida de suas peculiaridades circunstâncias, quando a linha fronteira é tênue, a ponto de não existir.

Os desafios do instituto da coisa julgada tributária, na prática, consistem, portanto, na dificuldade de se atribuir a sua abrangência e o seu alcance diante dos casos concretos, dotados da complexidade da matéria, que se apresentam ao Judiciário.

³⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (direito fiscal). In: *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, v. 9.

4 DA REPERCUSSÃO E APLICAÇÃO DA COISA JULGADA NA SEARA E MATÉRIA TRIBUTÁRIA

4.1 PROBLEMÁTICA HODIERNA DA APLICAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

Não é novidade que certa corrente entende que a crise do Estado advém do caos tributário, criado por um clima de insegurança jurídica por conta da relativização do instituto da coisa julgada.

Como visto, a coisa julgada desobriga o Estado da sua função jurisdicional, mas em matéria tributária possui um reflexo importante, qual seja, além do esgotamento da função jurisdicional do Estado, atinge a relação jurídica substancial, visto que é causa de extinção do crédito tributário. Nesse ponto, a coisa julgada em matéria tributária é deveras relevante, visto que denota a interferência do direito material sobre o instrumental.

Mesmo diante da teoria unitária do processo, que em linhas gerais admite apenas um processo aplicável a todo o direito material, especialmente em matéria tributária, existem peculiaridades que permitem a interação na conformatação do instituto da coisa julgada no que diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Destarte, o tributo pode ser substancialmente atingido pela coisa julgada, ou seja, quando esta promove a extinção do crédito tributário, haverá o desdobramento de implicações nas condutas do contribuinte perante o Fisco. Notadamente, a previsibilidade e a estabilidade são premissas fundamentais para a segurança jurídica. Vale dizer, mitigada a imutabilidade do instituto da coisa julgada, há que se falar em um contribuinte míope no planejamento de suas ações em face do Fisco.

Frisa-se, novamente, que a segurança jurídica nas relações tributárias deve ser preservada a todo custo, sem levar em conta conveniências do Estado, sem deturpar sob a pretensa égide da primazia do interesse coletivo sobre o privado a coisa julgada.

O que é necessário verificar é se a voracidade arrecadatória do Fisco atenta contra a coisa julgada, com fundamento na aludida prevalência do interesse público sobre o privado, e posterior reconhecimento da constitucionalidade da lei havida por inconstitucional na decisão passada em julgado, por exemplo.

Manter os princípios consagrados e relativos às garantias dos contribuintes é fundamental, assim como a reflexão sobre a mitigação do instituto da coisa julgada, da irretroatividade, da legalidade e da segurança jurídica.

O problema da mitigação do instituto da coisa julgada no campo tributário deve ser visto à luz da segurança jurídica, como valor indissociável da função jurisdicional. O Estado, ao aplicar justiça, o faz, em tese, em ambiente certo e longe do caos, principalmente para que o próprio Estado, que se coloca como parte no litígio, não seja também o responsável pela crise que o ensejou.

Na seara tributária, por vezes é o que ocorre, e o Estado é o agente que implanta a crise que atinge frontalmente o tributo, seja como valor social ou jurídico, justamente pela incapacidade do próprio Estado para atender e suprir as demandas dos contribuintes.

A flexibilização da coisa julgada em matéria tributária pode dar azo a injustiças e desvalorização do direito, e na medida em que atua como braço do Fisco, traz inquietação e incerteza ao contribuinte.

Os defensores da relativização da coisa julgada em matéria tributária argumentam a seu favor, em linhas gerais, o já mencionado fundamento da prevalência do interesse coletivo, dos princípios da universalidade e da isonomia, do trato sucessivo e da

continuidade das relações tributárias, assim como do efeito *ex tunc* da declaração de constitucionalidade, entre outros.

A problemática hodierna da aplicação da coisa julgada tributária e sua crise residem no exato valor da segurança das relações jurídicas, se absoluto no sistema, ou mitigado pela sua relativização, mesmo diante de certos valores constitucionais. Tem-se, ainda, o risco da eventual adoção generalizada da idéia da relativização da coisa julgada como valor segregado à segurança jurídica, dando ensejo à subjetividade das interpretações.

A coisa julgada, antes de tudo, deve ser interpretada como um valor constitucional inserto no capítulo dos direitos e garantias individuais da Constituição Federal.

4.2 SOBRE A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

A relativização da coisa julgada é uma tendência que vem sendo sustentada pela doutrina sendo, inclusive, adotada em decisões dos tribunais superiores, no sentido de mitigar a força da coisa julgada, admitindo sua desconsideração em determinadas circunstâncias, além dos casos expressamente previstos no ordenamento jurídico pátrio.

O instituto da coisa julgada se presta à manutenção da paz social e à garantia da segurança jurídica. Contudo, embora se reconheça a importância desse valor constitucionalmente tutelado, os defensores da relativização da coisa julgada sustentam que ela deverá ser desconstituída quando afrontar outros princípios constitucionais, igualmente relevantes. Além disso, argumentam que nenhum princípio constitucional é absoluto, devendo a coisa julgada ceder diante do conflito com outros valores tutelados pela Carta Magna.

Neste sentido leciona o eminente Ministro José Augusto Delgado, um dos precursores da adesão à teoria da relativização:

A segurança jurídica, normalmente invocada para a defesa do caráter absoluto da coisa julgada deve ceder quando princípios de maior hierarquia postos no ordenamento jurídico são violados pela sentença, por, acima de todo esse aparato de estabilidade jurídica, ser necessário prevalecer o sentimento do justo e da confiabilidade nas instituições.¹

Corroborando para este entendimento, Humberto Teodoro Júnior e Juliana Cordeiro Faria defendem a relativização da coisa julgada partindo da premissa de que a Constituição Federal é garantida juridicamente pelo princípio da constitucionalidade, que vincula todos os poderes e órgãos do Estado, explanando que:

[...] consequência direta da força normativa e vinculativa da Constituição enquanto lei fundamental da ordem jurídica e pode ser enunciado através do contraposto da inconstitucionalidade, nos seguintes termos: “Sob pena de inconstitucionalidade – e logo, de invalidade – cada ato há de ser praticado apenas por quem possui competência constitucional para isto, há de se observar a forma e seguir o processo constitucionalmente prescritos e não pode contrariar, pelo seu conteúdo, nenhum princípio ou preceito constitucional.”²

Argumentam ainda que:

[...] a coisa julgada não poderia se sobrepor à lei em tema de inconstitucionalidade, pois não deteria valor absoluto, mesmo porque absoluto é apenas o DIREITO JUSTO, além de não ter sede constitucional, resultando apenas de norma contida no Código de Processo Civil (art. 457), pelo que de modo algum pode estar imune ao princípio da constitucionalidade, hierarquicamente superior.³

Pode-se afirmar que, de acordo com a teoria constitucionalista moderna, não há escalonamento hierárquico entre os princípios constitucionais. Assim, os conflitos entre dois princípios não possuem uma única solução, devendo ser resolvidos à luz do princípio da proporcionalidade, a partir da consideração das particularidades de cada caso concreto.

¹ DELGADO, José Augusto. Efeitos da coisa julgada e princípios constitucionais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, 1999. p. 53

² THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. O tormentoso problema da inconstitucionalidade da sentença passada em julgado. In: CAMARA, Alexandre Freitas. *Relativização da coisa julgada*. 2. ed. Salvador: Podivm, 2006. p. 157-197.

³ *Ibid.*, p. 157-197.

Sobre este assunto, Cândido Rangel Dinamarco sustenta que

[...] a coisa julgada não é instituto confinado ao direito processual. Ela tem acima de tudo o significado político-institucional de assegurar a firmeza das situações jurídicas, tanto que erigida em garantia constitucional [...], entendendo, no entanto, que a segurança jurídica, assim como a garantia da coisa julgada, não são absolutos e devem conviver com [...] outro valor de primeiríssima grandeza, que é o da justiça das decisões judiciais, constitucionalmente prometido mediante a garantia do acesso à justiça (art. 5º, XXXV).⁴

Para Cândido Rangel Dinamarco deve haver um equilibrado juízo comparativo entre a coisa julgada e a grandeza de outros valores éticos, políticos, humanos, também alçados à condição de garantia constitucional, para se identificar, em casos extremamente graves e excepcionais, a pertinência da mitigação da coisa julgada.⁵

Pode-se verificar que o confronto entre a segurança jurídica, e outros valores e princípios tidos por superiores ou de maior relevo, tais como os da justiça, constitucionalidade, moralidade e proporcionalidade, constituem o âmago daqueles que defendem a relativização da coisa julgada.

4.3 IMPRECISÕES SOBRE A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Em que pese, e como visto defesas de que a coisa julgada não alcance ao *status* constitucional, diversamente, e longe de aderir a este entendimento, será visto e abordado a relevância constitucional do instituto da coisa julgada, pelo qual resta, de toda forma, mais assertivo.

O instituto da coisa julgada está expressamente tutelado no artigo 5º, XXXVI, da

⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: Revista de Processo. São Paulo, v. 109. p. 36.

⁵ Ibid., p. 37.

Constituição Federal⁶, cuja finalidade é de estabilizar os conflitos intersubjetivos, atribuindo certeza e previsibilidade na elaboração de decisões judiciais.

Os direitos e garantias individuais, protegidos pelo artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, visam à aplicação da tutela jurisdicional e a proteção da coisa julgada.

Nesta esteira o Ilustre Edmar Oliveira Andrade Filho se manifesta no seguinte sentido:

Não se pode olvidar que o princípio ou regra da proteção da coisa julgada também conta com um importante princípio afim: *a segurança jurídica*. O princípio da segurança jurídica é a razão da própria existência do direito positivo, porque num Estado de Direito, tem uma função preceptiva e outra de resguardo. No primeiro caso, ele representa a garantia de que as pessoas conheçam as 'regras do jogo' antes do seu início, para que possam avaliar as conseqüências de seus atos, isto é, se cumprem o que estatuído ou se aceitam a sanção respectiva. Na função de resguardo esse princípio requer que as decisões proferidas em processo regulares, guiados pelo respeito à ampla defesa e ao efetivo processo legal, sejam respeitadas como medida de estabilidade dos efeitos das decisões que envolvem conflitos de interesse.⁷

Desta forma, o princípio da segurança jurídica encontra-se enraizado na ordem jurídica como valor fundamental do Estado de Direito, por tal motivo Eduardo Talamini afirma que sem a segurança e impositividade, sequer existe direito:

Todos esses aspectos, somados ao que tradicionalmente se põem, confirmam que a segurança jurídica mantém seu valor fundamental para o Estado de Direito. Os institutos pelos quais ela se expressa seguem a mesma sorte. (...) E o princípio da intangibilidade da coisa julgada, expressão que é da segurança jurídica no 'âmbito dos actos jurisdicionais', é 'subprincípio inerente ao princípio de Estado de Direito na sua dimensão de princípio garantidor de certeza jurídica.'⁸

Pertinente reforçar, como dito, que o princípio da segurança jurídica, participa e garante a estabilidade das expectativas que agregam o sistema jurídico,

⁶ Artigo 5º, XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Colisão de princípios e coisa julgada em matéria tributária nos casos de alteração de texto sem mudança de norma. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 96-97.

⁸ TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 65-66.

impossibilitando que tais expectativas sejam modificadas pelo próprio sistema jurídico.

Conforme visto, o princípio em comento garante a estrutura do sistema jurídico e é responsável por permear todas as decisões, dando possibilidades do conhecimento prévio dos mecanismos que irão compor os conflitos individuais e inviabilizando a adoção de decisões baseadas em critérios de normatização, em que se embasam em fundamentos puramente morais.

No entendimento do respeitável Gustavo Sampaio Valverde,

a estabilização de expectativas não pode mais ser buscada numa ordem verdadeira, baseada em fundamentos morais. O eixo da atividade jurídica desloca-se para o fortalecimento da decisão, passando o atributo da flexibilidade a desempenhar um papel fundamental. [...] Nesse sentido a reflexibilidade no direito se expressa na **normatização** do estabelecimento de normas, do que é exemplo a estruturação de processos decisórios [...]. Nesse estágio do sistema torna-se totalmente inadequado serem invocadas bases invariáveis ou valores absolutos ou mesmo um conjunto de normas éticas como fundamento de validade das orientações jurídicas. A certeza que os valores parecem conferir é totalmente ilusória e traz um nível de insegurança que não é compatível com a necessidade de fortalecimento das decisões jurídicas. Daí por que, se reconhece a presença do princípio da segurança jurídica na Constituição Federal, esse preceito deve ser tratado e recebido como norma em todos os processos de decisão jurídica. Isso assegura a fixação antecipada de um mecanismo de tratamento de frustrações que evita que as interpretações percam a perspectiva normativa, resvalando para o campo meramente moral. O reconhecimento do caráter positivo do princípio da segurança jurídica surge como fruto de uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988. [...] A coisa julgada tem um objetivo claro: implementar a segurança jurídica no sistema, reforçando a sua redundância. [...] Diante dessas considerações, fica claro que a função da norma da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às comunicações produzidas pelo direito. [...] Por isso é correto dizer que a segurança do direito não necessariamente deve corresponder à **justiça** política, da economia ou da moral. Porém, a **segurança** do direito sempre corresponde à **justiça** do direito, pois está última, no interior do sistema jurídico, é sinônimo de consistência decisória. Ou, como diriam Eurico de Santi e Paulo Conrado, o direito realiza outra justiça, que é a justiça formal, deixando a cargo de outros subsistemas parciais a realização da chamada justiça material.”⁹

⁹ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo, 2004. p. 121-126.

Assim, não resta dúvida que a coisa julgada está intimamente ligada ao princípio da segurança jurídica. A coisa julgada encerra a discussão da lide, impossibilitando a interposição de recursos, colocando fim aos conflitos intersubjetivos.

Brilhantemente, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, com propriedade encerra a questão:

Segurança tem a ver com a consistência da duração, isto é, como evitar que um evento passado (**o estabelecimento de uma norma e o advento de uma situação normativizada**), de repente, torne-se algo insignificante, e o seu futuro, algo incerto, o que faria o tempo do direito um mero tempo cronológico, uma colação de surpresas desestabilizadoras da vida. Afinal, se o **sentido** de um evento passado pudesse ser alterado ou o sentido de um evento planejado pudesse ser modificado ao **arbitrio** de um ato presente, a validade dos atos humanos estaria sujeita a uma segurança e uma incerteza insuportáveis.

A própria vida humana perderia sentido. Nesse quadro, o passado conserva, para o ser humano, um sentido, conferindo à memória a segurança necessária à conformação da integridade psico-social do indivíduo. Por isso, desde a primeira constituição francesa, a segurança foi reconhecida como um direito fundamental. Note-se um direito, fruto da razão humana (cultura) contra a inexorabilidade da morte de todas as coisas na natureza (tempo cronológico).

A não-retroatividade da lei tem a ver com esse problema. Trata-se de respeitar o passado em face das alterações legais, precavendo-se de tornar ilusórias, retrospectivamente, as expectativas legítimas (boa-fé, promessas, acordos e decisões) contidas no evento acontecido, por força do poder de revogação. O princípio da irretroatividade resgata e sustenta um passado em face do futuro, garantindo essas expectativas legítimas em face da lei nova. O sentido de um evento passado adquire, assim, um contorno próprio, conforme legislação então vigente, tornando-se inerte ao sentido que lhe atribua lei posterior.

O princípio da irretroatividade garante o direito à segurança. Nesse quadro entende-se a coisa julgada.

Ela tem a ver com a incidência normativa, entendida como configuração atual de situações subjetivas e objetivas por força da aplicabilidade da lei eficaz (eficácia enquanto possibilidade de incidência).

Com a lei nova pode ter eficácia, desde logo, tanto para o futuro quanto para o passado (isto é, desde o presente, ela pode alterar efeitos ocorridos pela incidência das normas, no passado), o instituto da coisa julgada confere à dinamicidade do sistema um instrumento importante para lidar com as contradições que poderiam surgir entre a incidência passada e a incidência futura.

Se o tempo cronológico a tudo corrói, o instituto da coisa julgada é um instrumento capaz de resgatar o passado em nome de um futuro

incerto e cambiante, pela prevalência de uma incidência jurisprudencial ocorrida sobre a efetividade de uma nova incidência sobre o mesmo objeto. [...] Por essa razão, a coisa julgada é um dos institutos que, ao configurar segurança, está inserido no rol dos direitos fundamentais. [...]

Com efeito, Chiovenda aponta que a concepção da **res judicata** no direito romano atribui à sentença uma função pragmática de garantia da segurança jurídica. A sentença, para os romanos, não trazia a “resolução de questões”, ou seja, não havia a pretensão de ser descobrir a **solução** do conflito por meio da “afirmação da verdade” pelo juiz.

A busca do processo consistia em colocar um **termo final** na controvérsia, interromper a contestabilidade, a partir da prevalência de uma vontade individual que caracterizava a lei geral (daí o verbo **decidere** de onde provém o nome decisão significa **cortar de cima para baixo**). Nisso consistia a busca pelo verdadeiro, pelo justo. [...]

Dessa forma, percebe-se que “decisão” é termo correlato à própria noção de conflito. O conflito expressa-se pelas alternativas que surgem da diversidade de interesses e enfoques das partes, e pressupõe que inexistente a situação ideal do sujeito que delibera após ter todos os dados relevantes.

Mais ou menos próximo da situação ideal, há sempre a necessidade de se exercer uma escolha entre as alternativas possíveis que caracterizam a situação de insegurança.

Por isso mesmo a escolha, manifestada por uma vontade institucionalizada, tem por fim a **absorção da insegurança** gerada pelo conflito, isto é, a decisão não elimina a segurança, a absorve e, assim, confere segurança porque confere estabilidade à relação jurídica, impedindo a continuidade de sua discussão. [...] Nessa perspectiva pragmática, resgatada dos romanos por Chiovenda, revela-se o caráter eminentemente prescritivo da sentença. Assim, no lugar de uma pretensa (e interminável) busca pela apreensão do justo e do verdadeiro, como conceito isolado e por isso de difícil controle intersubjetivo, a sentença revela-se como resultado de procedimento regrado de formulação de uma vontade individual com base em lei, vale dizer ‘limita-se a afirmar que a vontade da lei no caso concreto é aquilo que o juiz afirma ser a vontade da lei’.

[...] A autoridade da coisa julgada está exatamente nessa qualidade que torna o **comando individual imutável** quando o processo tenha chegado à sua conclusão, não sendo tão somente um efeito da sentença.”¹⁰

Nota-se então que a segurança jurídica garante o previsto na Constituição Federal para que a coisa julgada prevaleça como soberana no sistema jurídico pátrio, e tais premissas permitem uma melhor visão da não relativização, conforme se verificará.

¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689/88). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, fev. 2006.

4.4 A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DIANTE DA SÚMULA Nº 239 DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL

Sob o ponto existente entre os limites objetivos da coisa julgada e a modalidade de relação jurídica da causa de pedir da ação antiexacional, cumpre trazer a baila os exatos limites impostos pela Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, que aduz: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Pela leitura literal logo se extrai a indagação do âmbito de aplicação da referida Súmula e a possibilidade da relativização da coisa julgada em matéria tributária. Para responder a tal indagação Gustavo Aparecido da Silva cita brilhante passagem do Professor Arruda Alvim onde

[...] há que se considerar que sua aplicabilidade se dará sempre que o pedido da demanda for, nas palavras de Arruda Alvim, limitado por uma cobrança, num dado exercício, ou quando disser respeito ao tributo, em si mesmo, ou existencialmente considerado. Nesse caso, a limitação do objeto do processo repercutirá nos limites da coisa julgada, ou seja, haverá incidência da súmula 239 do STF. Assim, para aquele eminente doutrinador, se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado.¹¹

Ainda pelos ensinamentos trazidos por Arruda Alvim e anotados por Gustavo Aparecido da Silva,

se a situação que se coloca se configura por aquela em que o pedido feito não disse respeito a um tributo situado num exercício, mas em que se pretende, por exemplo, a inconstitucionalidade do tributo, ou

¹¹ SILVA, Gustavo Aparecido da. O âmbito de aplicação da súmula 239 do STF: da possibilidade da relativização da coisa julgada no direito tributário. In: *LFG: Rede de ensino Luiz Flávio Gomes*, 25 out. 2009. Disponível em <http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20091020170513586&mode=print>. Acesso em 30 out. 2011.

pela qual aquele que pede está imune ou que é beneficiário de isenção, é certo ser incogitável submeter os efeitos dessa decisão e respectiva coisa julgada ao enunciado da Súmula do STF de nº 239.¹²

Parte-se então da premissa que a afirmação da existência da relativização da coisa julgada em matéria tributária por conta do que prevê o enunciado contido na aludida Súmula nº 239 é totalmente equivocada, pois o que está previsto na Súmula nº 239 do Pretório Excelso deve ser entendido à luz do objeto do processo refletido em seu julgamento, ou seja, a Súmula somente é aplicável nos casos em que o pedido e causa de pedir deduzidos pelo demandante em determinado processo delimita os efeitos da sentença a determinado exercício.

Sendo assim, a Súmula nº 239 da Corte Maior tem a sua aplicação para as hipóteses em que o pedido em determinada demanda tributária tenda de fato a limitação a um determinado exercício, mas não para as hipóteses em que o pedido verse sobre o tributo propriamente dito, existencialmente considerado. Por óbvio, se o objeto do processo se restringe a determinado exercício, a restrição repercutirá nos limites objetivos da coisa julgada, de forma que, por exemplo, a decisão que declarar indevida a cobrança de dado tributo no exercício lá impugnado, evidentemente, não fará coisa julgada para os períodos posteriores. O próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu que a aplicação da Súmula nº 239 está restrita ao plano do direito tributário formal.

No mesmo sentido é o entendimento jurisprudencial:

1. Conforme a Súmula 239 do STF, "*Decisão que declara indevida a cobrança em determinado exercício não faz coisa julgada em relação ao posterior*". Entretanto, se o pedido feito não disse respeito a um tributo situado num exercício, mas, com esse pedido se pretende, por exemplo, a inconstitucionalidade do tributo, ou que aquele que pede está imune ou que é beneficiário de isenção, é certo ser incogitável submeter os efeitos dessa decisão e respectiva coisa julgada ao enunciado da Súmula 239 do STF, pois a tanto não autorizariam os mesmos textos legais.

2. *In casu*, considerando-se que os valores recolhidos pela embargante sob o Código da Receita nº 2089 são aqueles expressos na DIPJ, resta reconhecida a quitação da dívida e anulada a CDA relativa a IRPJ que embasa a execução em apenso.

¹² Ibid.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da União e dar provimento à apelação da embargante, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 01 de junho de 2010.

Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona¹³

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - CSLL - LEI 7.689/88 - COISA JULGADA - EFEITOS - SUPERVENIÊNCIA DE NOVA LEGISLAÇÃO - ALTERAÇÕES PERIFÉRICAS - SÚMULA 239/STF - NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A coisa julgada é a eficácia que torna imutável uma relação jurídica declarada pelo Poder Judiciário.
2. Foge ao alcance da coisa julgada a modificação nas circunstâncias de fato ou de direito ocorridas na relação jurídica acertada.
3. A mudança de alíquota ou de base de cálculo da CSLL não é suficiente para a mitigação da eficácia da coisa julgada que exonerou o contribuinte da referida isenção, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.
4. Recurso especial provido.¹⁴

A coisa julgada, portanto, protege apenas e tão somente o que foi objeto do pedido e, por consequência natural, da decisão sobre ele. E,

não fosse suficiente o entendimento da doutrina sobre a súmula em questão, salienta-se que o próprio Pretório Excelso já teve a oportunidade de reexaminá-la em diversas ocasiões, outorgando a ela exegese restritiva e compatível com os tipos de relações jurídico-tributárias. Com isso, foi rechaçada sua aplicação indiscriminada à coisa julgada que se forma em ações declaratórias e em mandados de segurança, por exemplo.¹⁵

No Recurso Extraordinário nº 93.048-5/SP, cuja ementa segue abaixo transcrita, o Ilustre Relator, Ministro Rafael Mayer, afirmou com propriedade que a Súmula em comento não atinge decisões sobre relações jurídicas tributárias continuativas, pois “a coisa julgada que daí decorre é intangível, e novas relações jurídico-tributárias só

¹³ Apelação Cível nº 2005.71.12.001593-8, 2ª Turma, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, relator Otávio Roberto Pamplona, julgado em 01/06/2010, v.u.

¹⁴ Recurso Especial nº 885763/GO, 2ª Turma, Superior Tribunal de Justiça, relatora Eliana Calmon, julgado em 14/10/2008.

¹⁵ MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 117.

poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma nova com novas condicionantes”.

TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI MUNICIPAL N 6.989/66-SP. - ILEGITIMIDADE DA TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 77 E 78 DO CTN. PRECEDENTES DO STF. - NÃO INCIDENCIA. COISA JULGADA. SÚMULA 239 (INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA). INAPLICAÇÃO DA SÚMULA 239 A HIPÓTESE, DADO QUE O RECONHECIMENTO DA INEXISTÊNCIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO, AJUIZADO PELAS MESMAS PARTES, E DECLARADO INCONSTITUCIONAL, FAZ COISA JULGADA MATERIAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.¹⁶

E, finalmente, nas palavras do Ministro Francisco Rezek:

O que a súmula diz é apenas que, quando a decisão judicial declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, ela, é óbvio, não faz coisa julgada em relação aos exercícios anteriores se ela própria se propõe a reger um determinado exercício. Foi isso que se disse no caso 83.225 – a Súmula não significa, pois, em absoluto, que não haja coisa julgada, que não possa haver coisa julgada no domínio fiscal. E o STF tem entendido, repetidamente, que a coisa julgada existe nesse domínio, como em todos os outros, não havendo razão nenhuma para se abrir uma exceção ao princípio, desde que a decisão judicial tenha tido realmente um alcance hábil para se projetar no tempo. É a ação declaratória. Se em ação declaratória ficou reconhecido que não há tributação possível sobre certo tipo de pessoa jurídica, por conta de certo tipo de operação ou atividade, isso sim faz coisa julgada.¹⁷

Como visto, pela Súmula nº 239, não há que se falar em desrespeito a garantia constitucional prevista na no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

4.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA E O PARECER PGFN/CRJ Nº 492/2011¹⁸

¹⁶ Recurso Extraordinário nº 93048/SP, 1ª Turma, Supremo Tribunal Federal, relator Rafael Mayer, julgado em 16/06/1981.

¹⁷ REZEK, Francisco. Jurisprudência do supremo tribunal federal. In: *Revista de direito tributário*, ano 10, n. 37. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 116.

¹⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº 492, de 7 de fevereiro de 2011, *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 mai. 2011, Seção 1, p. 22. (ANEXO)

Em 26 de maio de 2011, foi publicado no Diário Oficial da União o Despacho do Sr. Ministro da Fazenda, aprovando o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011:

Aprovo o parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que: i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.¹⁹

Certo é que há muito e atualmente com mais força, existe um clamor pelo respeito aos precedentes judiciais, com o fito de garantir não somente a prestação jurisdicional mais segura possível, como também mais assertiva, precisa e evidentemente, mais célere. Destarte, é neste momento e contexto que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Parecer nº 492/2011.

Em linhas gerais o referido Parecer trata dos limites objetivos da coisa julgada em matéria tributária e, com novel precedente objetivo e definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso, do efeito automático da cessação da eficácia vinculante das decisões transitadas em julgado e devidamente acobertadas pela coisa julgada. Os julgamentos definitivos do Supremo Tribunal Federal, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, Ações Declaratórias de Constitucionalidade ou repercussão geral, podem doravante a edição do Parecer, ser aplicados de forma automática pela autoridade fiscal, utilizando o que lhe é mais favorável, mesmo que os contribuintes estejam amparados por decisões individuais e definitivas que os eximam do pagamento.

De outra frente, com novel decisão favorável ao contribuinte em precedente definitivo do Pretório Excelso, este poderá deixar de recolher a exação tida por legítima em

¹⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº 492, de 7 de fevereiro de 2011, *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 mai. 2011, Seção 1, p. 22. (ANEXO)

anterior decisão judicial transitada em julgado, porém, o Parecer exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não orienta de forma objetiva como e quais serão os procedimentos quando ocorrer à situação das decisões transitadas em julgado contra os contribuintes e posteriormente julgamento favorável aos contribuintes pelo Supremo Tribunal Federal.

O que muito se discute sobre o recentíssimo Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 é se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional teria extrapolado e atingido de maneira frontal a coisa julgada, relativizando o instituto ao prever que os novos precedentes do Supremo Tribunal Federal poderiam atingir as decisões definitivas e protegidas pela coisa julgada.

As considerações acerca da possibilidade de modificação da coisa julgada em matéria tributária sempre foram muito controvertidas e com o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 a polêmica retorna com novas perspectivas, especialmente pelos parâmetros que irão nortear os procuradores da Fazenda Nacional e os auditores da Receita Federal do Brasil, diante de casos concretos para a constituição do crédito tributário frente ao instituto da coisa julgada. Pode-se afirmar, de plano, que muitos serão os atos normativos editados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil para determinar quais tributos serão cobrados ou não mais exigidos.

Como exhaustivamente ponderado, o instituto da coisa julgada é sem dúvida um dos pilares do ordenamento jurídico pátrio, a base que garante estabilidade e segurança das relações jurídicas, impedindo de forma simples e objetiva que os conflitos sejam eternizados, e o que se enfrenta nas linhas enunciadas no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é exatamente se existe verdadeira relativização do instituto da coisa julgada, por sua vez, previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988. É notável a importância sobre a problemática da relativização da coisa julgada em matéria tributária.

Com as considerações gerais e iniciais sobre a ideia da relativização da coisa julgada trazidas pelo Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, é necessário adentrar em

considerações se de fato o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exagera e pretende aplicar de forma automática a relativização da coisa julgada, e consolidar a existência de tal relativização da coisa julgada em matéria tributária.

Notadamente, o aludido Parecer versa que

os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes foram contrárias.²⁰

Destarte, o clamor pela pretensa inconstitucionalidade e insegurança jurídica do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 chegou a classe dos advogados, mais precisamente por conta da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) relativa a prestação de serviços da sociedade destes profissionais, tendo em vista que com base no supra citado Parecer o Fisco poderá iniciar autuações junto aos escritórios de advocacia que haviam obtido decisões judiciais definitivas os livrando do pagamento da contribuição.

O Parecer autoriza a cobrança, por parte do Fisco, mesmo dos tributos que o contribuinte tenha decisão judicial, contra a qual não cabe mais recurso, acobertada pelo manto da coisa julgada, determinando expressamente o não recolhimento ou pagamento e, como dito linhas atrás, aludida cobrança terá guarida em decisões do Supremo Tribunal Federal, com efeito de repercussão geral, a favor da tributação.

O Supremo Tribunal Federal ainda julgará um recurso da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) sobre a modulação dos efeitos dessa decisão, para que se determine, então, a partir de quando o entendimento deve ser aplicado. Com a futura decisão abarcando fatos pretéritos e ocorridos sob a égide, para certas sociedades de profissionais, de decisão definitiva transitada em julgado autorizando o não recolhimento.

²⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº 492, de 7 de fevereiro de 2011, *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 mai. 2011, Seção 1, p. 22. (ANEXO)

Entretanto, o Parecer pode ser definitivamente aplicado, pois salvo melhor juízo, o mérito não será rediscutido, ou seja, mesmo que essas sociedades de profissionais demonstrem ao Fisco que possuem uma decisão judicial favorável, elas serão autuadas, visto que, por conta da repercussão geral, a decisão do Supremo Tribunal Federal terá caráter definitivo e objetivo, com efeito para todos.

O Parecer em comento como já anotado prescreve:

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.

Adiante, ainda esclarece que:

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

Nesse contexto, importante notar o entendimento no sentido de que bastará a existência do manto da coisa julgada sobre determinada decisão, para as hipóteses supra mencionadas, para que o Fisco automaticamente possa cobrar o contribuinte, mas somente em relação aos períodos **posteriores à aludida decisão**, notadamente que para os períodos anteriores não exista o lançamento tributário.

Logo, parece claro que se a decisão que pode afastar a coisa julgada tenha ocorrido antes do dia 26 de maio de 2011, data da publicação do indigitado Parecer, e não tendo existido o lançamento tributário, o Fisco poderá apenas voltar a exigir o tributo do contribuinte a partir da data da referida publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Resguardado, assim, o direito em relação aos períodos anteriores.

Corroborando com este entendimento, antes mesmo do referido Parecer, o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

MANDADO DE SEGURANÇA - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS - COMPENSAÇÃO AUTORIZADA JUDICIALMENTE - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DESRESPEITO À DECISÃO JUDICIAL. 1. Nos termos dos artigos 205 e 206 do Código Tributário Nacional, a certidão negativa só será fornecida quando não existirem débitos pendentes, e a certidão positiva com efeitos de negativa apenas quando existirem créditos não vencidos, créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. 2. A impetrante fundamenta sua pretensão no fato de ter realizado compensação de créditos recolhidos a título de FINSOCIAL com parcelas da COFINS. Entretanto, a autoridade impetrada recusa a expedição da certidão negativa, ao fundamento de ter sido reconhecida pelo STF a validade das alterações de alíquotas do FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviços. 3. Assim, agindo ao arpejo de uma decisão judicial que certificara o direito do impetrante à compensação, a autoridade impetrada lançou de ofício crédito tributário que, uma vez não solvido, veio a obstaculizar a expedição de certidão negativa de débitos em favor do impetrante. Disso verifica-se a ilegalidade de seu ato, uma vez que, discordando a autoridade impetrada dos fundamentos da decisão que autorizou a compensação, deveria contra a mesma ter se insurgido, pelos diversos meios de impugnação de decisão judicial, ao invés de agir à revelia do Poder Judiciário, constituindo situações jurídicas já declaradas inexistentes pelo Estado-juiz. 4. Apelação e Remessa Oficial improvidas.²¹ (g.n.)

O Superior Tribunal de Justiça, sob a égide dos processos repetitivos (art. 543-C do CPC), também decidiu, conforme segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -

²¹ AMS nº 98.03.102103-6, 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, relator Lazarano Neto, julgado em 17/08/2009.

CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. “Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores” (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. “As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar

a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material” (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.”²² (g.n.)

Por tantas perguntas, indagações e reflexões que servem de norteadores para um posicionamento menos cinzento e mais aclarado diante das interpretações possíveis do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, o sentido é da não existência de insegurança jurídica ou qualquer violação ao princípio da coisa julgada que denote eventual inconstitucionalidade, impedindo a desobediência a decisões judiciais finais, visto que os efeitos pretéritos da decisão final transitada em julgado permanecem incólumes e o Fisco só poderá cobrar determinado tributo a partir da data de publicação da decisão de repercussão geral, sem a relativização do instituto da coisa julgada em matéria tributária.

Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal de 1988 garante ao contribuinte a irretroatividade de mudanças que os prejudiquem e em linhas gerais o Parecer pode ser aplicado, visto que não haverá nova discussão de mérito.

Como visto, não haveria associação do que é defendido no Parecer em tela com a eventual relativização da coisa julgada inconstitucional, bem como que através dele, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pretenderia legitimar cobranças que trariam aos cofres públicos bilhões de reais através da afronta ao instituto da coisa julgada, com o fito eminentemente arrecadatário.

A Dra. Luana Vargas Macedo, procuradora da Fazenda Nacional bem assevera:

Equivocado relativizar a coisa julgada contrária à posterior jurisprudência do STF significa rever ou desconsiderar os seus efeitos pretéritos, já produzidos antes do advento do precedente da Corte. É o que pode ocorrer, por exemplo, por meio da ação rescisória e da impugnação à execução de sentença (arts. 485 e 475-L, parágrafo 1º do CPC, respectivamente). Não é isso, nem de longe, o que defende

²² Recurso Especial nº 1.118.893/MG, 1ª Seção, Superior Tribunal de Justiça, relator Arnaldo Esteves Lima, julgado em 06/04/2011.

o parecer. ***Não é verdade que o parecer 492 promove a relativização da coisa julgada.***²³

A afirmação da Dra. Luana Vargas Macedo reside no exato ponto onde o Parecer em comento defende apenas que

(i) as decisões transitadas em julgado que disciplinam relações jurídicas tributárias continuativas deixam de produzir efeitos a partir do momento em que alteradas as circunstâncias fáticas/jurídicas existentes ao tempo da sua prolação e que; (ii) o advento de alguns precedentes do STF configura uma circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dessas decisões transitadas em julgado, o que permite, por exemplo, que se realizem cobranças tributárias em relação a fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, e não antes dele.

E a afirmação posta no item "i" acima não representa qualquer novidade: ela se funda na cláusula "rebus sic stantibus" subjacente às sentenças em geral, cuja existência, que pode ser considerada como uma natural consequência do que se entende por "limites objetivos" da coisa julgada, não acarreta, sob qualquer ótica, a sua "relativização".

A afirmação posta no item "ii", por sua vez, também não pode ser considerada uma novidade por completo. É que há muito a doutrina e a jurisprudência pátria têm considerado que os precedentes do STF, formados em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, neste último caso, desde que seguidos por Resolução do Senado, configuram circunstâncias jurídicas novas capazes de alterar o sistema jurídico vigente, o que as torna aptas a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado que lhes forem contrárias. Até aí, portanto, não há nenhuma novidade.²⁴

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 traz como novidade, que certas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, apesar de não seguidas por Resolução do Senado, também cessarão a eficácia vinculante das decisões definitivas anteriores.

A partir da publicação do Parecer, o Fisco Federal não poderá realizar cobranças de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle

²³ MACEDO, Luana Vargas. Novo olhar sobre a coisa julgada tributária. In: *Valor Econômico*, 29 ago. 2011. Disponível em <<http://www.valor.com.br/legislacao/990626/novo-olhar-sobre-coisa-julgada-tributaria>>. Acesso em 20 out. 2011.

²⁴ Ibid.

concentrado ou difuso de constitucionalidade, quando observado o artigo 543-B do Código de Processos Civil.

Ainda pelos caminhos da Dra. Luana Vargas Macedo:

Não é verdade, portanto, que o parecer nº 492 promove a relativização da coisa julgada: diversamente, a tese nele contida funda-se, simplesmente, na ideia de limites objetivos da coisa julgada. Também não é verdade que, com o parecer, a PGFN pretende "arrecadar a qualquer custo": ora, como o parecer aplica-se tanto contra, quanto a favor da Fazenda, os reflexos práticos por ele gerados certamente podem ser diretamente benéficos tanto para o Fisco, quanto para os contribuintes. Em realidade, ao final dessa equação, só há ganhos, na medida em que, através dela, saem fortalecidos valores caros à sociedade brasileira, como a isonomia, a justiça, a força normativa da Constituição e o respeito à autoridade das decisões do STF.²⁵

Por todo o exposto, é esperado que a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 pela União Federal não tenha a finalidade de aumentar a arrecadação a todo custo, e que seja observado na sua interpretação e aplicação a preservação da segurança jurídica, dos preceitos de justiça, o respeito ao instituto da coisa julgada, a moral, legalidade e o tratamento isonômico, para que assim o Poder Judiciário não seja mais uma vez "inundado" por ações judiciais e recursos de contribuintes prejudicados, eternizando os litígios judiciais.

²⁵ MACEDO, Luana Vargas. Novo olhar sobre a coisa julgada tributária. In: *Valor Econômico*, 29 ago. 2011. Disponível em <<http://www.valor.com.br/legislacao/990626/novo-olhar-sobre-coisa-julgada-tributaria>>. Acesso em 20 out. 2011.

5 CONCLUSÃO

A partir do exposto, foi possível verificar de forma clara a importância da coisa julgada em matéria tributária, e como o Estado intervém nas relações jurídico-tributárias, permitindo reflexões sobre opiniões e ponderações doutrinárias e jurisprudenciais em face da tendência de mitigação da segurança jurídica e certeza como sólidos atributos do instituto da coisa julgada.

É mister rechaçar e impor limites para os desarrazoados da incerteza e insegurança jurídica em função de eventual ampliação dos casos de flexibilização da coisa julgada tributária, sob pena de tornar a regra, exceção, pelo enfraquecimento brutal da autoridade da coisa julgada.

Consolidado o que se tem sobre a relativização da coisa julgada em matéria tributária, foi identificada a “consciência” do Direito diante dos anseios e angústias dos contribuintes quando defrontam com a solidez de uma decisão que denote injustiça. A proteção da coisa julgada deve ser do justo e o ordenamento jurídico pátrio tem a sua pedra fundamental calcada na segurança jurídica como pressuposto formal.

As perspectivas elencadas são interessantes, visto a lógica que o direito de fato se aperfeiçoa pela possibilidade de sua revisão, idéia diametralmente oposta à rigidez da imutabilidade das decisões. De tal sorte, a imutabilidade das decisões também atende ao princípio de economia, e diz não a eternização dos litígios, com o encerramento eficaz da função jurisdicional.

Como visto, pelas premissas de validade da coisa julgada, seja estabilidade social, economia processual, ou mesmo a finalização da obrigação jurisdicional, é certo asseverar que a coisa julgada reveste-se da imutabilidade, característica fundamental da estabilidade e previsibilidade incontestavelmente necessárias para as relações jurídico-tributárias.

É importante notar que a relativização da coisa julgada em matéria tributária não deve ir além das hipóteses e casos previstos no sistema jurídico. Aumentar a incerteza e insegurança é agravar o caos tributário, legitimando ações do Estado sob a falácia de eventualmente corrigir injustiças e situações teratológicas que acabam somente em denegrir o próprio sistema jurídico.

Também não convencem os argumentos para a mitigação da coisa julgada, incluindo suposta aplicação da prevalência do interesse público sobre o privado como pilar justificador da relativização da coisa julgada tributária. O instituto da coisa julgada é resultado do litígio e foi concebido para pacificar, e não eternizar as lides individuais.

Admitir que o reconhecimento posterior de conformidade da lei tributária com a ordem constitucional pode retroagir seus efeitos e “buscar” créditos tributários já extintos, assim declarados e sob a égide da coisa julgada, violaria os princípios tributários da irretroatividade e da não-surpresa, sem contar a ofensa ao princípio da legalidade, visto a “ressurreição” do tributo pela via judiciária, em perfeita usurpação da competência legislativa.

Relativizar a coisa julgada em matéria tributária é simplesmente criar um ambiente de absoluta incerteza e insegurança jurídica, sem observância das garantias individuais e valores constitucionais, com o sepultamento da consciência constitucional e dos valores econômicos, sociais e políticos que lhe são subjacentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Arruda et al. *Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Colisão de princípios e coisa julgada em matéria tributária nos casos de alteração de texto sem mudança de norma. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ARMELIN, Donald. Flexibilização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Coord.). *Relativização da coisa julgada: enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). *Vade mecum compacto*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº 492, de 7 de fevereiro de 2011, *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 mai. 2011, Seção 1, p. 22.

CAMARA, Alexandre. *Lições de direito processual civil*, v. 2. 7. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2002.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Limites objetivos da coisa julgada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1988.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*, v. 1. 29. ed. Editora Saraiva, 1965.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DANILEVICZ, Ígor. *Elementos da relação tributária e coisa julgada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

DELGADO, José Augusto. Efeitos da coisa julgada e princípios constitucionais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, 1999.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*, v. 3. São Paulo: Malheiros, 2004.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: *Revista de Processo*. São Paulo, v. 109.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade de objeto. In: *O Estado de São Paulo*, 27 abr. 1988.

_____. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689/88). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, fev. 2006.

FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro. *Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

GIROTTI, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. Curitiba: Juruá, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos da coisa julgada em questões tributárias. In: *Revista dos Tribunais*, n. 663, jan. 1991.

MARINS, James. Eficácia objetiva da coisa julgada e ação rescisória em matéria tributária. In: *Direito processual e tributário: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES, José Frederico. *Tratado de Direito Processual Penal*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao código de processo civil*. 3. ed. atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

NERY Junior, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. (Coleção Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman; v. 21)

REZEK, Francisco. Jurisprudência do supremo tribunal federal. In: *Revista de direito tributário*, ano 10, n. 37. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (direito fiscal). In: *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, v. 9.

TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. O tormentoso problema da inconstitucionalidade da sentença passada em julgado. In: CAMARA, Alexandre Freitas. *Relativização da coisa julgada*. 2. ed. Salvador: Podivm, 2006.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo, 2004.

Documentos disponíveis na internet

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Promulga Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 26 out. 2011.

MACEDO, Luana Vargas. Novo olhar sobre a coisa julgada tributária. In: *Valor Econômico*, 29 ago. 2011. Disponível em <<http://www.valor.com.br/legislacao/990626/novo-olhar-sobre-coisa-julgada-tributaria>>. Acesso em 20 out. 2011.

MELO, Geórgia Karênia Rodrigues Martins Marsicano de. A coisa julgada no processo coletivo. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 48, 31 dez. 2007. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2729>. Acesso em 26 out. 2011.

SILVA, Gustavo Aparecido da. O âmbito de aplicação da súmula 239 do STF: da possibilidade da relativização da coisa julgada no direito tributário. In: *LFG: Rede de ensino* Luiz Flávio Gomes, 25 out. 2009. Disponível em <http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20091020170513586&mode=print>. Acesso em 30 out. 2011.

ANEXO – PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011

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.

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 conseqüente 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.

I

Definição do objeto do presente Parecer e registros preliminares

O presente Parecer tem por escopo enfrentar questão cujo pano de fundo é o intrigante e atual tema dos **“reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à coisa julgada em matéria tributária”**. Mais especificamente, e indo direto ao ponto, o questionamento que se pretende responder ao longo deste Parecer é o seguinte: **em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado que se volta para uma relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, é impactada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão?**

2. Na prática, a questão acima referida tem se apresentado à Fazenda Nacional nos seguintes termos: **a sentença transitada em julgado em que, por exemplo, se reconhece à empresa-autora o direito de não pagar determinado tributo face à inconstitucionalidade da lei que o instituiu, possui o condão de eximir essa empresa do pagamento de tal tributo eternamente, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total constitucionalidade da referida lei tributária?** Ou, a mesma questão, agora apresentada sob outra perspectiva: **a sentença transitada em julgado em que se reconhece ser devido o tributo, face à constitucionalidade da respectiva lei de incidência, permite que o Fisco continue cobrando tal tributo da empresa-autora mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total inconstitucionalidade da mencionada lei?**

3. É essa a questão que se pretende enfrentar no presente Parecer. Antes disso, todavia, vale fazer **dois registros** iniciais ou preliminares.

4. Pelo **primeiro registro**, pretende-se dar os devidos créditos a todos os que contribuíram, de forma mais direta, com a elaboração deste Parecer. Nessa linha, cumpre desde logo referir que as considerações e conclusões adiante expostas tomaram como ponto de partida, bem como inspiração constante, os estudos capitaneados – **brilantemente**, frise-se - pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. PAULO MENDES DE OLIVEIRA, especialmente ao tempo de sua atuação nesta Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ); desses estudos, aliás, resultou minuta de Parecer da qual foram extraídos muitos dos conceitos e das idéias a seguir apresentadas.

5. E mais: este Parecer é fruto, ainda, dos longos e profícuos debates instaurados no âmbito desta Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD), da Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), acerca do tema nele tratado, bem como dos debates travados na Audiência Pública promovida, a seu respeito, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em junho de 2010¹. Por fim, ainda neste contexto, também não poderia deixar de ser registrado que alguns dos temas que serão analisados no presente Parecer já foram abordados no âmbito da PGFN, embora de forma um pouco diversa da que será desenvolvida a seguir, em duas valiosas manifestações: no Parecer PGFN/CRJ n. 1.277/94, elaborado pelo Procurador da Fazenda

¹ Essa Audiência Pública – a primeira na história da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vale mencionar-, contou com a ilustre participação, como ouvintes, de Procuradores da Fazenda Nacional de todo o país e de representantes dos mais diversos seguimentos da sociedade civil interessados no tema em debate (p. ex., Confederações e escritórios de Advocacia), e, como palestrantes, do Ministro do STJ **TEORI ALBINO ZAVASCKI**, do advogado **HELENO TAVIEIRA TORRES** e do Coordenador de Consultoria Judicial da PGFN, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. **JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO**.

Nacional Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, e na análise sobre o cabimento de ação rescisória, elaborada pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. ARTHUR ALVES DA MOTA em 30 de janeiro de 2004, posteriormente corroborada pela Nota PGFN/CRJ 410/2004. Essas duas manifestações também inspiraram o presente trabalho.

6. Já pelo **segundo registro preliminar**, pretende-se, já neste momento inicial, espantar eventuais dúvidas quanto ao objeto que será realmente enfrentado no presente Parecer. Com esse escopo, vale esclarecer que **não se** pretende tratar, a seguir, da conhecida questão da “relativização da coisa julgada inconstitucional”, embora seja certo que esta - quando trazida para o campo do Direito Tributário-, assim como a que será especificamente enfrentada neste Parecer, possuem o mesmo tema como “pano de fundo”, qual seja, o já referido tema dos **“reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do STF em relação à coisa julgada em matéria tributária”**. Apesar de tal semelhança, essas duas questões são, na essência, bastante diferentes, conforme restará melhor detalhado e explicado em momento oportuno; por ora, basta ter-se em mente que, enquanto a questão objeto do presente Parecer volta-se a apreciar o impacto que a nova jurisprudência do STF produz em relação aos **desdobramentos futuros** da coisa julgada que disciplina relação jurídica tributária de **trato continuado**, a “relativização da coisa julgada inconstitucional”, por outro lado, volta-se para o passado, permitindo a revisão dos **efeitos pretéritos** da decisão tributária transitada em julgado contrária à posterior jurisprudência do STF. E essa diferença possui grande repercussão prática, conforme será adiante demonstrado.

7. Feitos esses registros preliminares, passa-se, finalmente, ao enfrentamento do objeto do presente Parecer.

II

O impacto causado pela jurisprudência do STF em relação à eficácia vinculante de decisão judicial transitada em julgado voltada à disciplina de relação jurídica tributária sucessiva

a) A alteração nos suportes fático ou jurídico da decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a sua eficácia vinculante

8. Como se sabe, o juízo de certeza contido nas sentenças judiciais proferidas nos autos de processos de conhecimento recai, primordialmente, sobre a incidência, ou não, de determinada norma sobre um dado suporte fático nela previsto; ocorridos os fatos previstos em lei (“suporte fático”) como aptos a fazer incidir a norma geral e abstrata (suporte jurídico), esta incide, nascendo, daí, a relação jurídica de direito material. **É, precisamente, essa relação jurídica de direito material que será declarada como existente ou inexistente na sentença, e é esse juízo de certeza (sobre a existência ou inexistência da relação, com as**

conseqüências jurídicas daí decorrentes) que se torna imutável e vinculante quando acobertado pela coisa julgada.

9. Quando a decisão transitada em julgado se volta a disciplinar as chamadas relações jurídicas de direito material **sucessivas**, ou de **trato continuado** - assim entendidas como sendo aquelas que nascem, ou podem nascer, de fatos geradores que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada² (e que, ao se repetirem, fazem-se repetir o fenômeno da incidência) -, declarando-as existentes ou inexistentes, a imutabilidade e a eficácia vinculante que dela decorre recairá, também, sobre **os desdobramentos futuros** da declaração de existência ou inexistência dessas relações jurídicas. De fato, conforme esclarece o Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, “*é sabido que tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorre, na verdade, de juízo de certeza sobre situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno da incidência*”³. (Grifou-se).

10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, **se e enquanto** permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto **continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma** sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, **o que se faz possível em face da natureza conhecidamente dinâmica dos fatos e do direito**, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula *rebus sic stantibus* subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.

11. Veja-se que isto se dá – e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir -, por razões ligadas aos **limites objetivos da coisa julgada**, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a **específica** relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou

² Adota-se, aqui, a definição de “relação jurídica sucessiva” utilizada pelo Ministro do STJ TEORI ALBINO ZAVASCKY, que considera que “*há uma terceira espécie de relação jurídica, a sucessiva, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de forma uniforme e continuada. Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre circulação de mercadoria, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou sobre o faturamento.*” (ZAVASCKY, Teoria Albino. Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>).

³ ZAVASCKY, Teori Albino. *Idem*.

inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de **nova relação jurídica de direito material**, que, **justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão**. Tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior.

12. Vistos esses conceitos basilares, impende trazê-los integralmente ao campo do **Direito Tributário, para nele permanecer até o final deste Parecer**. Como se sabe, as relações jurídicas desenvolvidas nesse campo, travadas entre Fisco e sujeitos passivos tributários, assumem, frequentemente, uma feição continuada, eis que se repetem no tempo de forma sucessiva e homogênea, nascendo todas as vezes que ocorre, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência prevista na lei tributária; dessa repetição de relações jurídicas tributárias no tempo, resulta, de forma também contínua e homogênea, a obrigação de pagar o correspondente tributo⁴.

13. Pode-se afirmar, então, à luz dos conceitos acima expostos, que a decisão transitada em julgado que disciplina determinada relação jurídica tributária sucessiva (**daqui para frente chamada, apenas, de “decisão tributária transitada em julgado”**⁵), julgando-a, **por exemplo**, inexistente por considerar que a **respectiva norma de incidência é incapaz de efetivamente incidir** (o que tem como conseqüência jurídica imediata a impossibilidade de que o Fisco exija, do autor da ação, o tributo ali discutido), **deixará de produzir efeitos vinculantes a partir do momento em que se verificar que as circunstâncias de direito existentes ao tempo da sua prolação se alteraram (os fatos continuam ocorrendo, mas o direito mudou)**.

14. Conseqüência disso, e já antecipando o que será melhor desenvolvido mais adiante, é que, no exemplo acima, **os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após a alteração das circunstâncias jurídicas** – e a conseqüente cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado – **poderão naturalmente sofrer a incidência da lei tributária (ou nova, ou alterada), surgindo daí, de um lado, a obrigação de recolher o tributo, e, de outro, o direito de cobrá-lo**, sem que represente óbice a tanto a existência de coisa julgada anterior. O mesmo ocorrerá caso a alteração recaia sobre o suporte fático existente ao tempo da prolação da decisão tributária transitada em julgado: a sua eficácia

⁴ Sobre o tema, confira-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO: “A relação jurídica continuativa é peculiar aos tributos relativos a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. É o que ocorre no ICMS, no IPI, no ISS, no Imposto de renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas. Há, em todos esses tributos, relação tributária continuativa por que os fatos geradores dos mesmos se repetem indefinidamente, embora existam períodos de determinação dos valores desses tributos, dos valores a serem pagos pelo contribuinte.” (Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, p. 164)

⁵ O que se faz, apenas, para facilitar a comunicação, apesar de se saber que as decisões judiciais relativas à matéria tributária, por óbvio, nem sempre tratam de relações jurídicas tributárias sucessivas.

vinculante deixará de operar a partir dessa modificação fática.

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos **suportes fáticos** capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: **quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?**

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: **as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, “direito novo”.**

17. Fixada essa premissa, faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as **alterações da legislação tributária**, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo a isenção reconhecida; com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

18. Registre-se, aliás, que a doutrina e a jurisprudência pátrias já há algum tempo vêm reconhecendo, sem maiores controvérsias, que a decisão transitada em julgado sob a égide de uma dada ordem normativa perde seus efeitos vinculantes, para o futuro, com o advento de uma nova legislação, não sendo apta a disciplinar atos praticados com base na ordem normativa sobrevinda; nesse sentido, vale conferir elucidativo acórdão recentemente proferido pela Corte Especial do STJ:

“CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. GRATIFICAÇÃO ASSEGURADA POR DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA DE

*LEI FIXANDO NOVOS VENCIMENTOS. ABSORÇÃO DAS VANTAGENS ANTERIORES, ASSEGURADA A IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA, OBSERVADA A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS. PRECEDENTES (MS 11.145, CE, MIN. JOÃO OTÁVIO, DJE 03/11/08). 1. Ao pronunciar juízos de certeza sobre a existência, a inexistência ou o modo de ser das relações jurídicas, a sentença leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito que se apresentam no momento da sua prolação. **Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula rebus sic stantibus). Assim, não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia ex nunc, sem efeitos retroativos. Precedentes da CE e de Turmas do STJ.** 2. No caso, a superveniente Lei 10.475/02, dispozo sobre os vencimentos de servidores públicos, operou a absorção dos valores anteriores, inclusive o das vantagens asseguradas por sentença, mas preservou a irredutibilidade mediante o pagamento de eventuais diferenças como direito individual (art. 6º). Legitimidade da norma, conforme decisão do STF, adotada como fundamento do ato atacado. 3. Mandado de segurança denegado”. (Grifou-se). (STJ, MS n. 11045, Corte Especial, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJE 25/02/2010).*

19. Mas a alteração legislativa **não** é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, **a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.**

b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante

b.1 – A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente

20. Sabe-se que a ordem constitucional vigente imputou à Suprema Corte a função institucional precípua de exercer a guarda da Constituição Federal, atribuindo-lhe, para tanto, o monopólio para proferir a **última palavra** no que pertine à análise da compatibilidade das leis em face da Constituição, bem como à interpretação do próprio texto constitucional. De fato, quando o STF, no exercício desse *mister* constitucional, profere decisão reconhecendo, em caráter final, a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da capacidade, ou não, de incidência

dessa norma, o que não pode deixar de surtir reflexos, num primeiro momento, no próprio sistema jurídico vigente e, num segundo momento, e por consequência, nas relações jurídicas que possuem - ou possuiriam- como suporte jurídico o dispositivo legal apreciado.

21. Com efeito, dada a força de que se revestem alguns dos precedentes oriundos do STF, explicada, dentre outros fatores, justamente pela mencionada função institucional atualmente atribuída à Suprema Corte, não há como negar que o advento desses precedentes possui o condão de conferir à norma (constitucional ou legal) por eles apreciada um **atributo novo: a condição de norma definitivamente interpretada ou analisada** pelo órgão responsável por dar a palavra final sobre o tema. Assim, se antes de proferido o pronunciamento definitivo da Suprema Corte ainda podia pairar alguma dúvida sobre, por exemplo, a compatibilidade ou não de um dado dispositivo legal com a Constituição Federal, ou, ainda, sobre qual a correta interpretação a ser dada a um determinado dispositivo constitucional, **com o seu advento todas as eventuais dúvidas são substituídas por um juízo de certeza final acerca do tema.** Conforme ensina TEORI ALBINO ZAVASCKY, 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. Eventuais controvérsias interpretativas perante outros tribunais perdem, institucionalmente, toda e qualquer relevância frente ao pronunciamento da Suprema Corte*”⁶.

22. Daí que, diante da roupagem e das funções institucionais conferidas, pela ordem constitucional positiva, à Suprema Corte, é certo que as suas decisões definitivas, uma vez proferidas, incorporam-se ao sistema jurídico vigente - **assim entendido, repita-se, como o conjunto de normas (regras e princípios) destinadas a disciplinar o convívio social -**, agregando-lhe um elemento até então inexistente, e que consiste, justamente, no já mencionado juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação de uma dada norma constitucional. Esse juízo de certeza termina por se prender ou se incorporar à própria lei analisada, cuja aplicação, ou, conforme o caso, cuja não aplicação, deverá, dali por diante, estar nele pautada. Assim, sob essa ótica, pode-se afirmar que alguns dos precedentes oriundos do STF **impactam ou alteram o sistema jurídico vigente, que passa a ser integrado por um novo elemento.**

23. Importa ressaltar, entretanto, que para que um precedente do STF seja capaz de efetivamente alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, faz-se necessário que nele se possa identificar duas características essenciais: **primeira** – que se trate de decisão que enfrenta uma dada questão constitucional de forma objetiva, resolvendo-a em tese, sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta; **segunda** – que essa decisão, além de objetiva, seja definitiva, ou seja, esteja vocacionada a representar a palavra final da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada. Essas características, quando conjuntamente presentes em um determinado precedente, permite que se considere que o comando nele contido veicula a **resolução definitiva** da Suprema Corte acerca da questão

⁶ *Apud* trecho do voto proferido pelo Ministro CELSO DE MELLO quando do julgamento da ADIN 3345/DF.

constitucional apreciada, dando-lhe solução estável, apta a se aplicar à generalidade das situações que, eventualmente, apresentem questão idêntica.

24. E essas duas características, segundo aqui se entende, fazem-se presentes, **ao menos atualmente** (mais precisamente, após 3 de maio de 2007, conforme restará demonstrado mais adiante), nos precedentes do STF formados: **(i)** em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; **(ii)** em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88⁷, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC). Ou seja, **nos dias atuais**, são objetivos e definitivos e, portanto, alteram/impactam o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, **tanto os precedentes oriundos do Plenário do STF formados em controle concentrado de constitucionalidade, quanto alguns dos seus precedentes formados em controle difuso**, independentemente, nesse último caso, de posterior edição, pelo Senado Federal, da Resolução prevista no art. 52, inc. X da CF/88.

25. Para que bem se compreenda as razões que embasam tal assertiva, faz-se mister tecer algumas brevíssimas considerações especificamente acerca do perfil assumido, **na realidade jurídica atual**, pelas modalidades de controle de constitucionalidade - concentrado e difuso - existentes na ordem constitucional positiva, quando exercidas pela Suprema Corte, o que, no entanto, será feito tomando-se como ponto de partida a **concepção tradicional** acerca do tema.

26. E, nesse embalo, inicia-se com o registro de que, **tradicionalmente**, identificavam-se duas diferenças primordiais a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado daquelas proferidas em controle difuso de constitucionalidade: **1^a – a própria natureza das decisões** - enquanto as proferidas em controle concentrado resolveriam as questões jurídicas em tese e *a priori*, de forma objetiva e geral, como o pedido principal de uma ação originária (*principaliter tantum*), as proferidas em controle difuso, opostamente, enfrentariam a questão jurídica *a posteriori*, à luz das peculiaridades do específico caso concreto submetido a julgamento e de acordo com os interesses subjetivos das partes, sempre de forma incidental (*incidenter tantum*); **2^a – a extensão dos efeitos vinculantes** - enquanto as proferidas em controle concentrado possuiriam eficácia vinculante geral (ou seja: força para vincular os demais órgãos jurisdicionais e a Administração Pública Direta e Indireta), as proferidas em controle difuso possuiriam, opostamente, eficácia vinculante *inter partes* (força para vincular somente as partes das específicas demandas judiciais nas quais são proferidas), que somente passaria a se estender a terceiros caso a lei reconhecida como inconstitucional tivesse a sua eficácia suspensa por

⁷ 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; (...).

Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, inc. X da CF/88.

27. Acontece que essa concepção tradicional acerca das duas modalidades de controle de constitucionalidade tem sido gradualmente relativizada por uma **tendência, verificável no sistema jurídico pátrio e que já se espraia no âmbito da Suprema Corte**, de aproximar a natureza e – até mesmo, em algumas situações, a extensão da eficácia vinculante – das decisões proferidas pelo STF nas duas modalidades de controle de constitucionalidade das leis, naquilo que, na feliz expressão de GILMAR FERREIRA MENDES, revela-se como uma tendência de *“dessubjetivação das formas processuais, especialmente daquelas aplicáveis ao modelo de controle incidental, antes dotadas de ampla feição subjetiva, com simples eficácia inter partes.”*⁸

28. Tal tendência de *“dessubjetivação”* do controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa, aproximando-o do exercido na modalidade concentrada, pode ser identificada nos seguintes exemplos, escolhidos à citação por parecerem revelar uma verdadeira mudança de paradigma, ou, ao menos, um processo de transição nesse sentido⁹:

(i) entendimento, manifestado pelo STF no julgamento da ADIN n. 4071¹⁰, no sentido de que **a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário (em controle difuso,**

⁸ Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, 2008, p. 1100. Sobre o tema,

⁹ Ainda segundo preconiza GILMAR FERREIRA MENDES: *“A adoção de estrutura procedimental aberta para o processo de controle de constitucionalidade (participação de amicus curiae e outros interessados), a concepção de recurso extraordinário de feição especial para os juizados especiais, o reconhecimento de efeito transcendente para a declaração de inconstitucionalidade incidental, a lenta e gradual superação fórmula do Senado (art. 52, X), a incorporação do instituto da repercussão geral no âmbito de recurso extraordinário com o reconhecimento de uma possível ‘causa petendi’ aberta são demonstrações das mudanças verificadas a partir desse diálogo e intercâmbio entre os modelos de controle de constitucionalidade positivados no Direito Brasileiro. Pode-se apontar, dentre as diversas transformações detectadas, inequívoca tendência para ampliar a feição objetiva do processo de controle incidental entre nós.”* (Idem, p. 1100-1101).

¹⁰ *“Agravo regimental. Ação direta de inconstitucionalidade manifestamente improcedente. Indeferimento da petição inicial pelo Relator. Art. 4º da Lei nº 9.868/99.*

1. É manifestamente improcedente a ação direta de inconstitucionalidade que verse sobre norma (art. 56 da Lei nº 9.430/96) cuja constitucionalidade foi expressamente declarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, mesmo que em recurso extraordinário.

2. Aplicação do art. 4º da Lei nº 9.868/99, segundo o qual *“a petição inicial inepta, não fundamentada e a manifestamente improcedente serão liminarmente indeferidas pelo relator”.*

3. *A alteração da jurisprudência pressupõe a ocorrência de significativas modificações de ordem jurídica, social ou econômica, ou, quando muito, a superveniência de argumentos nitidamente mais relevantes do que aqueles antes prevalecentes, o que não se verifica no caso.*

4. *O amicus curiae somente pode demandar a sua intervenção até a data em que o Relator liberar o processo para pauta.* 5. *Agravo regimental a que se nega provimento.”* (Grifou-se). (ADI 4071, Rel. Min. MENEZES DIREITO, DJU 16/10/2009).

portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida **deveria** ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante *erga omnes* ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) **às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso**, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “*segurança jurídica ou de excepcional interesse social*”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito exclusivo das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão jurídica nela debatida¹¹;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (*ex vi* do art. 102, §3º da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, **que ultrapassem os interesses subjetivos da causa**, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível – e procedente - Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP¹² (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante *erga omnes*, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões¹³. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da

¹¹ Registre-se, apenas para exemplificar, que o STF, com fulcro no art. 27 da Lei n. 9.868/99, modulou os efeitos temporais das decisões proferidas nos autos o RE n. 197.917, da Recl. n. 2391 e do HC n. 82.959.

¹² Nos autos do HC n. 82959/SP, o STF declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 2º, §1º da Lei n. 8.072/90, que vedava a concessão, aos presos sob a acusação de cometimento de crimes hediondos ou equiparados, de progressão de regimes para cumprimento de pena.

¹³ Conforme noticiado no Informativo n. 454/STF, nesse julgamento, defendeu o Min. GILMAR FERREIRA MENDES, em seu voto, que é “*legítimo entender que, atualmente, a fórmula relativa à*

Reclamação Constitucional n. 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007.

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN n. 3345 e 3365, restou definido que os **“motivos determinantes” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendententes”**, de modo que a sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante¹⁴.

29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: **as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que desprendido do caso concreto e de suas vicissitudes.** O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado “controle concreto” (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao “controle abstrato”, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, **ainda que de forma incidental (*incidenter tantum*)**. Mais uma vez, nas palavras de GILMAR FERREIRA MENDES, citadas por FREDIE DIDIER JR., *“o recurso extraordinário deixa de ter caráter meramente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. (...) A função do Supremo nos recursos extraordinário – ao menos de modo imediato – não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazido à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses*

suspensão de execução da lei pelo Senado há de ter simples efeito de publicidade, ou seja, se o STF, em sede de controle incidental, declarar, definitivamente, que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação àquela Casa legislativa para que publique a decisão no Diário do Congresso. Concluiu, assim, que as decisões proferidas pelo juízo reclamado desrespeitaram a eficácia erga omnes que deve ser atribuída à decisão do STF no HC 82959/SP.”

¹⁴ Nesse julgamento, o Min. Relator CELSO DE MELLO sustentou, em seu voto, que *“torna-se relevante salientar, na linha do que destacou o eminente Ministro Gilmar Mendes, que esta Suprema Corte deu efeito transcendente aos próprios motivos determinantes que deram suporte ao julgamento plenário do RE 197.917/SP. Esse aspecto assume relevo indiscutível, pois permite examinar a presente controvérsia constitucional em face do denominado efeito transcendente dos motivos determinantes subjacentes à decisão declaratória proferida no julgamento plenário do RE n. 197.917/SP, rel. Min. Maurício Correa, especialmente em decorrência das intervenções dos eminentes Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence. Cabe referir, em particular, neste ponto, a intervenção do eminente Ministro Gilmar Mendes, que ressaltou a aplicabilidade, ao E. Tribunal Superior Eleitoral, do efeito vinculante emergente da própria ‘ratio decidendi’ que motivou o julgamento do precedente mencionado”* (DJU 20/08/2010).

subjetivos”¹⁵.

30. Esse caráter objetivo dos acórdãos proferidos, pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade talvez tenha atingido o seu ponto máximo com a inserção, no sistema processual civil positivo, da **sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extraordinários repetitivos**, que, tal qual delineada pelo art. 543-B do CPC (introduzido pela Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006), permite que a repercussão geral de **questões constitucionais repetitivas** seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, por meio da análise do recurso extraordinário “paradigma”, escolhido por amostragem; e que, uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passe à sua resolução, por meio do julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma¹⁶.

31. **E mais:** parece lícito se afirmar que a sistemática prevista no art. 543-B do CPC, além de ter reforçado a feição objetiva assumida pelos julgamentos proferidos sob as suas vestes, também terminou por conferir a esses julgamentos a **vocação de representarem a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional neles apreciada**. É que, por resultarem de um procedimento especial e legitimador¹⁷, os precedentes formados nos termos do art. 543-B do CPC revestem-se de **um nível de definitividade e certeza diferenciado** quando comparado àquele ostentado pelos precedentes oriundos de julgamentos, ainda que da Suprema Corte, não submetidos à nova sistemática. Isso significa que **a alteração**, pelo STF, do entendimento contido em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática, embora possível, presume-se pouco provável, e, ao que tudo indica, apenas ocorrerá em casos excepcionais e extremos, quando, por exemplo, novos dados possam ser agregados à questão constitucional tratada no precedente de modo a demonstrar que a definição nele contida já não mais se apresenta como a melhor tecnicamente, ou, então, como a mais justa¹⁸.

32. Assim, os precedentes oriundos do Plenário do STF, formados em controle difuso de constitucionalidade, nos moldes do art. 543-B do CPC, ostentam caráter objetivo e

¹⁵ *Apud* DIDIER. Fredie Jr. Curso de Processo Civil, Vol. 3, Ed. Jus Podivm, 2010, p. 343.

¹⁶ Desse julgamento resulta precedente que, apesar de não ser, propriamente, vinculante, ostenta uma **força persuasiva especial e diferenciada**, capaz, a um só tempo, de **distingui-lo** dos outros precedentes judiciais, também oriundos do STF, mas que não resultaram de julgamentos submetidos a tal sistemática, e de **tornar a sua aplicação** praticamente impositiva às futuras demandas que tratem da mesma questão constitucional nele tratada, podendo essa aplicação ser superada, apenas, em hipóteses absolutamente remotas e excepcionais.

¹⁷ A respeito do procedimento especial e legitimador conferido pelo legislador ordinário ao julgamento, por amostragem, dos recursos extraordinários repetitivos, vale conferir o Parecer PGFN/CRJ n. 492/2010.

¹⁸ Trata-se do “*overruling*”, hipótese típica de superação do precedente judicial vinculante encontrada no sistema do *stare decisis*, presente, de regra, nos ordenamentos ligados à *Common Law*.

definitivo. Não há dúvidas, portanto, que, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, aquela **primeira diferença** tradicionalmente apontada, conforme mais acima registrado, como apta a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado de constitucionalidade das proferidas em sede de controle difuso, qual seja, a natureza – objetiva ou subjetiva – de cada uma delas, já não existe mais. **Resta saber, todavia, se aquela segunda diferença apontada como existente entre essas duas decisões, qual seja, a extensão – erga omnes ou inter partes – da eficácia vinculante delas emanada, ainda persiste, ou não, nos dias duais.**

33. Quanto a essa específica questão, **abre-se um breve parênteses** para registrar - sem qualquer pretensão de aprofundar a análise -, que, **segundo aqui se entende**, a feição objetiva e definitiva assumida pelas decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC, em sede de controle difuso de constitucionalidade, que em nada difere daquela que marca as decisões proferidas em controle concentrado, **já seria** suficiente para que se pudesse conferir à sua eficácia o caráter vinculante *erga omnes*.

34. De fato, a objetividade que tem caracterizado as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso de constitucionalidade, somada à definitividade alcançada quando essas decisões resultam de julgamentos formados nos moldes do art. 543-B do CPC, tornam as definições nelas contidas perfeitamente aplicáveis, **tanto quanto as proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade**, a todas as demandas judiciais que, eventualmente, tratem da mesma questão jurídica nelas enfrentadas, sendo aptas, ainda, a reger a atuação da Administração Pública Direta e Indireta. Tanto uma (a proferida em controle difuso, nos termos do art. 543-B do CPC) quanto a outra (a proferida em controle concentrado) são oriundas do mesmo órgão (Pleno do STF) e resolvem, de forma igualmente final e estável, as questões constitucionais que lhes são submetidas, fazendo-o sempre à luz da ordem objetiva, sem qualquer apego a eventuais dados subjetivos da causa.

35. Se é assim, então a **simples circunstância** de as decisões proferidas pelo STF em controle difuso resolverem questões jurídicas de forma **incidental**, por ocasião do julgamento de recursos, e não de forma **principal**, por ocasião do julgamento de pedido formulado em ação originária, **não** parece configurar razão suficientemente relevante para **lhes negar a força de vincular** os demais órgãos jurisdicionais na resolução de demandas judiciais que tratem de questões jurídicas idênticas às nelas tratadas, bem como a atuação da Administração Pública Direta e Indireta. Note-se que pretender justificar, apenas em tal **circunstância**, a diferenciação entre a extensão da eficácia vinculante emanada das decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle concentrado e aquela emanada das proferidas, nos moldes do art. 543-B do CPC, **pelo mesmo Plenário**, em controle difuso, acaba conduzindo a uma distinção absolutamente **artificial** entre essas duas decisões, já que escorada **em critérios cuja relevância, se um dia já se fez presente, certamente inexiste na realidade jurídica atual.**

36. E os próprios exemplos mais acima trazidos à colação já parecem respaldar tal

entendimento: basta conferir, com atenção, o que restou decidido em um deles, mais especificamente no julgamento das ADIN n. 3345 e 3365, antes referido. Neste julgamento, a Suprema Corte definiu, **e com força inequivocamente vinculante erga omnes (posto que em ADIN)**, que os motivos que fundamentam as suas decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade devem ser observados, obrigatoriamente, por todos os demais órgãos jurisdicionais, bem como pelos entes da Administração Pública Direta e Indireta, quando eventualmente se depararem com questões constitucionais idênticas às definidas em tais decisões. Diante de uma manifestação **de clareza solar** como essa, e de tantas outras semelhantes, cabe a seguinte pergunta, a um só tempo retórica e provocativa: será que realmente ainda há espaço, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, para se negar caráter vinculante *erga omnes* à eficácia das decisões proferidas pelo Plenário do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade (mormente quando formadas nos moldes do art. 543-B do CPC)?

37. O entendimento defendido neste Parecer acerca do tema, além de, segundo aqui se entende, encontrar respaldo nos exemplos acima elencados, também encontra apoio na lição de diversos doutrinadores¹⁹, dentre os quais se destaca GILMAR FERREIRA MENDES, uma das vozes mais autorizadas no país sobre o tema:

“Como se vê, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle incidental acabam por ter eficácia que transcende o âmbito da decisão, o que indica que a própria Corte vem fazendo uma releitura do texto constante do art. 52, X, da Constituição de 1988, que, como já observado, reproduz disposição estabelecida, inicialmente, na Constituição de 1934 (art. 91, IV) e repetida nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/1969 (art. 42, VIII).

Ao se entender que a eficácia ampliada da decisão está ligada ao papel especial da jurisdição constitucional e, especialmente, se considerarmos que o texto constitucional de 1988 alterou substancialmente o papel desta Corte, que passou a ter uma função preeminente na guarda da Constituição a partir do controle direto exercido na ADIn, na ADC e na ADPF, não há como deixar de reconhecer a necessidade de uma nova

¹⁹ Sobre o tema, vale conferir, ainda, a lição de EDUARDO APPIO: “O tempo do controle difuso era o passado, e o inverso sucedia com o controle concentrado, voltado quase que exclusivamente para as situações futuras. (...)”

Este cenário mudou radicalmente desde fevereiro de 2008, quando então o Supremo Tribunal Federal passou a considerar que as decisões proferidas em sede de controle difuso (concreto), que até então atingiam apenas as partes (inter partes), também poderiam – a exemplo do controle concentrado – atingir terceiros. Passaram-se, então, quase quarenta anos, desde a adoção do sistema concentrado no Brasil, para que o Supremo Tribunal Federal pudesse dar os primeiros passos de aproximação entre os dois modelos.(...)”

Este foi o prenúncio histórico de que os dois modelos iniciariam um movimento de lenta (mas constante) aproximação, o qual culminou com o recente modelo implantado no STF, no qual se advoga a eficácia erga omnes e com efeitos retroativos, mesmo no controle difuso.” (Controle difuso de constitucionalidade. Ed. Juruá. 2008, p. 17, 22-23)

compreensão do tema.

(...).

De qualquer sorte, a natureza idêntica do controle de constitucionalidade, quanto às suas finalidades e aos procedimentos comuns dominantes para os modelos difuso e concentrado, não parece mais legitimar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental.

Somente essa nova compreensão parece apta a explicar o fato de o Tribunal ter passado a reconhecer efeitos gerais à decisão proferida em sede de controle incidental, independentemente de intervenção do Senado. O mesmo há de se dizer das várias decisões legislativas que reconhecem ‘efeito transcendente às decisões do STF tomadas em sede de controle difuso.

Esse conjunto de decisões judiciais e legislativas revela, em verdade, uma nova compreensão do texto constitucional no âmbito da Constituição de 1988.

É possível, sem qualquer exagero, falar-se aqui de uma autentica mutação constitucional²⁰.”(Grifou-se).

38. E o mesmo autor, em passagem do voto que proferiu nos autos da ADIN n. 3345, registra que:

“De fato, é difícil admitir que a decisão proferida na ADIn ou ADC ou ADPF possa ser dotada de eficácia geral e a decisão proferida no âmbito do controle incidental – esta muito mais morosa porque em geral tomada após tramitação da questão por todas as instâncias – continue a ter eficácia restrita entre as partes.”

39. Dá-se destaque, ainda, à enfática lição de DIRLEY DA CUNHA JÚNIOR:

“De fato, se no passado se justificava a distinção, hodiernamente ela é intolerável, diante da posição de Guardião da Constituição da qual se reveste a Corte. Ora, no contexto atual, é absolutamente sem sentido, chegando a soar como teratológica a explicação de que, no controle difuso, o Supremo decide inter partes, enquanto que no controle concentrado decide erga omnes. Tudo isso só porque o STF, na primeira hipótese, declara a inconstitucionalidade resolvendo uma questão incidental, e, na segunda, declara a mesma inconstitucionalidade solucionando a própria questão principal. Onde está a lógica disso, já que – seja decidindo incidenter tantum ou principaliter tantum – o órgão prolator da decisão é o mesmo?”²¹

²⁰ *Apud* voto proferido pelo Min. CELSO DE MELLO quando do julgamento da ADIN n. 3345.

²¹ O princípio do “*Stare Decisis*” e a decisão do Supremo Tribunal Federal no controle difuso de constitucionalidade. Leituras Complementares de Direito constitucional – controle de constitucionalidade e hermenêutica constitucional, Salvador, Ed. *JusPodvm*, 2008, p. 283-284.

40. No âmbito da jurisprudência, vale transcrever, no mesmo sentido ora defendido, trecho de elucidativo voto proferido pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI como Relator do Recurso Especial n. 828.106/SP:

“(…).

*Sob esse enfoque, há idêntica força de autoridade nas decisões do STF em ação direta quanto nas proferidas em via recursal. Merece aplausos essa aproximação, cada vez mais evidente, do sistema de controle difuso de constitucionalidade ao do concentrado, que se generaliza também em outros países (SOTELO, José Luiz Vasquez. “A jurisprudência vinculante na 'common law' e na 'civil law'”, in *Temas Atuais de Direito Processual Ibero-Americano*, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 374; SEGADO, Francisco Fernandez. *La obsolescência de la bipolaridad 'modelo americano-modelo europeo kelseniano' como critério naltico del control de constitucionalidad y la búsqueda de una nueva tipología explicativa*”,*

apud Parlamento y Constitución, Universida de Castilla-La Mancha, Anuario (separata), n° 6, p. 1-53).

*No atual estágio de nossa legislação, de que são exemplos esclarecedores os dispositivos acima transcritos, é inevitável que se passe a atribuir simples efeito de publicidade às resoluções do Senado previstas no art. 52, X, da Constituição. É o que defende, em doutrina, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, para quem “não parece haver dúvida de que todas as construções que se vêm fazendo em torno do efeito transcendente das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Congresso Nacional, com o apoio, em muitos casos, da jurisprudência da Corte, estão a indicar a necessidade de revisão da orientação dominante antes do advento da Constituição de 1988” (MENDES, Gilmar Ferreira “O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional”, *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, p. 165).” (DJU 15/05/2006). (Grifou-se).*

41. Entretanto - e aqui se fecham os parênteses abertos mais acima-, em que pesem todos os argumentos acima aventados, **é certo que** - especialmente à luz de uma **interpretação literal da CF/88 e do CPC**, bem como diante de **dogmas tradicionais incorporados no sistema jurídico brasileiro e até o momento não integralmente superados** -, **ainda não é possível se afirmar**, com os ares peremptórios que uma afirmação assume, que as decisões proferidas pela Suprema Corte, em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, ainda que formadas nos moldes do art. 543-B do CPC, quando não seguidas por Resolução editada com fulcro no art. 52, inc. X da CF/88, ostentam eficácia vinculante *erga omnes*. O entendimento que ainda parece predominar, mormente em setores mais conservadores da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais, é o de que a extensão da eficácia vinculante ainda é fator de distinção entre as decisões proferidas pelo STF em controle difuso e concentrado de constitucionalidade, sendo certo, ademais, que o art. 543-B do CPC, apesar de conferir aos precedentes formados sob as suas vestes uma força persuasiva especial e diferenciada, não lhes imprimiu, propriamente, força vinculante *erga omnes*²².

²² Sobre o tema, remete-se, mais uma vez, ao Parecer PGFN/CRJ n. 492/2010.

42. Mas, apesar disso, o simples fato - este sim irrecusável -, de as decisões proferidas pelo Pleno do STF nos moldes do art. 543-B do CPC ostentarem, atualmente, caráter objetivo, geral e definitivo, sendo aptas a reger, **com elevado grau de estabilidade**, todos os casos idênticos, **já é suficiente** a lhes atribuir força para alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo.

43. **É que a ausência de eficácia vinculante *erga omnes*, explicada mais em função da literalidade do texto constitucional e do Diploma Processual Civil do que por qualquer razão de índole verdadeiramente ontológica, não retira das decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC a vocação de representarem, tanto quanto as proferidas em controle concentrado, a “palavra final e definitiva” da Suprema Corte acerca da questão jurídica nelas objetivamente decididas²³.** E, conforme se explicitou mais ao início deste tópico do presente Parecer, é exatamente isso, ou seja, a especial qualidade de representarem o juízo objetivo, definitivo e final da Suprema Corte acerca de uma dada questão constitucional - e não a sua eventual eficácia vinculante *erga omnes*-, que configura o fator responsável por conferir às decisões proferidas pelo Pleno do STF (seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade, seguidas ou não de Resolução Senatorial, neste último caso, desde que nos moldes do art. 543-B do CPC) força para alterar/ impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um relevante elemento novo, a saber, o juízo de certeza final acerca da constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação do texto constitucional.

44. Por fim, ainda sobre o tema, há que se fazer uma última e importante consideração.

45. Como se sabe, a Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que introduziu os

²³ A destacar a “definitividade” de que se revestem as decisões proferidas pelo Pleno do STF, confira-se excerto do voto-vista proferido pelo Min. GILMAR FERREIRA MENDES nos autos do RE n. 196752, extraído do Informativo do STF n. 583, em razão do pedido de vista formulado pelo Min. CEZAR PELUSO:

“O Min. Gilmar Mendes observou, também, que, depois da análise da constitucionalidade da norma pelo Pleno, não mais se esperaria qualquer modificação desse entendimento. Ressaltou que, tratando-se de juízo de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, dar-se-ia início à aplicação do disposto no art. 557 do CPC, que seria uma forma brasileira de atribuição de efeito vinculante às decisões do Supremo. Salientou que, se compete ao Supremo, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, a interpretação do texto constitucional por ele fixada deveria ser seguida pelos demais tribunais, em decorrência do efeito definitivo outorgado à sua decisão. Argumentou que, tendo sido firmada tese no Supremo sobre a constitucionalidade de certa norma, dificilmente seria possível alegar que os fundamentos da declaração incidental de inconstitucionalidade utilizados pelo órgão especial do tribunal a quo seriam desconhecidos, haja vista que o Supremo teria considerado, certamente, os diversos fundamentos do julgamento do incidente de inconstitucionalidade pela Corte de origem. A manifestação do Pleno deste Tribunal, portanto, seria a definitiva a respeito da questão.”

arts. 543-A e 543-B no CPC, entrou em vigor em 19 de fevereiro de 2007, após uma *vacatio legis* de 60 dias. Entretanto, conforme restou definido pelo STF em Questão de Ordem havida no

juízo do Agravo de Instrumento n. 664567/RS²⁴, apenas após o advento da Emenda Regimental n. 21, publicada no Diário Oficial em **3 de maio de 2007**, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adaptá-lo à Lei n. 11.418/2006, é que a Suprema Corte passou a, de fato, poder fazer uso dos institutos forjados pela nova legislação, passando, então, a submeter alguns dos seus julgados à sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

46. Diante disso, parece correto se afirmar que, **do dia 3 de maio de 2007 em diante**, apenas os julgamentos do Plenário do STF submetidos ao art. 543-B do CPC é que podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, e, conseqüentemente, podem ser tidos como capazes de efetivamente alterar/impactar o sistema jurídico vigente, nos termos acima assinalados. Entende-se que, a partir do momento em que a Suprema Corte passou a ter à sua disposição o instrumental previsto no art. 543-B do CPC, o seu eventual não uso para a resolução de um determinado caso é um indicativo de que essa resolução não ostenta ou, pelo menos, pode não ostentar, os atributos da objetividade e definitividade.

47. Mas a pergunta que, neste ponto, merece ser feita e respondida é a seguinte: e o que dizer daqueles julgamentos, **anteriores a 3 de maio de 2007**, realizados pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade (sem posterior Resolução Senatorial)? Esses julgamentos podem ser tidos como objetivos e definitivos, nos termos assinalados e para os fins pretendidos por este Parecer ou, ao revés, como não foram submetidos à sistemática do art. 543-B do CPC (mesmo que por razões óbvias), nunca poderão ser considerados como

²⁴ Eis a ementa do acórdão que decidiu a Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n. 664.567/RS: “Nos termos do art. 327, e § 1º, do RISTF, com a redação dada pela Emenda Regimental 21/2007, os recursos que não apresentem preliminar formal e fundamentada de repercussão geral serão recusados. A obrigação incide, inclusive, quando eventualmente aplicável o art. 543-A, § 3º, do Código de Processo Civil. Precedentes. II - No julgamento do AI 664.567-QO/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, esta Corte assentou que não há falar “em uma imanente repercussão geral de todo recurso extraordinário em matéria criminal, porque em jogo, de regra, a liberdade de locomoção”, pois “para obviar a ameaça ou lesão à liberdade de locomoção - por remotas que sejam -, há sempre a garantia constitucional do habeas corpus (CF, art. 5º, LXVIII)”. III - No referido julgamento, esta Corte resolveu Questão de Ordem no sentido de estabelecer como marco temporal para a exigibilidade da repercussão geral o dia 3 de maio de 2007, data da publicação da Emenda 21 do Regimento Interno do STF. IV - Necessidade de reexame dos fatos e das provas que envolvem a matéria para se chegar a entendimento diverso do acórdão recorrido. Incidência da Súmula 279 do STF. V - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida. VI - Agravo regimental improvido.” (Rel. Min. GILMAR FERREIRA MENDES, DJU 06/09/2007).

dotados desses atributos?

48. Ora, a resposta não poderia ser outra: em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade. Indo direto ao ponto, isso ocorrerá sempre que **(i) se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que (ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores.**

49. Com efeito, mesmo antes do advento do art. 543-B do CPC, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, embaladas pela mencionada tendência de “*dessubjetivação*” das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das vicissitudes do caso concreto; daí que o atributo da objetividade certamente já marcava essas decisões proferidas pelo STF.

50. De outra ponta, no que pertine ao atributo da definitividade, pode-se afirmar que, enquanto as decisões proferidas pelo STF nos termos do art. 543-B do CPC ostentam tal atributo naturalmente, quase que de forma presumida, aquelas formadas sem a observância à nova sistemática, por terem sido proferidas em momento anterior à sua entrada em vigor, obviamente não contam com qualquer presunção no que atine à definitividade. Antes, para que sejam consideradas como definitivas, o entendimento nelas contido deve ser reiterado pelo STF em julgados posteriores; essa reiteração indica que o entendimento plasmado na decisão do Pleno do STF espelha, de fato, a sua palavra final sobre a questão constitucional apreciada.

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

b.2 – O advento de precedente objetivo e definitivo do STF, por alterar o sistema jurídico vigente, faz cessar a eficácia vinculante das decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias

52. Uma vez fixado que os precedentes da Suprema Corte elencados no tópico anterior deste Parecer (mais especificamente no parágrafo 51), por serem objetivos e definitivos, possuem força para alterar o sistema jurídico vigente, já se pode concluir que o advento de qualquer um deles **representa circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de anterior decisão tributária transitada em julgado que lhe seja contrária.**

53. Com efeito, quando uma determinada decisão transitada em julgado declara, por exemplo, inexistente uma dada relação jurídica tributária de trato continuado, sob o fundamento de que a respectiva lei tributária é inconstitucional, o que essa decisão está, de fato, declarando é que a lei apreciada é incapaz de **incidir** sobre os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor, e, conseqüentemente, **de fazer** nascer a relação da qual surgiria a obrigação tributária. Considere-se, ainda, que, quando esse órgão julgador proferiu sua decisão, pairava dúvida quanto à constitucionalidade, ou não, da lei tributária em foco, precisamente porque o órgão jurisdicional responsável por proferir a palavra final e definitiva no que tange à compatibilidade das normas com o texto constitucional, no caso, o STF, ainda não havia se pronunciado especificamente acerca da mencionada lei. Assim, pode-se dizer que, nesse exemplo, **o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza se formou era integrado por uma lei que, no entender do órgão julgador, não possuía capacidade para a incidência.**

54. Entretanto, caso o STF venha, posteriormente, reconhecer, **em caráter definitivo**, a plena constitucionalidade da lei tida por inconstitucional pela sentença transitada em julgado, o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou imediatamente **se altera: deixa de ser integrado por uma lei até então tida como incapaz de incidir, e passa a ser integrado por uma lei já considerada, definitivamente, como apta à incidência.**

55. Note-se que, ainda no exemplo acima dado, o reconhecimento da constitucionalidade da lei pelo STF faz nascer uma **relação jurídica tributária nova** entre Fisco e o contribuinte-autor, composta por um suporte fático idêntico (mesmos fatos geradores) àquele considerado pela coisa julgada anterior, mas por um suporte jurídico alterado ou diferente (que passará a ser **a norma definitivamente interpretada pelo STF em face da Constituição** e que, por ter sido considerada constitucional, possui aptidão para incidir); e, por configurar uma relação nova, a eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado, dada a sua natural limitação objetiva, não é capaz de alcançá-la.

56. Por óbvio, esse mesmo raciocínio se aplica caso se esteja diante de hipótese em que, diferentemente da acima analisada, a consolidação da jurisprudência do STF venha a favorecer o contribuinte, e não o Fisco. Também em hipóteses desse jaez, a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado desfavorável ao contribuinte - em que, por exemplo, se reconheceu existente uma dada relação jurídica tributária face à constitucionalidade da correspondente lei de incidência -, cessa a partir do momento em que a jurisprudência do STF, formada nos termos acima assinalados, se consolidar no sentido da inconstitucionalidade da lei

tributária.

57. Nesse sentido, considerando que a jurisprudência do STF configura “direito novo”, capaz de, conforme o caso, fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado que discipline relação jurídica tributária sucessiva, confira-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

*“Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. **Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida por inconstitucional. Ou da declaração definitiva da inconstitucionalidade da lei antes tida como constitucional.***

(...).

A manifestação do Supremo Tribunal Federal que decide definitivamente uma questão constitucional, em sentido oposto ao entendimento albergado na decisão que se fizera coisa julgada, configura direito novo.” (Grifou-se)²⁵.

58. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, já há precedentes importantes considerando que a jurisprudência do STF é apta a fazer cessar a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes são contrárias²⁶, dentre os quais se destaca e transcreve, pela

²⁵ (Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, pgs. 165 e 166).

²⁶ Sobre o tema, vale conferir, ainda, os precedentes do STJ abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - COISA JULGADA SOBRE QUESTÃO SABIDAMENTE INCONSTITUCIONAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES, AVULSOS E AUTÔNOMOS – RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO - INOPONIBILIDADE.

1. O Mandado de Segurança destina-se a defender direito líquido e certo. Ele se traduz em Ordem auto-executável do Estado-Juiz para que cesse a violência praticada pelo próprio Estado. Se essa Ordem passa em julgado, veta-se o novo exame da lide sob as mesmas circunstâncias.

2. Em questões de trato sucessivo, a coisa julgada traz consigo a cláusula “rebus sic stantibus”. Mudanças em circunstâncias fáticas ou jurídicas autorizam novo pedido de Segurança, sem oponibilidade da coisa julgada.

3. A coisa julgada, em Mandado de Segurança, não justifica a cobrança de obrigação tributária inconstitucional.

4. Recurso provido.” (STJ, RESP n. 381.911, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARRO, DJU 19/12/2003).

clareza e didática, o seguinte:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88.

IMPETRAÇÃO PRÉVIA DE MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO SUCESSIVO. SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. As sentenças proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo transitam em julgado e fazem coisa julgada material, ainda que possam ter a sua eficácia limitada no tempo, quanto aos fatos supervenientes que alterem os dados da equação jurídica nelas traduzida.

2. A contribuição ao PIS é relação jurídica de trato sucessivo, porquanto de fatos geradores instantâneos, mas com repetição continuada e uniforme.

3. In casu, a sentença do primeiro mandado de segurança, que fez coisa julgada, entendeu pela constitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88.

4. Deveras, referidos diplomas normativos tiveram a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

5. A declaração de inconstitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, submetida ao superveniente estado de direito, que faz cessar, prospectivamente, os efeitos da constitucionalidade emitidos na sentença proferida em sentido contrário.

6. Destarte, deve-se observar que há retroação da declaração de inconstitucionalidade, mas a decisão transitada em julgado perpetua-se até a declaração de inconstitucionalidade da norma pela Suprema Corte, respeitando a coisa julgada material naquele lapso temporal.

7. Na hipótese dos autos, fica reconhecida, relativamente ao período anterior ao advento da Resolução 46/95 do Senado, a eficácia da sentença anterior transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do DL 2445/88 e 2449/88; todavia, com

* **

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. LEI 7689/88. APLICAÇÃO.

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido.” (STJ, RESP n. 233662, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU 14/12/1999).

a modificação do estado de direito decorrente da publicação dessa Resolução, suspendendo a execução dos Decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF, cessou a eficácia temporal da sentença anterior, em sentido contrário.

(...)” Grifou-se. (RESP n. 1103584, Rel. Min. LUIZ FUX, DJU 10/09/2010).

59. E as conseqüências que decorrem, diretamente, da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado - são, **no que mais de perto interessa à Fazenda Nacional**, as seguintes: **(i)** se o precedente do STF for favorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como inconstitucional em decisão tributária pretérita, **a partir do seu advento a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo**, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente; **(ii)** diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da inconstitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como constitucional em decisão tributária pretérita, **a partir do seu advento o contribuinte-autor deixa de estar compelido ao pagamento do correspondente tributo**, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente. Não é demais repetir, aqui, que os precedentes do STF capazes de fazer cessar a eficácia vinculante de anteriores decisões tributárias transitadas em julgados são, apenas, aqueles referidos no parágrafo 51 do presente Parecer, eis que apenas esses podem ser considerados objetivos e definitivos.

60. A questão que se pretende enfrentar no tópico seguinte, por sua vez, é se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, com as conseqüências dela decorrentes, opera-se de forma automática ou se, ao revés, somente pode ser considerada ocorrida se assim reconhecida em prévio pronunciamento judicial; caso esta última opção seja adotada, parece claro que as conseqüências elencadas no parágrafo anterior somente poderão se operar mediante prévio pronunciamento judicial reconhecendo a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado.

c) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado é automática, independe de prévio reconhecimento judicial

61. A resposta à questão ora analisada – ou seja: saber se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, pelas razões acima expostas, opera-se automaticamente ou, ao revés, se depende de prévio pronunciamento judicial - não exige muito esforço para ser encontrada, até porque resulta diretamente dos conceitos e das conclusões já expostas mais acima. É que, conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste Parecer, o precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado na anterior decisão tributária transitada em julgado faz surgir uma relação jurídica de direito material - sob algum aspecto - nova, que, não tendo sido deduzida pelo autor da demanda e, assim, apreciada na correspondente coisa julgada, não se encontra compreendida em seus limites objetivos.

Conseqüência **natural** disso é que a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado **simplesmente** não alcança a nova relação jurídica (assim como, pelo mesmo raciocínio, não alcança todas as outras relações jurídicas, de que eventualmente faça parte o autor da correspondente demanda judicial, que não tenham sido deduzidas nessa demanda); daí porque se diz que essa eficácia vinculante deixa de operar dali para frente.

62. Parece certo, portanto, que a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado anterior, ou, dito de outra forma, a sua incapacidade de alcançar a nova relação jurídica de direito material surgida a partir do advento do precedente do STF (ou nascida em razão de qualquer outra circunstância jurídica ou fática nova), **não precisa ser objeto de pronunciamento judicial para que se considere verificada, eis que é mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia das decisões judiciais, operando-se, assim, de forma natural e automática.**

63. Exatamente na linha ora exposta, confira-se lição de JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA:

“(...) diante do silêncio da lei, a relevante alteração fático-jurídica pode já diretamente trazer mudança no trato da relação continuativa, passando a ser considerada de logo pelas partes. A modificação dar-se-ia independente de ação de revisão. Tratando-se de fato novo, e sem que este necessariamente imponha a revisão do quanto se decidiu, é possível supor que a eficácia da sentença (e a autoridade da coisa julgada) simplesmente não atinge o fato superveniente (ou a relação jurídica que a partir dele se constitua) por que se limita a regular a situação posta na demanda, o objeto do processo e, assim, objeto do julgamento.

Cuida-se muito mais de operação mental de verificação precisa dos limites da autoridade da coisa julgada, ante a superveniência do elemento fático-jurídico relevante.”²⁷

64. É certo, todavia, que a desnecessidade de prévio ajuizamento de ação judicial a fim de que se tenha como cessada, nos termos acima assinalados, a eficácia de decisão tributária transitada em julgado, poderia, numa análise apressada, parecer ofender o disposto no art. 471, inc. I do CPC²⁸, que exige o ajuizamento da chamada “ação revisional” para que se possa “rever” o estatuído nas decisões transitadas em julgado reguladoras de relações jurídicas de direito material continuadas, quando alterados os fatos ou o direito existentes à época da sua prolação. Essa ofensa, todavia, e segundo aqui se entende, não vai além das aparências.

²⁷ Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, p. 280-281.

²⁸ Art. 471 Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I – se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a **revisão** do que foi estatuído na sentença.

65. É que, na linha do ensinamento do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI sobre o tema - ao qual se adere plenamente, razão por que será de certo modo reproduzido a seguir -, o art. 471, inc. I do CPC somente é aplicável em situações específicas e excepcionais, quando, **por expressa previsão legal**, haja a exigência de que a eventual alteração no suporte jurídico ou fático existente ao tempo da prolação de decisão (reguladora de relação jurídica de direito material de trato sucessivo) seja reconhecida mediante específico pronunciamento judicial, para que, só então, possa produzir uma das conseqüências que lhe são próprias, a saber, a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão transitada em julgado²⁹. Nesses casos específicos e excepcionais, **por uma opção legislativa cuja racionalidade não cabe aqui perquirir**, o beneficiado ou prejudicado pela alteração nas circunstâncias fáticas ou jurídicas possui o direito - potestativo, no caso - de requerer e obter, junto ao Poder Judiciário, a revisão do que estatuído na sentença, que, enquanto não revista, continuará produzindo efeitos.

66. É o que se tem, por exemplo, em relação às sentenças transitadas em julgado que fixem o valor a ser pago mensalmente a título de alimentos, ou de aluguel decorrente de contrato de locação; tanto em um quanto no outro caso, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão transitada em julgado, cumpre ao interessado promover a correspondente ação revisional, nos termos, respectivamente, dos artigos 1.699 do Código Civil³⁰ e 19 da Lei n. 8.245/91³¹, caso pretenda obter o ajuste dos valores nela fixados na à nova realidade de fato ou de direito advinda. Salta aos olhos que, nesses dois casos, a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em razão da nova situação de direito ou de fato não poderá ser tida como automática, de modo que **não** é dado ao devedor de alimentos ou de aluguel, por conta própria, à luz da nova realidade, simplesmente deixar de pagar o valor que lhe foi imposto na sentença, ou decidir pagá-lo a menor; para tanto, deverá recorrer ao Poder Judiciário.

67. O que de fato importa que se tenha em mente, todavia, é que **a necessidade de prévio pronunciamento judicial** para que se tenha reconhecida a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em face da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas sob as quais o juízo de certeza nela contido se formou é **excepcional, apenas se impondo quando**

²⁹ Nas palavras do mencionado autor: "São casos excepcionais, que, por isso mesmo, recebem interpretação estrita. É justamente nessas situações que será cabível – e indispensável para obter a mudança na relação jurídica objeto da sentença – a chamada ação revisional ou ação de modificação, anunciada no artigo 471, inc. II, do Código de Processo Civil." (Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>).

³⁰ Art. 1.699. *Se, fixados os alimentos, sobrevier mudança na situação financeira de quem os supre, ou na de quem os recebe, poderá o interessado reclamar ao juiz, conforme as circunstâncias, exoneração, redução ou majoração do encargo.*

³¹ Art. 19. *Não havendo acordo, o locador ou locatário, após três anos de vigência do contrato ou do acordo anteriormente realizado, poderão pedir revisão judicial do aluguel, a fim de ajustá-lo ao preço de mercado.*

expressamente exigida por lei específica. Ainda na lição de TEORI ALBINO ZAVASCKI, “a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido.(...). Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito **produz imediata e automaticamente** a alteração da relação jurídica mesmo quando esta tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.³²”

68. Assim, inexistindo específica previsão legal a exigir o prévio ajuizamento de ação revisional, a cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado em razão do advento de nova circunstância fática ou jurídica se opera automaticamente, **como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada.** Aplicando-se esses conceitos ao universo do Direito Tributário, tem-se que, ante a inexistência de lei específica prevendo o oposto, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado face ao advento de nova circunstância jurídica - mais precisamente, face ao advento de precedente definitivo e objetivo do STF em sentido diverso do nela sufragado -, opera-se de modo automático, **independentemente do prévio ajuizamento de qualquer ação, muito menos da revisional de que trata o art. 471, inc. I do CPC.**

69. Daí que as conseqüências mais acima elencadas (no parágrafo 59 deste Parecer) como sendo decorrentes da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em face do advento de precedente objetivo e definitivo contrário do STF, operam-se, também, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido. Assim: **(i)** se o precedente do STF for favorável ao Fisco, **a partir do seu advento a Fazenda Nacional simplesmente pode voltar a cobrar o correspondente tributo,** em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial; **(ii)** diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, **a partir do seu advento o contribuinte-autor simplesmente pode deixar de recolher o correspondente tributo,** em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial.

70. Note-se que, na situação posta na alínea **“ii”** acima, o não pagamento, pelo contribuinte-autor, da exigência tributária considerada inconstitucional pelo Plenário do STF, **não** deverá ser, de qualquer forma, obstaculizado pelo Fisco, tampouco deverá gerar procedimentos voltados à autuação e à cobrança do que deixar de ser pago; e isso, por óbvio, desde que o não pagamento seja relativo a fatos geradores ocorridos **após** o advento do precedente definitivo e objetivo da Suprema Corte no sentido da inconstitucionalidade da exigência tributária em questão, eis que, **antes disso**, a obrigação de recolher o tributo se impunha em face da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, até então operativa.

³² *Idem.*

71. Já no que pertine à situação posta na alínea “**i**” acima, impende esclarecer que a exigência do tributo pelo Fisco, mediante lançamento e a sua posterior cobrança em execução fiscal, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor **após** o advento do precedente definitivo e objetivo do STF, sem que, para tanto, seja necessário o ajuizamento de ação judicial, não representa ofensa ao princípio do acesso à justiça, ou, tampouco, aos princípios do contraditório e da ampla defesa, todos de estatura constitucional.

72. De fato, a preservação do primeiro princípio - o do acesso à justiça -, dá-se mediante a ampla possibilidade, sempre aberta ao contribuinte-autor, de ajuizar a correspondente e adequada ação judicial a fim de impedir a exigência do referido tributo pelo Fisco (tutela preventiva), ou de afastar a exigência eventualmente já efetuada (tutela repressiva), o que poderá ser alcançado, inclusive, antecipadamente, mediante medida processual de urgência; já a preservação dos segundos princípios, - os da ampla defesa e do contraditório -, é garantida ao se assegurar o seu pleno exercício, ainda que de forma diferida, nos autos do processo administrativo fiscal tendente a constituir o correspondente crédito tributário, regulado pelo Decreto n. 70.235/72 (com possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito em decorrência da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo – art. 151 inc. III do CTN), assim como em eventuais autos judiciais, na - provável - hipótese de o contribuinte-autor ajuizar ação visando impugnar a cobrança.

d) O advento de precedente definitivo e objetivo do STF considera-se ocorrido na data do trânsito em julgado da respectiva decisão. As situações pretéritas devem ser excepcionadas

73. Como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária ao posterior entendimento sufragado pela Suprema Corte, conforme demonstrado no item anterior, dá-se de forma automática, vale dizer, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido, pode-se afirmar que o direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir o tributo (tido por inconstitucional pela coisa julgada), ou de que dispõe o contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo (tido por constitucional pela coisa julgada), surge com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, **o que, por sua vez, somente pode-se considerar ocorrido com o seu trânsito em julgado; é que, antes disso, por óbvio, o entendimento firmado no acórdão do STF ainda pode ser alterado, de modo que esse entendimento ainda não pode ser tido como realmente definitivo.**

74. É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, **ao menos como regra, o termo a quo** para o exercício dos direitos acima referidos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe **o Fisco** de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia. Assim, em algumas **situações específicas** adiante expostas, **por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança**, não há como considerar que a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo

STF configura o marco a partir do qual o Fisco possui o direito de efetuar a cobrança do correspondente tributo, relativo a todos os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor desde então.

75. Para que bem se compreenda quais são essas situações específicas, e o porquê da necessidade de se excepcioná-las, basta pensar na hipótese, **que bem as exemplifica**, em que um dado contribuinte tenha deixado de efetuar o pagamento de determinado tributo por reputar que assim estava autorizado em razão de coisa julgada formada, a seu favor, considerando inexistente a correspondente relação jurídica tributária, apesar de esse não pagamento ter se dado quando já existia precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao sufragado na coisa julgada, proferido e transitado em julgado **em momento anterior à aprovação e publicação do presente Parecer**. E mais: mesmo com o advento desse precedente da Suprema Corte, favorável à Fazenda Nacional - que, segundo aqui se entende, fez cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado e, portanto, legitimaria a cobrança do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de então -, o Fisco ficou inerte durante anos, não efetuando as correspondentes exigências tributárias.

76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte-autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez - em que **(i)** a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento **anterior** à publicação deste Parecer e **(ii)** não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF -, não há como legitimamente pretender que, agora, **com o entendimento esposado neste Parecer**, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo **a todos esses fatos geradores passados** (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).

77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor **surpresa** que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria **ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN**, segundo o qual *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que **novos critérios jurídicos** introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento **anterior** à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer - que, inequivocamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário - aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em **momento anterior** à publicação deste Parecer, e **tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer**, o que significa dizer que **apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.**

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; **esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.**

80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o **termo a quo** para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a **data do trânsito em julgado** do acórdão proferido pelo STF.

81. Assim, os precedentes objetivos e definitivos da Suprema Corte, advindos **após a publicação deste Parecer**, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de determinado tributo, fazem cessar, automaticamente, a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, de modo que, assim que os respectivos acórdãos transitarem em julgado, o Fisco poderá voltar a cobrar os tributos relativos aos fatos geradores praticados pelos contribuintes-autores a partir de então.

III

Outras questões pertinentes ao tema

a) A cessação da eficácia vinculante de decisão transitada em julgado em face de posterior precedente objetivo e definitivo do STF não se confunde com a “relativização” dessa coisa julgada

82. Neste ponto, importa esclarecer que, conforme já sucintamente salientado logo no início deste Parecer, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária a posterior precedente objetivo e definitivo do STF, nos termos ora defendidos, não se confunde com a “**relativização da coisa julgada inconstitucional**”. É que “relativizar a coisa julgada” contrária a posterior jurisprudência do STF (daí a denominação “coisa julgada inconstitucional”) significa **rever, desconstituir, desconsiderar ou desfazer os efeitos pretéritos**, já produzidos pela respectiva decisão transitada em julgado, em momento anterior ao advento do precedente da Suprema Corte: seria, por exemplo, permitir que, face ao advento de julgado do STF no sentido da constitucionalidade de determinada lei tributária, o Fisco pudesse cobrar tudo aquilo que deixou de ser pago, no passado, a título de tributo, por contribuinte beneficiário de coisa julgada que havia reconhecido a inexistência da relação jurídica tributária face à inconstitucionalidade dessa lei.

83. Registre-se - sem, no entanto, qualquer pretensão de aprofundar e, menos ainda, de esgotar o tema, que não se insere no objeto deste Parecer -, que essa relativização da coisa julgada inconstitucional, **ao menos em princípio, e à luz do sistema jurídico positivo**, somente pode ser alcançada mediante o manejo de um dos seguintes mecanismos processuais (nos quais a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma dada lei, declarada pelo STF, será utilizada **como fundamento** para desconstituir anterior coisa julgada³³): **(i) da ação rescisória** (art. 485 do CPC), que, desde que ajuizada no prazo decadencial apropriado, tem sido admitida como capaz de desconstituir coisas julgadas contrárias à posterior jurisprudência do STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, suplantando-se o óbice previsto na Súmula n. 343 da Suprema Corte³⁴; **(ii) da impugnação à sentença** (art. 475-L, inc. II, §1º

³³ Essa observação é importante por que evidencia a **completa rejeição** da tese, adotada por alguns doutrinadores de renome, segundo a qual a decisão declaratória de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada lei, proferida pelo STF, é capaz de fulminar automaticamente aquelas coisas julgadas anteriores que lhe forem contrárias. Segundo o entendimento encampado por esta CRJ, a eficácia retroativa da decisão proferida pelo STF em controle de constitucionalidade, ainda que na modalidade concentrada, não possui esse efeito “devastador” em relação às coisas julgadas anteriores, permitindo, apenas, que a decisão superveniente do STF seja utilizada como “fundamento” para a revisão dessas coisas julgadas, a ser realizada por meio dos mecanismos processuais atualmente previstos no direito positivo, e observadas, sempre, as chamadas “formulas de preclusão” (p. ex., o prazo decadencial de 2 anos para o ajuizamento de ação rescisória).

³⁴ Nesse sentido, confira-se o resumo da decisão proferida pela Suprema Corte no julgamento do RE n. 328812, de Relatoria do Min. GILMAR FERREIRA MENDES: “No que tange à apontada inaplicabilidade do citado verbete (Súmula 343 do STF), asseverou-se ser preciso que o mesmo fosse revisto pela Corte, e referiu-se, especificamente, aos processos que identificam matéria contraditória à época da discussão originária, questão constitucional, e, ainda, jurisprudência supervenientemente fixada em favor da tese do interessado. Aduziu-se não ser possível deixar de afastar o referido enunciado, nessas hipóteses, como medida de instrumentalização da força normativa da Constituição. Enfatizando a necessidade de se ponderar acerca do papel da ação rescisória em nosso sistema jurídico, afirmou-se que esse instituto seria uma última via de correção para o sistema judicial, sendo que, no âmbito específico do inciso V do art. 485 do CPC, o objetivo imediato seria o de garantir a máxima eficácia da ordem legislativa em sentido amplo. Considerou-se que, nas hipóteses em que o

do CPC) ou **dos embargos à execução de sentença contra a Fazenda Pública** (art. 741, parágrafo único do CPC), respaldados na alegação de “*inexigibilidade do título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal*”, independentemente de se tratar de decisão do STF proferida em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade³⁵, desde que, por óbvio, trate-se de sentença que comporta execução. Diz-se que esses dois mecanismos processuais são aptos a relativizar a coisa julgada³⁶, ou melhor, as decisões judiciais transitadas em julgado, precisamente porque o seu manejo é capaz de, de certo modo, desconstituí-las, atingindo-lhes ou desfazendo-lhes os **efeitos pretéritos**, ou seja, aqueles efeitos já produzidos em momento anterior ao advento do precedente do STF.

84. Diversamente, defende-se neste Parecer, apenas, que, pelas razões acima aventadas, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado faz cessar, **prospectivamente**, a eficácia vinculante desta, o que legitima, por exemplo, a cobrança do tributo (antes tido por inconstitucional) em relação aos fatos geradores **futuros**, ocorridos após a consolidação jurisprudencial, e não em relação aos fatos geradores passados. A tese ora defendida, portanto, não se volta para os efeitos pretéritos da decisão tributária transitada em julgado

Supremo fixa a correta interpretação de uma norma infraconstitucional, com o escopo de ajustá-la à ordem constitucional, a violação a essa interpretação, isto é, a contrariedade à lei definitivamente interpretada pela Corte em face da Constituição enseja o uso da ação rescisória. Esclareceu-se, no ponto, que, quando uma decisão do Tribunal estabelece uma interpretação constitucional, entre outros aspectos está o Judiciário explicitando os conteúdos possíveis da ordem normativa infraconstitucional em face daquele parâmetro maior que é a Constituição, o que não se confunde com a solução de divergência relativa à interpretação de normas no plano infraconstitucional (Informativo n. 497, de 3 a 7 de março de 2008).

³⁵ Conforme recentemente decidiu o STJ, no julgamento proferido nos autos do RESP n. 1.189.619/PE (Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJU 02/09/2010).

³⁶ Vale assinalar, entretanto, que, quando a coisa julgada for contrária à posterior decisão, proferida pelo STF em controle difuso ou concentrado, no sentido da inconstitucionalidade de determinada lei, a sua desconstituição mediante ação rescisória ou no curso da execução, em sede de impugnação ou embargos, somente poderá ocorrer se a declaração de inconstitucionalidade produzir os efeitos que lhe são naturais, ou seja, efeitos retroativos. Por outro lado, se o STF conferir eficácia *ex nunc* a essa decisão, certamente a inconstitucionalidade nela reconhecida **não** poderá ser invocada, quer em sede de rescisória, quer no curso do processo de execução, como fundamento para a desconstituição da coisa julgada formada anteriormente. Realmente, se a inconstitucionalidade da lei é apenas “dali para frente” (eficácia *ex tunc*), então **os efeitos pretéritos** das coisas julgadas baseadas em tal lei devem ser mantidos, eis que produzidos ao tempo em que a lei, para o STF, ainda deve ser considerada como constitucional.

inconstitucional, dirigindo-se, tão-somente, para os seus efeitos futuros.

85. Com isso, a coisa julgada não é relativizada ou desconsiderada, e **sim, preservada e prestigiada em grau máximo, mediante o respeito aos seus limites objetivos**, nos quais não há como se considerar compreendida a nova relação jurídica formada em razão da superveniente decisão do STF.

b) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado prestigia, indiretamente, o princípio constitucional da livre concorrência

86. Não se poderia deixar de registrar, ainda, que o entendimento defendido neste Parecer, além de **diretamente** prestigiar a coisa julgada mediante a preservação dos seus limites objetivos, produz, também, como **relevante efeito jurídico indireto, a preservação do princípio da livre concorrência**, que, à luz do art. 170, inc. IV da CF/88, constitui, a um só tempo, fundamento e objetivo da ordem econômica constitucional vigente.

87. De fato, o princípio constitucional da livre concorrência funda-se, se não exclusivamente, ao menos primordialmente, na idéia de **isonomia**, na medida em que a sua consecução pressupõe que os diversos agentes econômicos possam atuar no mercado em igualdade de condições (por óbvio, desde que inexista razão suficientemente relevante a justificar um eventual tratamento diferenciado). Nas bem lançadas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, pelo princípio da livre concorrência, *“busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que se possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendores nas arenas no mercado”*³⁷. (Grifou-se).

88. Trazendo o tema para o campo do Direito Tributário, pode-se afirmar que o princípio da isonomia, num primeiro momento, e o princípio constitucional da livre concorrência, num momento imediatamente subsequente, manifestam-se pela necessidade de se assegurar, ainda nas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, que *“os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da neutralidade econômica dos tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais”*³⁸ (Grifou-se). Assim, o denominado princípio da **neutralidade econômica dos tributos** integra, no universo do Direito Tributário, o instrumental necessário

³⁷ (Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, pg. 111).

³⁸ *Idem*, p. 114

a assegurar a consecução dos princípios da isonomia e da livre concorrência.

89. Nesse contexto, percebe-se que uma decisão judicial transitada em julgado que, eventualmente, desonere determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de **impactar de forma direta o desempenho da empresa-autora no mercado, tornando-a, ao menos em tese, mais competitiva do que as demais**; daí que decisões judiciais desse jaez configuram fatores capazes de abalar a desejada “neutralidade econômica dos tributos”, e, portanto, potencialmente interferem no equilíbrio concorrencial que se espera existente no mercado, especialmente tendo-se em conta a relevância que a carga tributária assume para a existência e sobrevivência dos agentes econômicos.

90. Uma vez compreendida a capacidade que esse tipo de decisão judicial possui de impactar as relações econômicas entre as empresas que atuam num mesmo mercado relevante, já se faz possível apreender, ainda que não em sua totalidade, a **magnitude** da ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência que seria infligida caso prevalecesse o entendimento de que a decisão tributária transitada em julgado (voltada à disciplina de relação jurídica tributária de trato sucessivo), proferida em descompasso com posterior posição assumida definitivamente pelo STF, possui o condão de continuar **irradiando a sua eficácia vinculante eternamente**, inclusive em relação a fatos geradores praticados pela empresa autora **após** a definição do tema pela Suprema Corte. Aqui, faz-se essencial ter-se em mente, para que bem se entenda a gravidade da situação que exsurgiria desse entendimento, que todas as demais empresas não beneficiárias da mencionada coisa julgada tributária não teriam chances de também obter, junto ao Poder Judiciário, tutela jurisdicional idêntica à obtida pela empresa autora, precisamente porque – e eis aqui aspecto bastante relevante - o direito que foi reconhecido a esta última empresa pela coisa julgada já foi considerado inexistente pela Suprema Corte, responsável, repita-se, por interpretar as leis em face da Constituição em caráter definitivo e final.

91. Assim, conferir essa **sobrevida** aos efeitos vinculantes emanados da decisão tributária transitada em julgado, admitindo a sua continuidade mesmo após o advento do precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, permitiria, na prática, por exemplo, que empresas beneficiárias de coisas julgadas tributárias estivessem eximidas, para todo o sempre, do pagamento de um determinado tributo, enquanto todas as demais, que atuassem no mesmo segmento econômico, continuariam compelidas ao seu pagamento, - e de forma definitiva, dada a impossibilidade de, com êxito, recorrerem ao Poder Judiciário no intuito de obterem idêntica tutela.

92. Nessa hipótese, a desoneração tributária **eterna** conferida à empresa autora certamente aniquilaria, ou, pelo menos, prejudicaria sensivelmente, a existência de uma verdadeira relação concorrencial no segmento de mercado de que faz parte tal empresa. Note-se que, no caso, a carga tributária deixaria de ser economicamente neutra, passando a interferir nas relações econômicas de modo a desequilibrar – ou mesmo eliminar - a concorrência, ferindo

fatalmente a isonomia.

93. Atento a essa circunstância, assim se manifestou o Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI a respeito do tema:

“Ofenderia o mais elementar senso de justiça invocar a força da coisa julgada do caso concreto para, por exemplo, impor a determinada pessoa uma carga tributária que o Supremo Tribunal Federal declarou inexistente ou nula ou inexigível para todas as demais; ou, por exemplo, para assegurar a um cidadão o privilégio de receber determinado benefício remuneratório ou gozar de favor fiscal que é negado, com força vinculante, a todos os demais cidadãos as mesmas condições.”³⁹

94. É por isso que se disse, ao início deste tópico, que a tese defendida no presente Parecer produz o efeito jurídico indireto de preservar o princípio constitucional da livre concorrência, impedindo que eventuais coisas julgadas contrárias ao entendimento posteriormente firmado, com ares de definitividade, pela Suprema Corte se tornem fatores de desequilíbrio ou, mesmo, de eliminação, da concorrência que deve existir entre os agentes econômicos que atuam num mesmo mercado relevante.

IV

Considerações finais: aplicação prática do entendimento firmado neste Parecer

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 Parecer⁴⁰), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes

³⁹ (Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>).

⁴⁰ São definitivos e objetivos, pelas razões aventadas ao longo deste Parecer, os seguintes precedentes do STF: **(i)** todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, **independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 19 de fevereiro de 2007**, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, trate-se de precedente formado nos moldes do art. 543-B do CPC; **(iii) quando anteriores a 19 de fevereiro de 2007**, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham

providências:

1ª – 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.

2ª - **concomitantemente ao ajuizamento da ação rescisória, o Procurador da Fazenda Nacional deverá encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo** relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

3ª – **não sendo cabível, no caso, o ajuizamento de ação rescisória**, especialmente em razão do escoamento do respectivo prazo decadencial, **o Procurador da Fazenda Nacional deverá, apenas, encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor**, para que possam ser ali iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

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 rejuízo 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. 2740/2008⁴¹.

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

⁴¹ Eis trecho da ementa do referido Parecer: *“Natureza declaratória e eficácia retroativa da decisão judicial que, em juízo rescisório, julga procedente ação rescisória. Conseqüências em relação à cobrança de créditos tributários. Necessidade de observância, em cada caso, do prazo decadencial incidente.”*

97. No que tange à segunda providência acima referida, vale salientar, apenas, que como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado já ocorreu, e de forma automática, a cobrança administrativa (lançamento) do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a cessação da eficácia, ou após a publicação deste Parecer, não precisa aguardar o desfecho da ação rescisória para que, só então, seja efetivada. Não precisa e não deve: é que, como a cobrança administrativa em relação aos novos fatos geradores não encontra óbice na coisa julgada anterior, a sua realização se impõe, até porque o prazo de decadência para tanto já estará em curso.

98. **Num segundo momento,** as considerações de ordem práticas são voltadas àquele **Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil** que, eventualmente, em suas atividades fiscalizatórias, verificar que determinada pessoa física ou jurídica não está recolhendo determinado tributo sob a justificativa de que tal conduta se encontra respaldada em coisa julgada tributária, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência da correspondente relação jurídica tributária de trato sucessivo face à inconstitucionalidade da respectiva lei de incidência. Nessa hipótese, caso constate que tal lei já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (ver parágrafo 51 deste Parecer), o Auditor-Fiscal deverá adotar as seguintes providências:

1ª – iniciar os procedimentos administrativos tendentes a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor **após** o advento do precedente do STF, ou após publicação deste Parecer, conforme o caso.

2ª – dar ciência de tal fato à unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do contribuinte-autor, de modo a possibilitar que a PGFN analise o cabimento, no caso, de ação rescisória a fim de desconstituir a anterior coisa julgada tributária, o que, conforme visto, viabilizaria 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.

V

Síntese do exposto

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial

voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;

(ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente,, precisamente 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 sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo *a quo* para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

100. Feitas estas considerações, sugere-se a divulgação deste Parecer a todas as unidades da PGFN, bem como a todas as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

de 2011. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro

LUANA VARGAS MACEDO

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

de 2011. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro

JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO

Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

de 2011. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 08 de fevereiro

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Coordenador-Geral da Representação Judicial

da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

de 2011. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria

e Contencioso Tributário

De acordo. À consideração do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Caso aprovado, publique-se o despacho e o presente Parecer no Diário Oficial da União (DOU), dando-lhes ampla divulgação nesta PGFN e na SRFB.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30
de março de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional