

# TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE MODERNA

VOLUME II

COLEÇÃO TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE MODERNA



JUSELDER CORDEIRO DA MATA  
FLÁVIO COUTO BERNARDES  
VALTER DE SOUZA LOBATO  
(ORGANIZADORES)

# TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE MODERNA

VOLUME II



Belo Horizonte  
2021

## CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia – Portugal
André Cordeiro Leal	Jorge M. Lasmaz
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina – Espanha
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior	Kiwonghi Bizawu
Bernardo G. B. Nogueira	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Carlos Henrique Soares	Luiz Manoel Gomes Júnior
Claudia Rosane Roesler	Luiz Moreira
Clêmerson Merlin Clève	Márcio Luís de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	Maria de Fátima Freire Sá
Dhenis Cruz Madeira	Mário Lúcio Quintão Soares
Dirceô Torrecillas Ramos	Martonio Mont’Alverne Barreto Lima
Edson Ricardo Saleme	Nelson Rosenvald
Eliane M. Octaviano Martins	Renato Caram
Emerson Garcia	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Rodolfo Viana Pereira
Florisbal de Souza Del’Olmo	Rodrigo Almeida Magalhães
Frederico Barbosa Gomes	Rogério Filippetto de Oliveira
Gilberto Bercovici	Rubens Beçak
Gregório Assagra de Almeida	Sergio André Rocha
Gustavo Corgosinho	Sidney Guerra
Gustavo Silveira Siqueira	Vladmir Oliveira da Silveira
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Wagner Menezes
Janaína Rigo Santin	William Eduardo Freire
Jean Carlos Fernandes	

---

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2021.

**Coordenação Editorial:** Fabiana Carvalho

**Produção Editorial e Capa:** Danilo Jorge da Silva

**Imagem de Capa:** Xusenru (Pixabay.com)

**Revisão:** Responsabilidade do Autor

---

341.234	Tributação na sociedade moderna, v.2 / [organizado por]
T822	Juselder Cordeiro da Mata, Flávio Couto Bernardes, Valter de
2021	Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.
v.2	515 p. (Coleção tributação na sociedade moderna)

ISBN: 978-65-5929-019-2

ISBN: 978-65-5929-018-5 (Coleção)

ISBN: 978-65-5929-016-1 (E-book)

ISBN: 978-65-5929-015-4 (E-book Coleção)

Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributos. 3. Indébito tributário. 4. Compensação tributária. 5. Dupla tributação – Brasil. 6. Tributação – Brasil. 7. Economia digital. 8. Criptomoeda. I. Mata, Juselder Cordeiro da (Org.). II. Bernardes, Flávio Couto (Org.). III. Lobato, Valter de Souza (Org.). IV. Título. V. Série.

CDDir – 341.39

CDD(23.ed.) – 343.04

Elaborada por: Fátima Falci  
CRB/6-700

---

### MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion  
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000  
Tel: (31) 3031-2330

### FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 – Bairro Sé  
São Paulo/SP - CEP 01006-000  
Tel: (11) 3105-6370

**www.arraeseditores.com.br**  
**arraes@arraeseditores.com.br**

Belo Horizonte  
2021

## Parecer de Aprovação e Certificação da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT

A ABRADT, entre outras atribuições, tem como função institucional apoiar e fomentar a pesquisa científica. Por isso, a Entidade criou o selo de qualidade para atestar a importância de determinadas obras para o estudo do Direito Tributário.

Nesse sentido, o livro submetido a nossa avaliação, traz um compositório de pesquisa científica sobre a tributação na sociedade moderna: uma reflexão do Direito Tributário na sociedade moderna, a evolução do Direito Tributário na jurisprudência judicial e administrativa e a tributação na era digital.

O *exemplar* possui 27 (vinte e sete) artigos científicos com valorosos convites de autores renomados, entre eles destacados professores e estudiosos do direito tributário, para a uma reflexão do Sistema Tributário Brasileiro, contemplando temas relevantes atuais, práticos para a pesquisa e consulta de toda a comunidade jurídica.

Por conseguinte, a ABRADT apoia e recomenda a obra selecionada, para ser o Segundo Volume e compor a coleção “Tributação na Sociedade Moderna”, pois em suas nuances e perspectivas científicas poderá contribuir ainda mais para os debates pelos estudiosos do Direito Tributário.

Belo Horizonte, 05 de fevereiro de 2021.

**RAFHAEL FRATTARI BONITO**  
Vice-Presidente da ABRADT

**ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR**  
Diretor Científico da ABRADT





## AUTORES

### **ALBERTO MACEDO**

Mestre e doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP; MBA em Gestão Pública Tributária pela Fundação Dom Cabral – FDC. Professor de Direito Tributário no Insper, FIPECAFI, FGV, IBDT e IBET. Auditor Fiscal e Assessor Especial da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo. Representante de São Paulo na Câmara Técnica Permanente (CTP) da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF). Membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação (CAEFT) da Associação Comercial de São Paulo (ACSP).

### **ALEXANDRE FREITAS COSTA**

Doutor em Direito Público pela PUC/MG, Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Especialista em Direito da Empresa e da Economia pela FGV, Bacharel em Direito pela UFMG, Diretor da ABRADT, Diretor-Presidente do Instituto Mineiro de Estudos Tributários e Previdenciários – IMETPrev, Professor Adjunto da PUC MG, Advogado.

### **ANDRÉ MENDES MOREIRA**

Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Faculdade de Direito da UFMG, Doutor em Direito Tributário pela USP, onde fez residência pós-doutoral, Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Diretor da ABRADT, Advogado, E-mail: mendesmoreira@ufmg.br

### **ANDRÉA DUEK SIMANTOB**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Conselheira Titular Representante da Fazenda Nacional na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF) e Presidente da Primeira Seção do CARF; graduada em Direito pela Universidade

do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, com MBA em Tributos pela PUC/RJ. Também exerceu por 25 anos mandato de julgadora na DRJ/Rio de Janeiro, foi Presidente da Quarta Turma de Julgamento na mesma unidade e Delegada de Julgamento.

### **ANTONIO CARLOS F. DE SOUZA JÚNIOR**

Doutor em Direito Tributário (USP-SP). Mestre em Direito (UNICAP-PE). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual - ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo - ANNEP. Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

### **ARTHUR MAIA QUEIROZ**

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da UFMG. Advogado em Sacha Calmon - Misabel Derzi Consultores e Advogados. E-mail: arthur.queiroz@sachacalmon.com.br.

### **BETINA TREIGER GRUPENMACHER**

Advogada. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela Universidade Federal do Paraná onde é professora de Direito Tributário . Visiting Scholar pela Universidade de Miami.

### **BRUNO NOGUEIRA REBOUÇAS**

Advogado e consultor tributário em São Paulo. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC e pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV.

### **CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES**

Advogado especialista em Direito Tributário. Diretor Jurídico da Federa Minas. Vice-Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e Conselheiro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG.

### **DANIEL DIX CARNEIRO**

Mestre em Direito Internacional pela UERJ. Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - EMERJ. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense. Professor da PUC-Rio, IBMEC-RJ e FGV-Rio Diretor da ABDF.

### **DAVI COZZI DO AMARAL**

Mestrando em Direito na Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE).

### **EDUARDO BARBOZA MUNIZ**

Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/RJ; membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); representante nacional da Young International Fiscal Association (YIN/IFA); e sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada - Advogados.

### **FERNANDO FACURY SCAFF**

Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo. Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal do Pará (aposentado). Livre docente e Doutor em Direito pela USP. Advogado, sócio do escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro e Scaff - Advogados.

### **FLÁVIO COUTO BERNARDES**

Doutor e mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor Adjunto de Direito Tributário UFMG - PUC Minas. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Procurador do Município de Belo Horizonte.

### **FREDERICO MARQUES**

Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Técnico em Administração pelo SEBRAE/MG. Vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário Jovem - ABRADT Jovem. Advogado Corporativo do Jurídico Tributário e Societário do Grupo SADA.

### **FREITRICH A. R. HEIDENREICH**

Pós-graduando em Direito Tributário pelo Programa LL.M (Masters of Laws) da PUC Minas, Pós-graduando em Direito Tributário pelas Faculdades Milton Campos. Pós-graduando em Direito Empresarial pelo Programa LL.M (Masters of Laws) pelo IBMEC. Pós-graduando em Contabilidade Tributária pelo IEC PUC Minas. Bacharel em Direito e Ciências Contábeis pela PUC Minas. Acadêmico de Ciências Econômicas pela PUC Minas. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário Jovem (ABRADT Jovem), membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Assessor Jurídico da Federmas e Advogado.

### **GABRIEL BEZ-BATTI**

Pós-graduado pela FGV, MBA pela UCAM e Mestre (LLM) em Direito Tributário Internacional pela WU Vienna. Advogado na Brigagão, Duque-Estrada Advogados, no Rio de Janeiro.

### **GUILHERME CAMARGOS QUINTELA**

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG. Professor das Faculdades Milton Campos. Sócio em Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados. E-mail: guilherme@sachacalmon.com.br.

### **GUSTAVO BRIGAGÃO**

Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); Vice-Presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro; membro do General Council da International Fiscal Association (IFA); membro do Conselho de Administração da Britânica no Estado do Rio de Janeiro (BRITCHAM); diretor de relações internacionais do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa); diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE); professor na pós-graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas e sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada – Advogados.

### **HENRIQUE COIMBRA FIGUEIREDO**

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e em Ciências Contábeis pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC).

### **JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO**

Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), atualmente licenciado. Coordenador e Professor da Pós-Graduação da Escola Superior da Advocacia da OAB/MG. Doutorando pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB FEDERAL. Conselheiro Seccional da OAB/MG. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Professor convidado da FUNDEP e integrante de dezenas de banca de concursos públicos, Advogado tributarista, sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

### **JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO**

Graduando em Direito pela UFMG. Monitor da disciplina Direito Tributário I na FDCE/UFMG, sob a orientação da Prof. Titular Misabel de Abreu Machado Derzi. Vencedor do Prêmio Misabel Derzi - Destaque Individual do III Tax Moot Court Competition, organizado pela ABRADT, em 2018. Vencedor do Prêmio Misabel Derzi - Grupo do IV Tax Moot Court Competition, organizado pela ABRADT, em 2019.

### **JÚLIA AMORIM PARTEZANI**

Graduanda em Direito pela UFMG. Estagiária no Ministério Público de Minas Gerais. Integrante do Projeto de Ensino, Pesquisa e Extensão em Crimes Contra a Mulher da UFMG (CRIM/UFMG). Vencedora do Prêmio de Melhor Memorial de Recorrente (Grupo) na I Competição Mineira de Direito e Processo Penal, organizada pelo ICP Jovem, em 2019.

### **JUSELDER CORDEIRO DA MATA**

Mestre em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pela IEC-PUC/Minas. Professor de Direito Tributário. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF. Coordenador do Comitê de Tributário do CESA, seccional Minas Gerais. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-MG. Advogado e Fundador do escritório Juselder da Mata Sociedade de Advogados.

### **LUCAS LEÃO CALUMBY**

Advogado. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBET e Bacharel em Direito pela UFMG.

### **MARIA INÊS MURGEL**

Doutora em Direito Tributário pela UFMG. Coordenadora do IBET em Belo Horizonte

### **MARIA ISABELA DA SILVA QUEIROZ**

Graduanda em Direito pela UFMG. Monitora da disciplina Direito Processual Civil na Faculdade de Direito da UFMG, sob a orientação do Prof. Dierle Nunes. Vencedora do Prêmio Misabel Derzi - Grupo do IV Tax Moot Court Competition, organizado pela ABRADT, em 2019.

### **MARIANA GABRIELLE COSTA**

Bacharel em Direito pelo PUC Minas.

### **MARY ELBE QUEIROZ**

Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Pós-graduação em Direito Tributário: Universidade de Salamanca - Espanha e Universidade Austral - Argentina. Pós-graduanda em Neurociência (PUC/RS). Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPET. Presidente do Conselho de Notáveis do Instituto das Juristas Brasileiras - IJB. Membro Imortal da Academia Brasileira de Ciências Econômicas, Políticas e Sociais - ANE. Membro do Comitê Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP (CONJUR). Membro da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Líder do Comitê Vozes do Grupo Mulheres do Brasil - Recife-PE. Coordenadora do IBET em Pernambuco. Professora. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior. Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados.

### **MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI**

Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Presidente Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Membro da Fondation de Finances Publiques -Paris. Advogada e Consultora.

### **PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA**

Professor Associado de Direito Tributário e Financeiro da UFMG. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Sócio Fundador do escritório Coimbra e Chaves Advogados.

### **PAULO ROSENBLATT**

PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (Institute of Advanced Legal Studies). Graduado e Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor das disciplinas de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

### **PEDRO HENRIQUE ALVES MINEIRO**

Bacharel em Direito pela UFMG. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBET. Advogado do escritório Coimbra e Chaves Advogados.

### **RAFHAEL FRATTARI**

Professor nos cursos de graduação e mestrado em Direito da Faculdade FUMEC/BH, doutor e mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

### **ROBERTO DUQUE ESTRADA**

Sócio fundador de Brigagão, Duque-Estrada Advogados.

### **RONAN ALVES MARTINS DE CARVALHO**

Graduando em Direito pela Faculdade de Direito e Ciências do Estado da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG.

### **SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO**

Advogado, Coordenador do curso de especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos, Ex-Professor Titular das Faculdades de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Ex-Juiz Federal. Ex-Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais. Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro. Autor do “Curso de Direito Tributário Brasileiro” (Forense). [scalmon@sachacalmon.com.br](mailto:scalmon@sachacalmon.com.br).

### **TÁCIO LACERDA GAMA**

Sócio fundador do Lacerda Gama Advogados Associados, professor de direito tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP e Presidente do Instituto de Aplicação do Tributo - IAT.

### **TADEU PURETZ IGLESIAS**

Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo, Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor dos cursos de educação executiva da FGV/RJ e IBMEC/RJ. E-mail: [t.puretz@rplaw.com.br](mailto:t.puretz@rplaw.com.br)

### **THIAGO CHAVES GASPAR BRETAS LAGE**

Advogado. Professor de Direito Financeiro e Tributário da UFOP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Conselheiro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários - CART-BH (2011-2014). Procurador Chefe, Secretário Adjunto de Fazenda e Gestor Público em Contagem/MG (2010-2016).

### **TIAGO CONDE TEIXEIRA**

Professor e Advogado. Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Sócio do Escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/DF. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Membro efetivo da Câmara de Tributação da Fecomércio DF.

## **VALTER DE SOUZA LOBATO**

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Sócio do escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados. Professor de Direito Tributário dos cursos de Direito (graduação e pós-graduação), Ciências Contábeis e Ciência do Estado da UFMG. Presidente do Conselho de Assuntos Tributários da Fecomércio-MG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Coordenador da Revista de Direito Tributário FORUM/ABRADT.

## SUMÁRIO

NOTA DOS ORGANIZADORES .....	XXI
<b>PARTE 1</b>	
REFLETINDO O DIREITO TRIBUTÁRIO NA SOCIEDADE MODERNA.....	1
CAPÍTULO 1	
A PROBLEMÁTICA DO ARTIGO 166 DO CTN: LEGITIMIDADE <i>AD CAUSAM</i> E A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS INDIRETOS <i>Alexandre Freitas Costa / Mariana Gabrielle Costa</i> .....	2
CAPÍTULO 2	
O DIREITO AO CRÉDITO NO IVA EUROPEU: APONTAMENTOS SOBRE O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA <i>André Mendes Moreira</i> .....	24
CAPÍTULO 3	
ATIVISMO X GARANTISMO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - LIMITES E POSSIBILIDADES <i>Betina Treiger Gruppenmacher</i> .....	44
CAPÍTULO 4	
ANÁLISE INTERTEMPORAL DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS DE CFEM <i>Fernando Facury Scaff</i> .....	71
CAPÍTULO 5	
COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO LUCRO REAL POR ESTIMATIVA NA LEI N. 13.670/2018: ANÁLISE SOB A ÓTICA DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA CONFIANÇA LEGÍTIMA <i>Flávio Couto Bernardes</i> .....	83

<p>CAPÍTULO 6  AS INFINDÁVEIS CONTROVÉRSIAS ACERCA DO  INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ÓBICES  AO DIREITO DE RESTITUIÇÃO PREVISTO NO  ART. 150, § 7º, DA CF/88 E O LANÇAMENTO  SUPLEMENTAR DE OFÍCIO  <i>Gustavo Brigagão / Eduardo Barboza Muniz</i>.....</p>	102
<p>CAPÍTULO 7  COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL  <i>João Paulo Fanucchi de Almeida Melo</i> .....</p>	124
<p>CAPÍTULO 8  A TRIBUTAÇÃO E OS FUNDOS DE INVESTIMENTO:  PLANEJAMENTO EMPRESARIAL E A ESTRUTURA  <i>MASTER &amp; FEEDER</i>  <i>Juselder Cordeiro da Mata / Ronan Alves Martins de Carvalho</i> .....</p>	143
<p>CAPÍTULO 9  A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE  ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA  <i>Mary Elbe Queiroz / Antonio Carlos F. de Souza Júnior</i>.....</p>	164
<p>CAPÍTULO 10  DA COISA JULGADA COMO DIREITO FUNDAMENTAL  CONSTITUCIONAL IRREVERSÍVEL E A INAPLICABILIDADE  DE SUA FLEXIBILIZAÇÃO  <i>Misabel de Abreu Machado Derzi / Valter de Souza Lobato /  Tiago Conde Teixeira</i> .....</p>	177
<p>CAPÍTULO 11  O ICMS-ENERGIA ELÉTRICA E O ICMS-COMUNICAÇÃO  NOS CASOS DE INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO  CONSUMIDOR FINAL  <i>Paulo Roberto Coimbra Silva / Pedro Henrique Alves Mineiro</i>.....</p>	201
<p>CAPÍTULO 12  INTERESSE PÚBLICO E OS FUNDAMENTOS E LIMITES DAS  PRERROGATIVAS FAZENDÁRIAS NO EXERCÍCIO DA  FUNÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA  <i>Davi Cozzi do Amaral / Paulo Rosenblatt</i> .....</p>	218

<p>CAPÍTULO 13  HÁ INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE OS CHAMADOS  “SERVIÇOS AMBIENTAIS”?  <i>Rafhael Frattari / Henrique Coimbra Figueiredo</i> .....</p>	236
<p>CAPÍTULO 14  TIPOLOGIA JURÍDICA - NORMAS DE ORGANIZAÇÃO,  DE COMPETÊNCIA, TÉCNICAS, DE CONDUTA OU  COMPORTAMENTAIS E SANCIONANTES  <i>Sacha Calmon Navarro Coelho</i> .....</p>	245
<p>CAPÍTULO 15  CONTROVÉRSIAS JURÍDICAS CONTEMPORÂNEAS SOBRE  A DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS  <i>Tácio Lacerda Gama</i> .....</p>	254
<p>CAPÍTULO 16  A LEGALIDADE DO ÁGIO INTERNO À LUZ DA LEI  Nº 9.532/1997  <i>Tiago Conde Teixeira</i> .....</p>	270
<p><b>PARTE 2</b>  <b>A EVOLUÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA</b>  <b>JURISPRUDENCIAL JUDICIAL E ADMINISTRATIVA</b>.....</p>	290
<p>CAPÍTULO 17  O CONCEITO DE SERVIÇO COMO BEM IMATERIAL  INCORPORADO PELO DIREITO PRIVADO E A  JURISPRUDÊNCIA DO STF, COM O JULGADO  RE-RG 603.136 RJ (FRANQUIA), DE 2020  <i>Alberto Macedo</i> .....</p>	291
<p>CAPÍTULO 18  A IMPORTÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA E DE PRECEDENTES  DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  (CARF), COMO ELO COOPERATIVO PARA A MELHORIA  DAS RELAÇÕES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE -  INSTRUMENTOS RELEVANTES DE “<i>COMPLIANCE</i>”,  PARA A REDUÇÃO E PREVENÇÃO DE LITÍGIOS  TRIBUTÁRIOS?  <i>Andréa Duek Simantob</i> .....</p>	324

CAPÍTULO 19	
A RELATIVIZAÇÃO DOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DA EVOLUÇÃO CONCEITUAL DO DIREITO À PRIVACIDADE, A PARTIR DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS - LGPD	
<i>Frederico Marques / Freitrich A. R. Heidenreich</i> .....	337
CAPÍTULO 20	
PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO AO <i>NE BIS IN IDEM</i>	
<i>Guilherme Camargos Quintela / Arthur Maia Queiroz</i> .....	352
CAPÍTULO 21	
O COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES DA RECEITA FEDERAL COM O MINISTÉRIO PÚBLICO E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS: UMA CRÍTICA AO STF	
<i>Júlia Amorim Partezani / Maria Isabela da Silva Queiroz / José Antonino Marinho Neto</i> .....	371
CAPÍTULO 22	
DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS SOBRE O ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS: POSICIONAMENTO DA SUPREMA CORTE	
<i>Maria Inês Murgel</i> .....	389
CAPÍTULO 23	
DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PROPINAS E SUBORNOS: O CARF E AS SANÇÕES À CORRUPÇÃO	
<i>Tadeu Puretz Iglesias</i> .....	398
<b>PARTE 3</b>	
<b>TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL</b> .....	
	421
Capítulo 24	
TRIBUTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DO CONCEITO ESTABELECIDO PELA IN RFB 1.888/2019 E DA TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS E DO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL	
<i>Carlos Alberto Moreira Alves / Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich</i> .....	422

<p>CAPÍTULO 25</p> <p>A ATIVIDADE DE IMPRESSÃO TRIDIMENSIONAL E AS PARTICULARIDADES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AO CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE O IPI, ICMS E ISS</p> <p><i>Daniel Dix Carneiro / Bruno Nogueira Rebouças</i>.....</p>	433
<p>Capítulo 26</p> <p>CONTRATOS DE COST SHARING E OS SERVIÇOS DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM</p> <p><i>Roberto Duque Estrada / Gabriel Bez-Batti</i> .....</p>	453
<p>CAPÍTULO 27</p> <p>TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i>: LIMITES CONSTITUCIONAIS E REFORMA TRIBUTÁRIA</p> <p><i>Lucas Leão Calumby / Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage</i> .....</p>	476



## NOTA DOS ORGANIZADORES

A presente obra coletiva, que compõe a coleção de três volumes, possui um rico repertório de artigos sobre a tributação na sociedade moderna, reunindo grandes pensadores do direito tributário, juristas de renome que se dedicam, incansavelmente, com notável coragem e afinco para o desenvolvimento e aprimoramento da ciência jurídica tributária.

A investigação científica desse estudo jurídico tem como propósito refletir e encontrar possíveis soluções para a complexidade e insegurança jurídica que se insere no Sistema Tributário Brasileiro, analisando-o sob a ótica da tributação no âmbito da constante evolução da sociedade moderna, consideradas suas principais abrangências, sendo especial objeto dessa análise a reflexão crítica da tributação na sociedade moderna, a tributação da economia digital, e, também, pensar a evolução do Direito Tributário na jurisprudência judicial e administrativa.

Esta coleção possui pesquisas desenvolvidas, especialmente, por docentes e discentes ligados direta ou indiretamente aos cursos de graduação e de Pós-graduação em Direito de inúmeras instituições de ensino do país, como por exemplo, da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), da Universidade Federal de São Paulo (USP), Faculdades Milton Campos, da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG) e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), Universidade Federal do Paraná (UFPR), Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP) e outras conceituadas instituições do Brasil.

Certamente, a presente obra deixará marcada a sua publicação, pois versa sobre assuntos atuais, práticos, de extrema relevância e interesse para toda a comunidade jurídica que se dedica ao Direito Tributário.

Sentimo-nos honrados em apresentar o resultado de um grande sonho e esperamos, confiantes, que a presente obra seja instrumento de constante consulta pelos estudiosos do Direito Tributário.

**JUSELDER CORDEIRO DA MATA  
FLÁVIO COUTO BERNARDES  
VALTER DE SOUZA LOBATO**



## CAPÍTULO 10

# DA COISA JULGADA COMO DIREITO FUNDAMENTAL CONSTITUCIONAL IRREVERSÍVEL E A INAPLICABILIDADE DE SUA FLEXIBILIZAÇÃO

*Misabel de Abreu Machado Derzi*  
*Valter de Souza Lobato*  
*Tiago Conde Teixeira*

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Das premissas fáticas, normativas e jurisprudenciais que informam o objeto do presente trabalho. 2. A questão sob a análise do ponto de vista constitucional. 2.1. O sistema misto de controle de constitucionalidade das leis adotado pelo Brasil. 2.2. A coisa julgada como direito fundamental que se impõe a todos os poderes da República. 2.3. A extensão da coisa julgada e a sua suposta “flexibilização”. 3. A questão sob a análise do ponto de vista processual. 3.1. Da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/73, introduzidos pela Lei nº 11.232/05, por questões temporais. 3.2. Da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/73, introduzidos pela Lei nº 11.232/05, por questões materiais. 3.3. Em resumo: da impossibilidade de ajuizamento de ação rescisória pela União. 3.4. Da prescindibilidade de ação revisional em razão da natureza continuada da relação jurídico-tributária. 4. Da preservação da isonomia em relação à coisa julgada. Considerações Finais. Referências bibliográficas.

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objeto sustentar a impossibilidade de flexibilização da coisa julgada advinda de decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade da CSLL após o reconhecimento implícito da constitucionalidade parcial desta contribuição social no julgamento da ADI 15/DF, pelo Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, pretende-se estabelecer o contexto fático, normativo e jurisprudencial pertinente ao debate, para que, em seguida, se possa proceder à análise do tema sob as perspectivas constitucional e processual.

Para além da relevantíssima magnitude de que se reveste do ponto de vista doutrinário, cumpre destacar que o objeto deste estudo é de extrema importância para a prática do Direito Tributário, já que os Temas 881 e 885

da Repercussão Geral no âmbito do STF com ele guardam relação – direta ou indiretamente.

### 1. DAS PREMISSAS FÁTICAS, NORMATIVAS E JURISPRUDENCIAIS QUE INFORMAM O OBJETO DO PRESENTE TRABALHO.

Para fins de delimitação do objeto do presente trabalho, é necessário estabelecer uma série de premissas. Trata-se de tema que perpassa uma infinidade de discussões, de modo que razões metodológicas impõem a confecção deste introito.

Desde a sua instituição por intermédio da Lei nº 7.689/88, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) teve sua constitucionalidade discutida. Nesse sentido, no final da década de 1980 e início da década de 1990, diversos contribuintes ingressaram em juízo objetivando a declaração de inconstitucionalidade daquela contribuição social.

Em 1992, o STF se manifestou pela constitucionalidade parcial da CSLL em sede de controle difuso por meio do RE 146.733/SP<sup>1</sup> – em uma época em que ainda não havia o instituto da repercussão geral. Contudo, uma série de contribuintes obtiveram decisões judiciais, qualificadas pela coisa julgada, que reconheceram e declararam a inexistência de relação jurídica em face da União, em virtude da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Não obstante, posteriormente à qualificação da coisa julgada favorável a referidos contribuintes, o STF manifestou-se sobre a questão em sede de

<sup>1</sup> EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88.

- Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

- Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela.

Recurso extraordinário conhecido com base na letra “b” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7689/88 (STF, Pleno, RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, jul. 29/06/1992, DJ 06/11/1992).

controle concentrado, no julgamento da ADI 15/DF<sup>2</sup> (2007), em que restou rejeitada a inconstitucionalidade pretendida pelos contribuintes.<sup>3</sup>

Passou-se, após a decisão supracitada pela Suprema Corte, a indagar: os contribuintes que possuíam sentença transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica em face da União estariam obrigados ao recolhimento da CSLL ou não? O STJ respondeu de forma negativa. Com efeito, em 2011, no julgamento do REsp 1.118.893/MG (Tema 340 dos Recursos Repetitivos) o Tribunal da Cidadania formulou entendimento no sentido de que a cobrança da CSLL de contribuintes que possuam a seu favor decisão transitada em julgado seria inconstitucional, por ofensa à coisa julgada.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> EMENTA: I. ADIn: legitimidade ativa: “entidade de classe de âmbito nacional” (art. 103, IX, CF): compreensão da “associação de associações” de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas “associações de associações” - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas. 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei (STF, Pleno, ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, jul. 14/06/2007, DJ 31/08/2007).

<sup>3</sup> Registre-se, por oportuno, que o STF não declarou formalmente a constitucionalidade da Lei 7.689/88. Até a presente data, inexistente, na Corte Suprema, uma decisão declaratória de constitucionalidade da citada Lei, restando apenas a implicitude contida na rejeição da ADI 15/DF.

<sup>4</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – 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

Algumas observações necessitam ser pontuadas a respeito deste julgado: (i) o STJ analisou a problemática com base nos arts. 467 e 471, caput, do CPC/73<sup>5</sup>, o que não levava em conta a questão processual referente à viabilidade ou não da possibilidade de ajuizamento de ação rescisória por parte da União; (ii) o mesmo Tribunal afirmou que a Lei nº 7.689/88 ainda rege e disciplina a referida contribuição social, a despeito de ter sofrido modificações tópicas periféricas, que não seriam aptas a inovar em substância a ordem jurídica.

Entretanto, para que se dê dois passos à frente é necessário dar um passo atrás. Em 2005, a Lei nº 11.232 incluiu os dispositivos 475-L, § 1<sup>o</sup>,

---

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 (STJ, Primeira Seção, REsp 1.118.893/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, jul. 23/03/2011, DJe 06/04/2011).

<sup>5</sup> Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

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

<sup>6</sup> Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre:

II – inexigibilidade do título;

§ 1º Para efeito do disposto no inciso II do caput deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal,

e 741, parágrafo único<sup>7</sup>, no CPC/73, renovando as disputas e estimulando interpretações da Fazenda Pública que, em pareceres normativos, sustenta ser desnecessária a propositura de demanda judicial (como ações rescisórias, se ainda cabíveis) para superação da coisa julgada (Pareceres PGFN nº 492/2011 e 2449/2012).

Mas a Fazenda Nacional admite, em nome da segurança jurídica, os efeitos apenas *ex nunc*, contados a partir da publicação dos referidos atos normativos, sem possibilidade de retroação, exceção feita aos lançamentos já efetuados antes desse marco temporal, que deverão ser mantidos.

Em virtude disso, houve questionamentos judiciais relativamente à validade constitucional dos aludidos dispositivos processuais. Considerando a regulação da coisa julgada em sede infraconstitucional, o STJ acabou acatando a constitucionalidade dos artigos do CPC/73, inclusive o parágrafo único do art. 741. Ressalte-se, porém, que a mesma Corte editou a Súmula 487, que limita a eficácia do dispositivo legal: “o parágrafo único do art. 741 do CPC não se aplica às sentenças transitadas em julgado em data anterior à da sua vigência”.

Por fim, o assunto aguarda decisão da Suprema Corte, em sede de Repercussão Geral. Com efeito, o RE nº 949.297/CE (Tema 881), sob a relatoria do Min. EDSON FACHIN, discute a seguinte tese: “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”.

Ademais, cumpre observar que o RE 955.227/BA (Tema 885), sendo relator o Min. ROBERTO BARROSO, versa sobre a seguinte questão: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.”

**Relevante questão fático-jurídica deve ser invocada.** É que, no caso em tela que consideramos, a decisão posterior ao advento da coisa julgada – Adin-15 – não faz coisa julgada e pode vir a ser modificada no futuro. Vejamos. Explica o Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO<sup>8</sup>, em seu *Controle de Constitucionalidade no direito brasileiro*, que a declaração de inconstitucionalidade

---

ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal.

<sup>7</sup> Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:

II - inexigibilidade do título;

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do **caput** deste artigo, considera-se também inexigível o 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.

<sup>8</sup> Barroso, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

opera efeitos sobre a própria lei ou ato normativo, que já não mais poderá ser validamente aplicada. Todavia, no caso de improcedência do pedido – como se deu com a ADIn 15 -, ou em caso de declaração incidental, em controle subjetivo, nada ocorre com a lei em si, constitucional, *a decisão proferida não se reveste de definitividade*.

Bem lembra o Ministro GILMAR MENDES<sup>9</sup>, ao escrever o seu Controle Concentrado de Constitucionalidade que, mesmo no controle objetivo, já que o direito e a própria Constituição estão sujeitos à mutação, UMA LEI DECLARADA CONSTITUCIONAL PODE VIR A TORNAR-SE INCONSTITUCIONAL, pois a questão pode ser submetida novamente à corte constitucional.

**CONSEQUÊNCIA DISSO É QUE A LEI é sempre considerada provisoriamente constitucional, e ELA PODE CONTINUAR SENDO ATACADA E, NÃO RARAMENTE, continuará sendo atacada.**

No Direito nacional, vários são os exemplos desse fenômeno. Para ficar apenas no Direito Tributário, caso RECENTE é muito ilustrativo. Em 2001, sendo relator o Min. ILMAR GALVÃO, o STF julgou improcedente a ADIn-1851, optando pela constitucionalidade da substituição tributária para frente no ICMS, ainda que havendo presunção definitiva da base de cálculo estimada, sem direito à restituição.

15 anos depois, novamente provocado, em controle difuso, no RE 593.849-MG, Repercussão Geral, o STF, sendo relator o Ministro EDSON FACHIN, declarou inconstitucional a substituição tributária que criava presunção definitiva da base de cálculo estimada, reconhecendo o dever de a Fazenda restituir o ICMS pago a mais se a base de cálculo efetiva se mostrou menor do que a presumida. (TEMA/TESE 201).

O reconhecimento implícito da constitucionalidade, incidental, como se deu neste caso concreto em julgamento, será sempre provisório.

**Em consequência, a Lei 7.689/88 continuará a ser atacada e, eventualmente, em momento posterior, poderá vir a ser declarada INCONSTITUCIONAL pelo STF, havendo mutação fática ou jurídica, como aconteceu com a substituição tributária. A CSLL poderá vir a ser reconhecida como inconstitucional no futuro, em face das mutações continuamente feitas. Já existem questionamentos nesta Corte, à vista dos contínuos desvios de finalidade, como ocorre nas DRUS, que estão em 30%. Amanhã, persistindo ou havendo aumento da desvinculação, poderá esta Corte mudar seu entendimento.**

Esperava-se o julgamento desses feitos no final do mês de outubro de 2020. Contudo, o processo foi excluído do calendário de julgamento pelo Presidente do STF, o Min. Luiz Fux.

<sup>9</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei n. 9.868/99. São Paulo: Saraiva, 2012.

Estabelecidas tais premissas fáticas, normativas e jurisprudenciais, passa-se a expor se a coisa julgada, da qual são beneficiários os contribuintes que obtiveram decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, tem o condão de protegê-los em face das reiteradas exigências da contribuição efetuadas pelo Fisco.

## 2. A QUESTÃO SOB A ANÁLISE DO PONTO DE VISTA CONSTITUCIONAL.

A exposição do tema comporta uma análise de duas ordens – constitucional e processual – que, muito embora complementares, dada a unicidade do sistema jurídico, guardam suas peculiaridades.

Sob o ponto de vista constitucional, é mister se debruçar sobre o sistema misto de controle de constitucionalidade das leis no Brasil e sobre o instituto da coisa julgada, qualificado como direito fundamental pela Lei Fundamental da República. É o que se passa a fazer, desde já.

### 2.1. O SISTEMA MISTO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ADOTADO PELO BRASIL.

Adotou-se entre nós um sistema misto de controle de constitucionalidade das leis, de modo a coexistirem os sistemas difuso, com efeitos “*inter partes*” e concentrado, cujas decisões possuem efeitos “*erga omnes*”. Todavia, no Brasil inexistente o “*stare decisis*” nos esquadros do controle difuso (o precedente obrigatório dos americanos) e, no controle concentrado, a decisão não é vinculativa nem mesmo para o Poder Judiciário, a não ser na ação direta declaratória de constitucionalidade.

Com efeito, nosso país inspirou-se nos Estados Unidos quanto à adoção do modelo difuso. Já o modelo concentrado evoluiu, pouco a pouco, pela influência do direito romano-germânico praticado na Europa continental, a partir da experiência austríaca de 1920, atingindo seu ápice com a Constituição Federal de 1988.<sup>10</sup>

Ressalte-se que, a princípio, o Brasil adotou o modelo difuso norte-americano, à exceção do “*stare decisis*” (o precedente obrigatório).<sup>11</sup> Contudo,

<sup>10</sup> Para um longo e profícuo estudo histórico a este respeito é ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988. 3ª. Ed. Del Rey. 1999.

<sup>11</sup> Mário Cappelletti, tece críticas ao sistema difuso pelo efeito *inter partes* sem a adoção do “*stare decisis*” e opta pelo sistema concentrado europeu. Cf. CAPPELLETTI, Mário. O controle judicial da constitucionalidade das leis no direito comparado. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1984.

incluiram-se determinadas alterações neste modelo ao longo dos tempos, para abrigar a relevância de súmulas e precedentes estáveis de tribunais superiores. Acresça-se a isto o fato de que, ao lado da ação declaratória de inconstitucionalidade, o Brasil contempla a possibilidade de ajuizamento de ação declaratória de constitucionalidade.

Já no sistema concentrado, como praticado nos países europeus, muito dificilmente haverá caso de colisão da coisa julgada decorrente de decisões dos tribunais judiciais com uma decisão em sentido contrário (posterior) das cortes constitucionais. Isso porque, pela arguição da “exceção de inconstitucionalidade” dos europeus, a questão controversa relativa à constitucionalidade das leis envolvidas na lide sobe à apreciação da corte constitucional com efeitos “*erga omnes*”. Decidida a questão, ela é reenviada ao tribunal “*a quo*” com tais e quais efeitos, que então julgará a espécie. Por outro lado, todos os juízes e tribunais que estiverem lidando com casos similares passam a adotar a orientação da corte constitucional (que também opera e mais frequentemente com ações diretas ao invés de exceções).

Entre nós, pela coexistência dos dois sistemas, todos os juízes podem pronunciar, “*incidenter tantum*” e provisoriamente, juízos de constitucionalidade (provisoriamente, porque, pela via do recurso extraordinário, ao STF cabe sempre e com definitividade o ditado da constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, porém, nesse caso, com efeitos “*inter partes*”). Aqui reside justamente toda a complexidade da questão, corroborando as críticas de CAPPELLETTI. É que, no meio do caminho, entre partes perfeitamente identificadas, pode dar-se a cristalização do direito deduzido na lide pela ocorrência da coisa julgada. E, nesse caso, ulterior decisão contrária do STF, em via de controle difuso, entre outras partes (*res inter alios*), não afeta a decisão que já transitou em julgado.

Modificações legislativas posteriores, em nosso País, acentuam as características diferenciais e peculiares de nosso sistema de controle de constitucionalidade. O instituto da repercussão geral foi introduzido pela EC 45/04 e regulamentado pela lei processual, hoje correspondendo ao artigo 1.035 do CPC/15. Trata-se de requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, que apresenta transcendência do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapasse “*os interesses subjetivos do processo*”.

Além de regulamentar a repercussão geral, a Lei nº 11.418/06 criou um procedimento especial a ser aplicado aos recursos extraordinários repetitivos (atualmente mantido no artigo 1036 do CPC/15). Nesse procedimento especial, o STF seleciona, dentre vários recursos idênticos, um representativo que será julgado – e que terá o entendimento nele proferido aplicado aos demais.

Esses institutos, súmulas que vinculam as decisões de instâncias inferiores, ou recursos extraordinários (e mesmo especiais) em recursos repetitivos

são instrumentos de simplificação e praticidade, assim como de promoção da coerência e racionalidade do sistema jurídico. Nesse contexto de busca pela coerência e integridade do sistema jurídico, o procedimento de julgamento de determinado caso-modelo representa, em termos ideológicos, uma continuidade das medidas há alguns anos adotadas entre nós para valorizar os precedentes dos nossos tribunais superiores.

Não obstante, a vocação da jurisprudência dominante e vinculante (precedentes que se consolidaram), quer proveniente de súmulas ou de súmulas vinculantes, quer resultado de recursos extraordinários de repercussão geral ou em repetitivos, ou ainda de singelos recursos extraordinários em composição plenária do STF, não configura técnica apta a invalidar a coisa julgada. É necessário se dê supina ênfase quanto a este ponto: a função da vinculatividade dos tribunais superiores é a de pautar o comportamento dos demais julgadores, de instâncias inferiores, padronizar o seu entendimento em casos em curso, a serem julgados ou futuros. Por via de consequência, tais decisões não se prestam jamais a disseminar a mais absoluta insegurança, infirmando ou anulando os casos do passado já resolvidos, que sequer se encontram em juízo. O sobrestamento dos feitos relativos à mesma questão, que aguardam um pronunciamento da Corte Superior, somente atingem os processos em curso: não aqueles já extintos e qualificados pela coisa julgada. A partir do momento que restou estabelecido o fim da relação processual, *“nenhum outro juiz ou tribunal poderá introduzir naquele processo outro ato que substitua a sentença irrecorrível”*.<sup>12</sup>

Nessa ordem de ideias, as decisões em recursos extraordinários, submetidos ao procedimento dos repetitivos, não configuram um instituto para modificação ou anulação dos efeitos materiais ou formais de coisa julgada anterior.

Tampouco a decisão que passou em julgado será afetada por acórdão em sentido contrário e posterior do STF, em via de processo concentrado de controle de constitucionalidade. Nesse caso, o prestígio da coisa julgada serve de anteparo ao direito da parte que venceu a demanda e já recebeu a prestação jurisdicional. O efeito *“erga omnes”* é, em princípio, para todos os casos não suscitados ou já suscitados, mas ainda não definitivamente julgados.

## 2.2. A COISA JULGADA COMO DIREITO FUNDAMENTAL QUE SE IMPÕE A TODOS OS PODERES DA REPÚBLICA.

Dispõe o art. 5º, XXXVI, da Constituição de 1988 que *“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”*.

O direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada representam o passado que invade o futuro. A Constituição de 1988 diz o que é da natureza

<sup>12</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. *Intervenção de Terceiros*, 2ª. Ed. São Paulo, Malheiros, 200, n.1, p. 14.

das leis, elas não retroagem, pois o passado é o “agora” que não mais se dá. Mas o art. 5º, XXXVI ainda deixa claro que os efeitos já desencadeados no passado, por meio do ato jurídico perfeito, os “direitos adquiridos” decorrentes dos fatos jurídicos em geral, e a eficácia proveniente da coisa julgada, que perduram, envolvem o presente e o futuro, atingindo o domínio da lei nova.<sup>13</sup> O art. 150, III, ‘a’, da Constituição de 1988, mais objetivista, proclama que cada fato jurídico, como não poderia deixar de ser, é regido pela lei do tempo em que se deu. E isso envolve os fatos e os efeitos/consequências que lhes são inerentes.

A força da coisa julgada, como passado que invade o presente e o futuro da lei, é o reconhecimento constitucional de que as decisões judiciais dizem o direito, descobrem-no em cada caso concreto. E necessariamente estabelecem o direito, são inerentes ao Estado de Direito e ao equilíbrio entre os Poderes. Assim sendo, as leis anteriores, das quais resultaram atos jurídicos perfeitos e direitos adquiridos, assim como a regra judicial que se formou em juízo, qualificada pela coisa julgada, encontram proteção constitucional contra a lei nova.

A coisa julgada material é a imutabilidade dos efeitos substanciais da sentença de mérito. Valemo-nos do magistério doutrinário de CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO:

(...) quer se trate de sentença meramente declaratória, constitutiva ou condenatória, ou mesmo quando a demanda é julgada improcedente, no momento em que já não couber mais recurso algum institui-se entre as partes e em relação ao litígio que foi julgado uma situação, ou estado, de grande firmeza quanto aos direitos e obrigações que os envolvem ou que não os envolveram. Esse status que transcende a vida do processo e atinge a das pessoas, consiste na intangibilidade das situações jurídicas criadas ou declaradas, de modo que nada poderá ser feito por elas próprias, nem por outro juiz, nem pelo próprio legislador, que venha a contrariar o que houver sido decidido (ainda Liebman).<sup>14</sup>

Contudo, explica a melhor doutrina que a coisa julgada também pode ser entendida em um sentido meramente formal, como ato processual que incide sobre qualquer sentença proferida, porque não diz respeito aos efeitos substanciais, mas à própria sentença como ato do processo.

Como realça BARBOSA MOREIRA, a coisa julgada material é a imunidade dos efeitos da sentença, que acompanha a vida das pessoas ainda depois de extinto o processo, impedindo qualquer ato estatal, processual ou não, que venha a negá-los. A coisa julgada formal, por sua vez, é fenômeno interno ao

<sup>13</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969, 2ª. Ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1974, Tomo V, p.80.

<sup>14</sup> DINAMARCO, op.cit., loc.cit.

processo e refere-se à sentença como ato processual, imunizada contra qualquer substituição por outra.<sup>15</sup>

A coisa julgada material e formal impõe-se assim a todos os Poderes da República, pois os efeitos de que goza a coisa julgada não estão confinados ao direito processual, mas derivam de garantia constitucional, imantando todo o sistema jurídico nacional.

Quanto a isso inexistem divergências. Resta saber se a Ação Rescisória, cuja genealogia jurídica e processual é totalmente desvinculada da temática do controle de constitucionalidade das leis, afigura-se como meio hábil para desconstituir sentenças ou acórdãos trânsitos em julgado de juízes e tribunais, que se revelaram, tempos depois, em razão da tese jurídica adotada (*quaestio juris*), contrários ao juízo da Suprema Corte.

Duas hipóteses são possíveis: (a) os tribunais declararam a lei inconstitucional e o STF a teve como constitucional; (b) os tribunais adotaram a constitucionalidade da lei ou ato normativo e o STF pronunciou o veredicto da inconstitucionalidade. A discussão que permeia o objeto do presente trabalho enquadra-se na hipótese (a), razão pela qual não está em jogo afronta direta a dispositivo constitucional. Depois do pronunciamento do STF na ADI 15/DF, restaram em confronto uma lei e a coisa julgada: a Lei nº 7.689/88, considerada inconstitucional pelos tribunais e inaplicada em face da coisa julgada.

Conforme salientado alhures, está-se diante de uma série de decisões qualificadas pela coisa julgada que se filiaram à tese da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Posteriormente, o STF se posicionou pela constitucionalidade parcial da mesma lei, sob a modalidade do controle de constitucionalidade concentrado.

Contudo, está na raiz do princípio da regra de separação dos Poderes compreender que a norma judicial não se desprende da casuística dos casos concretos que motivaram sua criação. Esse é o limite que nos assegura que a jurisprudência consolidada obriga, vincula, impõe-se a todos, mas não é lei.<sup>16</sup> É o que, em outras palavras, também conclui DIDIER:

a principal característica do 'Direito Judicial' é a de que a sua produção se faz por indução. Chamado a resolver casos concretos, o órgão jurisdicional, para criar a norma jurídica individualizada, precisa 'criar' a partir do Direito Legislado, a norma jurídica geral que 'fundamenta' a solução do caso concreto.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Comentários ao Código de Processo Civil, 8ª. Ed. Rio de Janeiro, Forense, vol.5, n.222.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Editora Noeses, 2009.p. 55.

<sup>17</sup> DIDIER, Freddie. Editorial 49, 23 set. 2008, disponível em <http://www.frediedidier.com.br>.

Assim sendo, o chamado ‘Direito Judicial’ (formado em recursos extraordinários em procedimento repetitivo) não tem o condão de se sobrepor à coisa julgada.

Com o advento da ADI-15, em controle abstrato, os efeitos *erga omnes*, que lhe são próprios, esbarram na coisa julgada, assim como uma lei nova esbarraria. Vale destacar: o que obriga o Poder Legislativo obriga também os demais Poderes da República.

Mas vejamos a extensão da coisa julgada, seus efeitos e sua relativização nos próximos tópicos.

### 2.3. A EXTENSÃO DA COISA JULGADA E A SUA SUPOSTA “FLEXIBILIZAÇÃO”.

A doutrina processual civil é forte em considerar que a coisa julgada somente se identifica se há (a) mesma causa de pedir; (b) mesma identidade das partes; (c) igual objeto da lide. Tem efeitos preclusivos de cunho pan-processual, pois nada mais se pode arguir em juízo contra a decisão.

Mas também é consenso doutrinário que a norma legal processual não estende a coisa julgada às razões, motivos ou fundamentos (*ratio decidendi*), nem à apreciação da verdade fática, ou à questão prejudicial. Alcança sim o dispositivo da sentença, como solução do objeto da lide e a causa de pedir entre aquelas mesmas partes.

A decisão judicial encerra um conteúdo abstrato, por meio do qual se liga à norma legislativa ou constitucional em que se fundamenta e, consecutivamente, aos outros casos concretos que também se fundamentam nesta norma. NEIL MACCORMICK chama este fenômeno de “*princípio da universalizabilidade*”, tido como um postulado para uma ordem moral (ou jurídica) racionalmente inteligível.<sup>18</sup> A justificação de uma decisão judicial consubstancia um inafastável juízo de universalização, porque dizer qual é o direito justo é dizer que a solução dada àquele determinado caso é a decisão que se daria a qualquer outro caso semelhante àquele e isto somente é possível se a decisão contiver uma máxima que permita generalizá-la e, deste modo, subsumir a ela os futuros casos semelhantes.

Mas o juízo de universalizabilidade também se volta para o futuro – não para a modificação dos precedentes contrários, protegidos pela coisa julgada. É nessa tendência lógica e racional do universalizável que se baseia o procedimento dos recursos repetitivos.

<sup>18</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law – Theory of Legal Reasoning*. Oxford University Press, 2005, p. 148.

Não obstante, propala-se pelo País a chamada “flexibilização” da coisa julgada. Mas o que, na voz de alguns juristas, foi visto como flexibilização referia-se à coisa julgada inconstitucional, aquela que se baseia em ato normativo, supervenientemente declarado inconstitucional pelo STF. A questão está mal posta e mal formulada pois tais juristas querem prestigiar a obrigação tributária que deve nascer sempre de **LEI VÁLIDA E CONSTITUCIONAL**. Não é esse o caso em tela, em que se dá hipótese contrária.

No que diz respeito à cobrança ordinária de tributos, não se pode concluir que a coisa julgada possa ser flexibilizada. No caso em tela, não estão em debate o estado de pessoas, a dignidade da pessoa humana, os erros materiais e a verdade fática. A questão é estritamente de interpretação jurídica e de critérios jurídicos adotados pelas sentenças qualificadas pela coisa julgada. Nem é correto afirmar que parte da doutrina tenha adotado a tese da flexibilização em questão comum de captação de recursos tributários, tradicionalmente cercados de proteção constitucional em defesa da legalidade, da segurança, da previsibilidade e da liberdade de empreender e de planejar.

Uma diferenciação deve ser prestigiada. Vejamos:

- (a) a coisa julgada, na hipótese, refere-se a assunto que envolve obrigação tributária, abrangendo interesses multitudinários, porque estabelecida em grande número de demandas iguais propostas nos mais variados pontos do território nacional;
- (b) o dissídio jurisprudencial em torno da constitucionalidade ou não da Lei nº 7.689/88 foi notório e profundo;
- (c) o pronunciamento em favor do qual se operou a coisa julgada filiou-se à tese da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e por isso liberou inúmeros contribuintes do encargo de recolher a contribuição por ela instituída;
- (d) o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade parcial da mesma lei, veio a dar-se, posteriormente, sob a modalidade de controle constitucional concentrado.

Em resumo, portanto, relativamente à coisa julgada dita inconstitucional, que estaria baseada em lei inconstitucional e nula, e somente em relação a ela é que predica, parte da doutrina, como sabido, a flexibilização da coisa julgada. Mas jamais para casos em que a coisa julgada se consolidou antes da vigência da Lei nº 11.232/2005, conforme dispõe a Súmula 487 do STJ ou antes do pronunciamento da Corte Suprema, conforme dispõe o CPC em vigor em seu art.535, §§7º e 8º, que proíbe a desconsideração automática da exequibilidade das sentenças transitadas em julgado, se as decisões da Corte Suprema em sentido contrário são supervenientes, admitindo tão somente a superação por meio de ação rescisória, o que, na espécie, é incabível pelo decurso fatal do prazo, consoante será demonstrado a seguir.

### 3. A QUESTÃO SOB A ANÁLISE DO PONTO DE VISTA PROCESSUAL.

#### 3.1. DA INAPLICABILIDADE DOS DISPOSITIVOS DO CPC/73, INTRODUZIDOS PELA LEI Nº 11.232/05, POR QUESTÕES TEMPORAIS.

As regras contidas nos arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, ao CPC/73, ambos introduzidos pela Lei nº 11.232/2005, referem-se aos requisitos de exigibilidade de título executivo judicial. O § 1º do art. 475-L desqualifica a exigibilidade da sentença judicial que “...*estiver fundada 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.*”

Além disso, o parágrafo único do art. 741, do CPC/73, a que refere a Súmula 487 do STJ, insere-se na execução contra a Fazenda Pública, determinando a desconsideração 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.*”

Observe-se que não há, na redação desses dispositivos, relação temporal entre a declaração de inconstitucionalidade pela Corte Suprema ou de constitucionalidade ou mesmo interpretação cristalizada que a sentença venha a ferir posteriormente.

Algumas questões exsurtem: os dispositivos normativos em pauta referem-se a declarações ou interpretações do STF anteriores ou supervenientes à decisão judicial exequenda? Quando se formou a coisa julgada, em decisão judicial exequível, já havia o pronunciamento da Corte Suprema, em sentido contrário, em razão disso perdendo a decisão lesiva ao entendimento jurisprudencial consolidado, a sua força executiva? Ou, em interpretação larga e flagrantemente inconstitucional, não importa que, ao tempo da decisão judicial executiva, passada em julgado, inexistisse pronunciamento em sentido contrário da Corte Suprema?

Entendemos que a diferenciação temporal tem relevância sim. Essa deveria ter sido a interpretação dos aludidos dispositivos, o que impediria a adoção de uma precipitada flexibilização da coisa julgada.

O CPC/15, por sua vez, afasta todas aquelas dúvidas. Em seu artigo 535, §5º, o CPC faculta à Fazenda Pública impugnar a execução de sentenças inexecutíveis, considerando-se também inexigível “*a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato*

*normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso*". Mais adiante, em seus §§ 7º e 8º, o Digesto Processual diferencia tais situações, determinando que o título executivo somente perderá a exigibilidade se cumpridos os seguintes requisitos: (a) *"...a decisão do Supremo Tribunal Federal referida no §5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda"*(§7º); (b) *"...se a decisão referida no §5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal"* (§8º).

Sem adentrar no exame da constitucionalidade dos novos dispositivos do CPC vigente, que não têm correspondência no CPC/73, verifica-se que a Lei 13.105/2015 introduziu nova hipótese para ajuizamento de ação rescisória. Com efeito, trata-se da declaração, superveniente à coisa julgada, de inconstitucionalidade pelo STF, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

Nesse caso, inadmite a lei processual em vigor a automática perda da exequibilidade do título judicial. Ela somente dispensa a propositura da ação rescisória, nas hipóteses em que o pronunciamento do STF consolidou interpretação divergente da posterior decisão judicial, passada em julgado.

Como dito, ainda na década de 90 contribuintes obtiveram decisões judiciais, qualificadas pela coisa julgada. O julgamento do STF da ADI 15/DF se deu apenas em 2007 e, portanto, absolutamente incapazes de atingir ou superar, o benefício da coisa julgada. Embora o STJ tenha validado os dispositivos do CPC/73, como é sabido, por meio da Súmula 487, limitou os seus efeitos, proclamando a sua inaplicabilidade *"às sentenças transitadas em julgado em data anterior à da sua vigência"*.

Igualmente o CPC vigente, em seu art. 535, §§7º e 8º, proíbe a desconsideração automática da exequibilidade das sentenças transitadas em julgado, se as decisões da Corte Suprema em sentido contrário são supervenientes, admitindo tão somente a superação por meio de ação rescisória. Igualmente o art. 525, §§ 14 e 15 do mesmo Código.

Ademais, não se deve ignorar o que dispõe o art. 1.057 do CPC vigente:

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

Assim, nova ação rescisória, para desconstituir a coisa julgada favorável a referidos contribuintes, com fundamento em violação a norma jurídica (art.

966, V, do CPC/2015), e nos arts. 525, §§ 12 e 15, e 975, caput, do CPC/2015 - dos quais se infere que o prazo de dois anos tem início a partir do trânsito em julgado de decisão proferida pelo STF - só seria possível se a decisão rescindenda transitasse em julgado após a vigência do novo CPC, o que não é a hipótese que se cogita, já que muitos contribuintes tiveram o trânsito em julgado das sentenças a eles favoráveis na década de 1990.

Ao contrário, o art. 966, IV, do CPC/2015, protege os detentores da coisa julgada, ao estabelecer que cabe rescisória contra decisão de mérito transitada em julgado que a ofenda, o que faz com que a pretensão da Fazenda Nacional de exigir os valores a título de CSLL se torne indevida. Sobretudo estranha à situação fática aqui posta, pois ditos contribuintes gozam, via de regra, de decisões que proclamam a inexistência de relação jurídica com a União, qualificada pela coisa julgada em data anterior à vigência dos dispositivos do CPC/73 (introduzidos pela Lei nº 11.232/2005), como proclama a Súmula 487 do STJ.

Ademais, por essas mesmas questões temporais, o CPC vigente exige a propositura de ação rescisória, o que, no caso daqueles contribuintes, é incabível pelo decurso fatal do prazo.

### **3.2. DA INAPLICABILIDADE DOS DISPOSITIVOS DO CPC/73, INTRODUZIDOS PELA LEI Nº 11.232/05, POR QUESTÕES MATERIAIS.**

Não apenas por razões temporais o CPC/73 mostra-se inaplicável aos casos analisados no presente trabalho. Também por critérios materiais a inaplicabilidade é manifesta.

Consoante asseverado alhures, via de regra as decisões qualificadas pela coisa julgada que têm a seu favor diversos contribuintes foram estabelecidas em sede de ações de tutela declaratória. Enfatize-se: puramente declaratórias. O autorizado magistério de CELSO AGRÍCOLA BARBI, saudoso Professor da Vetusta Casa de Afonso Pena, define com precisão o efeito das sentenças pertinentes a este tipo de ação:

Chega-se, assim, à conclusão de que a sentença declaratória é aquela que apenas dá a certeza oficial sobre a relação deduzida em juízo; nenhum outro efeito específico tem ela, salvo o de acabar com a incerteza, declarando a existência ou a inexistência de uma relação jurídica e, excepcionalmente, de um fato. E a ação declaratória é a que visa à obtenção dessa espécie de sentença.<sup>19</sup>

Nesse espeque, a melhor doutrina afirma que as sentenças proferidas em ações declaratórias assim como nas constitutivas não são títulos executivos em

<sup>19</sup> BARBI, Celso Agrícola. Ação Declaratória Principal e Incidente. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 17-18.

si. Afinal, o que haveria para se executar em uma decisão puramente declaratória, que reconhece a inexistência de uma relação jurídica?

A este respeito, pontifica CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO:

O momento em que entra em vigor uma sentença constitutiva, com a oferta de efetiva tutela jurisdicional ao autor, é o do trânsito em julgado. Não há uma execução provisória de sentenças constitutivas, pela simples razão de que sentenças dessa ordem não comportam efetivação pela via da execução forçada (cumprimento de sentença) nem são títulos executivos segundo a lei processual (só as sentenças condenatórias - art. 475-N, inc. I): quando liberados seus efeitos, a sentença constitutiva opera por si mesma, desde logo e automaticamente, a modificação jurídica determinada pelo juiz.<sup>20</sup>

Com efeito, as ações declaratórias são comandos, mandamentos que atuam por si, agregando certeza à ordem jurídica, reafirmando a inexistência da relação jurídica em face da inconstitucionalidade da lei. A sentença declaratória, qualificada com coisa julgada, não é condenatória de quantia certa. No caso de muitos contribuintes nos anos 90, sequer estava-se diante de ação declaratória conjugada à imposição de multas, ou outros atos materiais de apreensão de bens pelo descumprimento de uma obrigação de fazer ou de não fazer. Trata-se de um comando judicial, forte em si. A sentença que beneficia os detentores da coisa julgada não contém condenação, muito menos qualquer sanção pecuniária ou de ordem material à União, na hipótese do descumprimento do dever de cobrar tributo inconstitucional. Mas ela tem a força cogente de toda norma jurídica validamente posta no sistema, porque está sustentada pela coisa julgada.

Sendo assim, os dispositivos do CPC/73, arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, ambos introduzidos pela Lei nº 11.232/2005 não se aplicam ao caso sob análise, ainda que fossem considerados constitucionais.

### **3.3. EM RESUMO: A IMPOSSIBILIDADE DE AJUIZAMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA PELA UNIÃO, QUE PERMANECEU INERTE POR DÉCADAS.**

Nesse sentido, qualquer que seja o ângulo de enfoque do problema, a força jurídica preponderante milita contra o cabimento da rescisória no quadro criado pela jurisprudência do STF em torno da Lei nº 7.689/88.

À luz da lei processual civil posta, da doutrina nacional e das normas vigorantes do CTN, as seguintes soluções poderiam ter sido (e ainda poderão ser) utilizadas pela União:

<sup>20</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. 6ª. ed. São Paulo. Malheiros, 2009, vol.1, p. 261.

(a) em primeiro lugar, como realça ROBERTO BEDAQUE<sup>21</sup>, forte nas lições de GILMAR MENDES e de ROBERTO BARROSO, há necessidade de declaração expressa de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. O que poderia ter sido obtido por meio de embargos estando ainda em curso a ADIN-15, mas não ocorreu, razão pela qual deve a União voltar a juízo; (b) há necessidade de desconstituição da coisa julgada anterior, por meio de ação rescisória. A declaração de constitucionalidade da Lei 7.689/88 serviria de novo marco inaugural do prazo para a rescisão, à luz do art. 525 e §§ do CPC, caso contornado o limite temporal imposto pelo art. 1.057; (c) finalmente, não sendo utilizadas pela União as soluções, aventadas em (a) e (b) em anuência com os juristas TÉRCIO SAMPAIO e LEONARDO GRECO<sup>22</sup>, somente o advento de lei nova formal, que altere a essência do regime jurídico do tributo declarado constitucional pelo STF em controle concentrado, instituindo os novos elementos, poderia haver incidência da contribuição em relação aos protegidos pela coisa julgada, já que estamos falando de alterações jurídicas, legislativas, em relação de trato sucessivo. Na sua ausência, continua válida e eficaz a anterior sentença transitada em julgada em favor desses contribuintes.

Quanto ao item (b) supra, cumpre lembrar que o CPC vigente, de fato, em seu art. 525, § 15, estabelece que novo marco inicial para a contagem do prazo para manejo da ação rescisória “*será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.*”

O §12, a que remete o § 15 do art. 525 do CPC/2015, por sua vez, diz respeito à decisão do STF transitada em julgado, que tenha considerado inconstitucional lei ou ato normativo ou considerado incompatível com a Constituição sua aplicação ou interpretação, neles tendo se fundado o título executivo judicial que consubstancia a obrigação que se pretende ver cumprida.

Assim é que o CPC/2015 habilita (i) a rescisão direta de julgado, por meio do específico ajuizamento de ação com esse fim, ou ainda (ii) a eficácia rescisória, pela inexigibilidade do título, como já dispunha o CPC/1973, art. 475-L, § 1º.

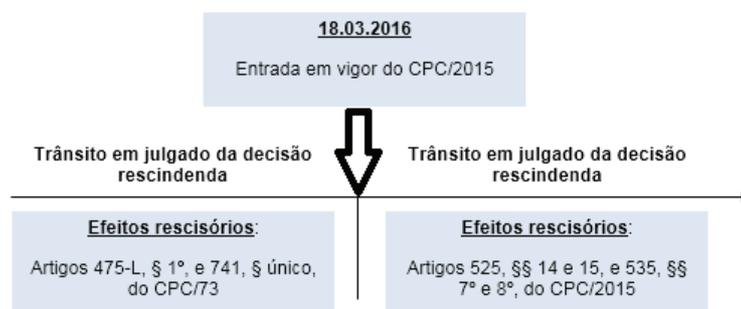
A novidade é a previsão de ajuizamento direto de ação rescisória a contar do trânsito em julgado da decisão proferida em definitivo pela Excelsa Corte. O prazo decadencial continua o mesmo: 2 (dois) anos, nos termos do art. 975, caput, do CPC/2015.

<sup>21</sup> Cf. Parecer oferecido pelo Prof. da USP, ROBERTO BEDAQUE à Cervejarias Kaiser Brasil S.A., Neslip S.A., Paranapanema S.A., Braskem S.A. e Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio S.A., sobre a mesma questão, juntado aos autos do RE nº 955.227/BA.

<sup>22</sup> Cf. LEONARDO GRECO. Parecer sobre a mesma questão, publicado na Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Vol. IX. www.redp.com.br ISSN 1982-7336, p. 457.

Mas ainda que os dispositivos mencionados fossem aplicáveis às decisões definitivas em ações declaratórias - e entendemos que não são, por não constituírem títulos executivos, não se deve ignorar a regra de direito intertemporal prevista no CPC/2015, constante de seu art. 1.057, segundo o qual a nova regra trazida pelo art. 525, § 15 é aplicável apenas às decisões transitadas em julgado após a vigência do novo CPC. Cabe registrar que a expressão “*decisões transitadas em julgado*” constante do dispositivo se refere à decisão rescindenda, conforme já decidiu o STF.<sup>23</sup>

Por via de consequência, a utilização de um ou outro regime normativo pode ser de tal modo esquematizado:



No que diz respeito ao art. 475-L do CPC/73, ele é inaplicável ao caso sob exame, pelo fato de ter sido introduzido no ordenamento jurídico em 2005, aplicando-se apenas para o futuro, sem o condão de atingir coisas julgadas obtidas preteritamente.

Face ao exposto, em prestígio à segurança jurídica e à estabilização das relações, fica clara a importância dos mecanismos de proteção da coisa julgada

<sup>23</sup> AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO RESCISÓRIA. DIREITO FINANCEIRO. INCENTIVOS FISCAIS. REPASSES OBRIGATÓRIOS. SÚMULA 343 DO STF.

1. Não se vislumbra viável, em sede estreita de ação rescisória, realizar distinção entre feito transitado em julgado sob a vigência do CPC/73 e paradigma de repercussão geral, conquanto esse não foi realizado no momento oportuno na via do recurso extraordinário.
2. É entendimento iterativo desta Corte ser inovação recursal, em relação aos fatos ou à novel legislação, insuscetível de apreciação neste momento processual. Precedentes.
3. Nos termos da jurisprudência do STF, torna-se aplicável a Súmula 343 do STF aos casos em que se cogite interpretação controvertida de questão constitucional nos tribunais. Precedente: RE-RG 590.809, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 24.11.2014.
4. É inviável, sequer no plano hipotético, a aplicação de incisos dos artigos 525 e 535 do CPC/15, haja vista que o acórdão rescindendo transitou em julgado sob a vigência do CPC/73. Art. 1.057 do CPC/2015.
5. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, Pleno, AR nº 2457 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, jul. 08.08.2017, DJe 23.08.2017).

conferidos pelo ordenamento jurídico, mesmo na tentativa de relativizá-la, a fim de conformar o direito à ordem constitucional, como interpretada pelo STF.

Como se pode constatar, os caminhos abertos pelo sistema jurídico nacional são vários. A inércia da União é que não se justifica, muito menos poderá comprometer instituto constitucional de tão alta relevância, como a coisa julgada.

### 3.4. DA PRESCINDIBILIDADE DE AÇÃO REVISIONAL EM RAZÃO DA NATUREZA CONTINUADA DA RELAÇÃO.

Por fim, sabendo da impossibilidade de desconstituição da coisa julgada pelo meio próprio, qual seja, a ação rescisória, cumpre destacar se caberia a desconstituição da coisa julgada com base na aplicação da Súmula nº 239/STF<sup>24</sup> ao caso. Para a União, o fato de o recolhimento de tributos ser obrigação de trato sucessivo faria com que a coisa julgada em favor da contribuinte não alcançasse os exercícios seguintes ao do ajuizamento da ação objeto da coisa julgada.

Ocorre que, em se tratando de decisão transitada em julgado que, ao reconhecer a inconstitucionalidade da lei em que se funda a exigência do tributo, declara a inexistência de relação jurídica tributária é que os seus efeitos alcançam os fatos futuros. Os Tribunais Superiores possuem entendimento no sentido de afastar a aplicação da mencionada Súmula em casos em que se declara a inconstitucionalidade da cobrança.<sup>25</sup>

Nesse sentido, a coisa julgada surtirá efeitos enquanto perdurar o substrato fático e jurídico da relação acertada em juízo, motivo pelo qual o verbete sumular da Corte não se presta à lide, conforme explicação de JAMES MARINS:

De fato as sentenças declaratórias não são sentenças comuns como as que decidem sobre relação jurídica específica e já ocorrida, pois freqüentemente assumem escopo preventivo e produzem decisões ‘em que se procura evitar a lesão ainda não consumada de um direito’ e que preenchem a função de alcançar a certeza jurídica. Tais decisões preventivas tomadas em torno de relações continuativas destinam-se, então, a ‘evitar que o contribuinte tenha que demandar periodicamente com o Fisco para obter, em cada lançamento, declaração de ser indevida a cobrança’ e, portanto – ainda de acordo com magistério de Barbi -, produz eficácia além de um exercício fiscal, não se aplicando nesses casos a Súmula nº 239 do STF.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Súmula nº 239/STF: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

<sup>25</sup> No âmbito do STF, é conferir: ARE nº 861.473, Rel. Min. Roberto Barroso, decisão monocrática, DJe 25/02/2015; e STF. AI nº 791.071 AgR-ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 18/03/2014. No mesmo sentido caminha o STJ: AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/02/2010, DJe 24/02/2010.

<sup>26</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.p.565.

Sendo assim, não há que se falar em inexistência de efeitos futuros da coisa julgada formada em favor do contribuinte, situação que dispensaria a Fazenda do acionamento da seara judicial para que possa atuar de acordo com o novo posicionamento do STF, contrário à decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da exigência da CSLL.

Veja-se que a coisa julgada projeta efeitos também para o futuro, enquanto não alterado o estado de direito, ou seja, no campo tributário, permanecerá vinculando a atividade do contribuinte protegido por coisa julgada, enquanto não alterada a norma de incidência do tributo, que foi julgada inválida ou não aplicável quando da solução do caso concreto.

O que se poderia vir a alegar, no entanto, seria a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015 – a denominada ação revisional.<sup>27</sup> Ocorre que, com a decisão do STF na ocasião do julgamento da ADIN nº 15, não houve qualquer “*modificação no estado de fato ou de direito*” que possibilite o pedido de revisão da sentença passada em julgado.

Deste modo, uma vez ocorrido o trânsito em julgado para declarar o direito de não recolher a CSLL por inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, a ADIN que declarou posteriormente constitucional a referida contribuição não pode passar por cima da coisa julgada material, uma vez que foi julgada sob o mesmo parâmetro fático e normativo.

Sendo assim, considerando que a Lei nº 7.689/88 permanece sendo a norma instituidora da CSLL, e não havendo qualquer alteração no “estado de fato” dos contribuintes envolvidos, deve prevalecer a coisa julgada formada em controle incidental, uma vez que o controle concentrado ulterior analisou a *quaestio iuris* sob o mesmo contexto fático e jurídico.

Ainda que se admita a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015, ele traz em si limites: o necessário uso da via judicial, valendo-se do prazo de 2 anos para a apresentação do pedido revisional, aplicando-se o prazo da ação rescisória por analogia, o que, conforme já amplamente abordado, encontra-se ultrapassado para a espécie sob análise.

#### 4. DA PRESERVAÇÃO DA ISONOMIA EM RELAÇÃO À COISA JULGADA OBTIDA.

Quanto ao princípio da isonomia entre as partes, o qual se costuma invocar para justificar a quebra da *res iudicata*, onde se argui a necessidade de tratar

<sup>27</sup> CPC/2015.

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

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

uniformemente todos os contribuintes, o problema não pode ser enfocado de maneira tão singela, uma vez que a força da coisa julgada e da segurança jurídica também resultam da própria Constituição. Por isso mesmo, encontram-se em idêntico nível hierárquico se comparadas ao princípio da igualdade e configuram também princípios estruturais, intangíveis e inalteráveis por meio de reforma constitucional.

Se apenas a isonomia estivesse em jogo nos próprios termos da lide e contra ela se tivesse formulado a sentença, é evidente que a coisa julgada se revelaria rescindível. Mas se a demanda se travou sobre questão jurídica diversa e se limitou a definir a existência, ou não, de obrigação tributária apenas do demandante, claro é que a coisa julgada se formou sobre terreno totalmente estranho às indagações pertinentes ao princípio da isonomia.

Trazê-lo ao palco da ação rescisória, então, consistiria em inovar a causa de decidir, posteriormente à definitividade da *res iudicata*, o que se nos afigura um fator de desnecessário e inaceitável atrito com o princípio da segurança jurídica, este sim específico à hipótese.

Impõe-se, ainda, considerar que, uma vez estabelecida a coisa julgada, o seu confronto com a isonomia não pode ser feito em termos de interesse individual e interesse público. O princípio da intangibilidade da coisa julgada é tão público e fundamental como o da isonomia. Ambos emergem das garantias básicas da ordem constitucional. E, em virtude disso, a coisa julgada nunca pode ser tratada como direito ou vantagem disponível da pessoa que se apresenta como beneficiária dos seus efeitos concretos.

Ademais, se o princípio da isonomia fosse naturalmente superior à coisa julgada, este instituto, que a Constituição quis colocar em patamar tão alto que restou protegido até contra a força legislativa do Estado, restaria enormemente esvaziado. Bastaria uma oscilação da jurisprudência para que todas as sentenças passadas em julgado perdessem sua estabilidade. A rescindibilidade, em vez de exceção, tornar-se-ia a regra nos pretórios, gerando avalanches intermináveis de ações rescisórias, que, fatalmente, acabariam por provocar rescisórias de rescisórias em um moto perpétuo, de todo intolerável e inconcebível. Não é, obviamente, com tal propósito tumultuário que se concebeu a mencionada ação.

**Se buscarmos o que os alemães chamam de *Systemgerechtigkeit*, justiça do sistema como um todo, ou como diria DWORKIN, no IMPÉRIO DO DIREITO, a integridade do direito, veremos que o sistema jurídico brasileiro não consagra a capacidade econômica como único critério para mensurar a igualdade e a justiça tributária.**

Contribuintes de grande capacidade contributiva são imunes de impostos e contribuições (IPI, ICMS, ISS e PIS/CONFINS) em suas exportações, prevalecendo os valores do equilíbrio da balança comercial e de nossas divisas.

Em nome da estabilidade do direito e da harmonia nas relações sociais, quantas vezes – milhares de vezes – **A INÉRCIA DA UNIÃO** tem provocado a decadência e a prescrição dos créditos tributários, para milhares de inadimplentes e sonegadores?

É, enquanto milhões pagam a tempo e a hora seus tributos, quantos outros são posteriormente perdoados e anistiados, em sucessivas REFIS?

Até os crimes contra a vida prescrevem...

Valores como perdão, segurança, estabilidade das relações sociais, desenvolvimento e pleno emprego levam a Constituição a prever expressamente a prescrição e decadência no art. 146; a remissão e a anistia no art. 150, § 6º... e a conceder imunidades e autorizar isenções...

Ora, a COISA JULGADA responde aos valores fundamentais da SEGURANÇA JURÍDICA, da estabilidade, da previsibilidade, da cognoscibilidade das obrigações, da irretroatividade.

Eis as razões pelas quais não se pode invocar a isonomia para servir de elemento de enfraquecimento da garantia específica da *res iudicata*. O sistema, como dito, previu mecanismos próprios para que a União pudesse reverter a coisa julgada favorável ao não recolhimento da CSLL – o que não ocorreu. Portanto, a inércia da União Federal em promover dita reversão não terá o condão de afetar a coisa julgada de que dispõem os contribuintes que obtiveram decisões pela ilegalidade/inconstitucionalidade de referida contribuição.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no exposto, conclui-se que o grupo de contribuintes afetado pela discussão sobre a qual se debruçou o presente trabalho é titular do direito subjetivo de não sofrer tributação a título de CSLL, uma vez que são beneficiários de decisões transitadas em julgado, não desconstituídas pela União. Estão, pois, sob o abrigo da *res iudicata*. É o que se espera que a Suprema Corte decida quando do julgamento dos Temas 881 e 885, sob a sistemática da Repercussão Geral.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBI, Celso Agrícola. Ação Declaratória Principal e Incidente. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Comentários ao Código de Processo Civil, 8ª, vol. 5. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

Barroso, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Parecer Técnico. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 922.227/BA. Vol. 04, 2017, p. 995-1034. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4945134>> Acesso em 03 de agosto de 2020.

CAPPELLETTI, Mário. O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado. Porto Alegre: safE, 1984.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988. 3ª. Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

DIDIER, Fredie. Editorial 49. Fredie Didier, 2008. Disponível em < <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-49/>>. Acesso em 03 de agosto de 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Intervenção de Terceiros, 2ª. Ed. São Paulo, Malheiros, 2000.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. 6ª. Ed. Vol.1. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Leonardo. A Declaração de constitucionalidade da lei pelo STF em controle concentrado e a coisa julgada anterior: Análise do parecer 492 da Procuradoria Geral de Fazenda Nacional. In: Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Rio de Janeiro: Volume IX, p. 411-457, 2012. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20389/14727>>. Acesso em: 03 ago. 2020.

MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei n. 9.868/99. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969, 2ª. Ed., Tomo V, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.