

Da Coisa Julgada Como Direito Fundamental Constitucional Irreversível e a Inaplicabilidade de Sua Flexibilização

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Tributário da UFMG, Ex-Procuradora-Geral do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte, Advogada, Conselheira Federal da OAB.

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 e Ciências do Estado da UFMG, Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário (LAFT) da UFMG, Diretor Geral da Escola Superior de Advocacia da OAB/MG – ESA, Presidente da ABRADT, Coordenador da Revista de Direito Tributário FORUM/ABRADT.

TIAGO CONDE TEIXEIRA

Doutorando em Direito, Mestre em Direito, Procurador Tributário Adjunto do CFOAB, Presidente da Comissão dos Tribunais Superiores da OAB/DF.

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/1973, introduzidos pela Lei nº 11.232/2005, por questões temporais; 3.2 Da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/1973, introduzidos pela Lei nº 11.232/2005, por questões materiais; 3.3 Em resumo: a impossibilidade de ajuizamento de ação rescisória pela União, que permaneceu inerte por décadas; 3.4 Da prescindibilidade de ação revisional em razão da natureza continuada da relação; 4 Da preservação da isonomia em relação à coisa julgada obtida; Considerações finais; Referências.

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 dessa contribuição social no julgamento da ADIn 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 7.689/1988, 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/SP¹ – em uma época em que ainda não havia o instituto da repercussão geral. Contudo, uma série de contribuintes obteve decisões judiciais, qualificadas pela coisa julgada, que reconheceram e declararam a inexistência de relação

1 “EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS – LEI Nº 7.689/1988.

Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

Ao determinar, porém, o art. 8º da Lei nº 7.689/1988 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 art. 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 art. 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 art. 8º da Lei nº 7.689/1988.” (STF, RE 146.733/SP, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, J. 29.06.1992, DJ 06.11.1992)

jurídica em face da União, em virtude da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988.

Não obstante, posteriormente à qualificação da coisa julgada favorável a referidos contribuintes, o STF manifestou-se sobre a questão em sede de controle concentrado, no julgamento da ADIn 15/DF² (2007), em que restou rejeitada a inconstitucionalidade pretendida pelos contribuintes³.

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 julgada⁴.

-
- 2 “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 42/2003. IV – ADIn: Lei nº 7.689/1988, 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 nº 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do art. 9º, por incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição e 56, do ADCT/1988, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.1992, M. Aurélio (DJ 02.04.1993), 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, ADIn 15/DF, Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. 14.06.2007, DJ 31.08.2007)
- 3 Registre-se, por oportuno, que o STF não declarou formalmente a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988. Até a presente data, inexistente, na Corte Suprema, uma decisão declaratória de constitucionalidade da citada Lei, restando apenas a implicitude contida na rejeição da ADIn 15/DF.
- 4 “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 Nº 7.689/1988 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA – SÚMULA Nº 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

Algumas observações necessitam ser pontuadas a respeito desse julgado: (i) o STJ analisou a problemática com base nos arts. 467 e 471, *caput*, do CPC/1973⁵, 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 7.689/1988 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. 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 nº 7.689/1988, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.
 2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei nº 7.689/1988, 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 (ADIn 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 31.08.2007).
 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 nº 7.689/1988, 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-AgRg-EResp 885.763/GO, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, 1ª S., DJ 24.02.2010).
 6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula nº 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 nº 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, Tribunal Pleno, DJ 10.02.1945).
 7. 'As Leis nºs 7.856/1989 e 8.034/1990, a LC 70/1991 e as Leis nºs 8.383/1991 e 8.541/1992 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/1988, 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, Relª Min. Eliana Calmon, 2ª T., DJ 30.04.2007).
 8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução nº 8/STJ." (STJ, REsp 1.118.893/MG, 1ª S., Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, J. 23.03.2011, DJe 06.04.2011)
- 5 "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 [...]."

§ 1^o⁶, e 741, parágrafo único⁷, no CPC/1973, 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 nºs 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/1973, inclusive o parágrafo único do art. 741. Ressalte-se, porém, que a mesma Corte editou a Súmula nº 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 949.297/CE (Tema 881), sob a relatoria do Ministro 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”.

6 “Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre:

[...]

II – inexistência do título;

§ 1º Para efeito do disposto no inciso II do *caput* deste artigo, considera-se também inexistente 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.”

7 “Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre:

[...]

II – inexistência do título;

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

Ademais, cumpre observar que o RE 955.227/BA (Tema 885), sendo Relator o Ministro 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 Barroso⁸, em seu *controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*, que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos sobre a própria lei ou o 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 Mendes⁹, 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 Ministro 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.

8 BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

9 MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei nº 9.868/1999*. São Paulo: Saraiva, 2012.

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 nesse caso concreto em julgamento, será sempre provisório.

Em consequência, a Lei nº 7.689/1988 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 nessa Corte, à vista dos contínuos desvios de finalidade, como ocorre nas DRUS, que estão em 30%. Amanhã, persistindo ou havendo aumento da desvinculação, poderá essa 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 Ministro Luiz Fux.

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 nº 7.689/1988, 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 inexistem 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 1988¹⁰.

Ressalte-se que, a princípio, o Brasil adotou o modelo difuso norte-americano, à exceção do *stare decisis* (o precedente obrigatório)¹¹. Contudo, incluíram-se determinadas alterações nesse modelo ao longo dos tempos, para abrigar a relevância de súmulas e precedentes estáveis de Tribunais Superiores. Acresça-se a isso 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

10 Para um longo e profícuo estudo histórico a este respeito, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

11 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.

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 45/2004 e regulamentado pela lei processual, hoje correspondendo ao art. 1.035 do CPC/2015. 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 11.418/2006 criou um procedimento especial a ser aplicado aos recursos extraordinários repetitivos (atualmente mantido no art. 1.036 do CPC/2015). Nesse procedimento especial, o STF seleciona, entre 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 que 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 em que restou estabelecido o fim da relação processual, “nenhum outro juiz ou tribunal poderá introduzir naquele processo outro ato que substitua a sentença irrecorrível”¹².

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”.

12 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Intervenção de terceiros*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, n. 1, 2000. p. 14.

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 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 nova¹³. 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 estabilizam 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).¹⁴

13 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, t. V, 1974. p. 80.

14 DINAMARCO, *op. cit.*, *loc. cit.*

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 processo e refere-se à sentença como ato processual, imunizada contra qualquer substituição por outra¹⁵.

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 do 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 ADIn 15/DF, restaram em confronto uma lei e a coisa julgada: a Lei nº 7.689/1988, 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 inconstitu-

15 BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 5, n. 222, 1999.

cionalidade da Lei nº 7.689/1988. 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 lei¹⁶.

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.¹⁷

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 ADIn 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

16 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: Noeses, 2009. p. 55.

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

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, aos motivos ou aos 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 esse fenômeno de “princípio da universalizabilidade”, tido como um postulado para uma ordem moral (ou jurídica) racionalmente inteligível¹⁸. 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 isso somente é possível se a decisão contiver uma máxima que permita generalizá-la e, desse 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.

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.

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

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 7.689/1988 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 7.689/1988 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 nº 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/1973, INTRODUZIDOS PELA LEI Nº 11.232/2005, POR QUESTÕES TEMPORAIS

As regras contidas nos arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único, ao CPC/1973, 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/1973, a que refere a Súmula nº 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/2015, por sua vez, afasta todas aquelas dúvidas. Em seu art. 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/1973, verifica-se que a Lei nº 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 no STF da ADIn 15/DF se deu apenas em 2007 e, portanto, absolutamente incapaz de atingir ou superar o benefício da coisa julgada. Embora o STJ tenha validado os dispositivos do CPC/1973, como é sabido, por meio da Súmula nº 487, limitou os seus efeitos, proclamando a sua inaplicabi-

lidade “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 à 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/1973 (introduzidos pela Lei nº 11.232/2005), como proclama a Súmula nº 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/1973, INTRODUZIDOS PELA LEI Nº 11.232/2005, POR QUESTÕES MATERIAIS

Não apenas por razões temporais o CPC/1973 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 esse 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.¹⁹

Nesse espeque, a melhor doutrina afirma que as sentenças proferidas em ações declaratórias, assim como nas constitutivas, não são títulos executivos em 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.²⁰

19 BARBI, Celso Agrícola. *Ação declaratória principal e incidente*. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 17-18.

20 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, v. 1, 2009. p. 261.

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/1973, 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 7.689/1988.

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:

- (a) em primeiro lugar, como realça Roberto Bedaque²¹, forte nas lições de Gilmar Mendes e de Roberto Barroso, há necessidade de declaração expressa de constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988. O que poderia ter sido obtido por meio de

21 Cf. Parecer oferecido pelo Professor da USP, Roberto Bedaque, a Cervejarias Kaiser Brasil S.A., Neslip S.A., Paranaapanema S.A., Braskem S.A. e Pernod Ricard Brasil Indústria e Comércio S.A., sobre a mesma questão, juntado aos autos do RE 955.227/BA.

- 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 nº 7.689/1988 serviria de novo marco inaugural do prazo para a rescisão, à luz do art. 525 e parágrafos 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 Greco²², 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.

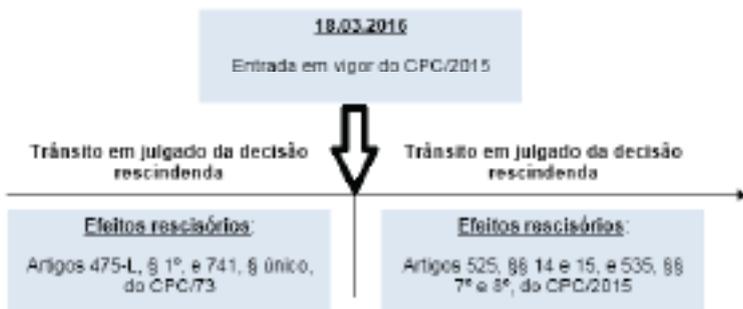
Assim é que o CPC/2015 habilita (i) a rescisão direta de julgado, por meio do específico ajuizamento de ação com esse fim, ou, ainda, (ii) a eficácia rescisória, pela inexigibilidade do título, como já dispunha o CPC/1973, art. 475-L, § 1º.

22 Cf. GRECO, Leonardo. Parecer sobre a mesma questão. *Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP*, v. IX, ISSN 1982-7336, p. 457. Disponível em: www.redp.com.br.

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.

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 STF²³.

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



23 “AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO RESCISÓRIA – DIREITO FINANCEIRO – INCENTIVOS FISCAIS – REPASSES OBRIGATORIOS – SÚMULA Nº 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/1973 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 nº 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 arts. 525 e 535 do CPC/2015, haja vista que o acórdão rescindendo transitou em julgado sob a vigência do CPC/1973. Art. 1.057 do CPC/2015.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, AR 2457-AgRg, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, J. 08.08.2017, DJe 23.08.2017)

No que diz respeito ao art. 475-L do CPC/1973, 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.

Em face do exposto, em prestígio à segurança jurídica e à estabilização das relações, fica clara a importância dos mecanismos de proteção da coisa julgada 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/STF²⁴ 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 cobrança²⁵.

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

25 No âmbito do STF, conferir: ARE 861.473, Rel. Min. Roberto Barroso, decisão monocrática, DJe 25.02.2015; e AI 791.071-AgRg-ED, 1ª T., Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 18.03.2014. No mesmo sentido caminha o STJ: AgRg-AgRg-EResp 885.763/GO, 1ª S., Rel. Min. Hamilton Carvalhido, J. 10.02.2010, DJe 24.02.2010.

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 frequentemente 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.²⁶

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 revisional²⁷. Ocorre que, com a decisão do STF na ocasião do julgamento da ADIn 15, não houve

26 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 565.

27 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;

[...]”

qualquer “modificação *no estado de fato ou de direito*” que possibilite o pedido de revisão da sentença passada em julgado.

Desse 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 7.689/1988 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 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

ARBI, Celso Agrícola. *Ação declaratória principal e incidente*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 5, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Parecer técnico. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial nº 922.227/BA*, v. 4, 2017, p. 995-1034. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4945134>. Acesso em: 3 ago. 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*. 3. 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: Noeses, 2009.

DIDIER, Fredie. *Editorial 49*, 2008. Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-49/>. Acesso em: 3 ago. 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Intervenção de terceiros*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, v. 1, 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. *Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP*, Rio de Janeiro, v. IX, p. 411-457, 2012. Disponível em: <https://www.e--publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20389/14727>. Acesso em: 3 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)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC, e ADO: comentários à Lei nº 9.868/1999*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, t. V, 1974.