

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**

**FACULDADE DE DIREITO**

**A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS 881 E 885  
DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**DANIEL FERNANDES GALVÃO**

**Rio de Janeiro**

**2022**

**DANIEL FERNANDES GALVÃO**

**A COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS 881 E 885  
DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann.

**Rio de Janeiro**

**2022**

## CIP - Catalogação na Publicação

F182c      Fernandes Galvão, Daniel  
            A Coisa Julgada em Matéria Tributária à luz dos  
            Temas 881 e 885 da Repercussão Geral do STF /  
            Daniel Fernandes Galvão. -- Rio de Janeiro, 2022.  
            52 f.

            Orientador: Guilherme Kronenberg Hartmann.  
            Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
            Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
            Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

            1. Coisa Julgada. 2. Relações Jurídico  
            Tributárias. 3. Jurisdição Constitucional. 4.  
            Controle de Constitucionalidade. I. Kronenberg  
            Hartmann, Guilherme, orient. II. Título.

**Dedico este trabalho à minha maior parceira de vida,  
quem sempre fez o mais difícil para que eu pudesse viver  
o mais fácil. O mérito é todo seu, mãe.**

## **RESUMO**

GALVÃO, Daniel Fernandes. A Coisa Julgada em Matéria Tributária à luz dos Temas 881 E 885 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 2022.

O presente trabalho busca fornecer substrato dogmático às discussões a respeito da retroatividade das decisões de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal sobre as relações jurídico-tributárias fixadas em decisão judicial submetida ao fenômeno da coisa julgada. Ou seja, busca-se entender os impactos dos pronunciamentos supervenientes do Supremo Tribunal Federal nas decisões de mérito exaradas pelas instâncias ordinárias, e submetidas à força da coisa julgada material, acerca da constitucionalidade de determinada norma tributária, levando em conta a natureza específica das relações jurídico-tributárias e o modelo de controle de constitucionalidade brasileiro.

Palavras-chave: coisa julgada; relações jurídico-tributárias; jurisdição constitucional; controle de constitucionalidade.

## **ABSTRACT**

GALVÃO, Daniel Fernandes. The Res Judicata in Tax Matters under of the Themes 881 and 885 of the General Repercussion of the Federal Supreme Court.. Monograph (Law Graduation) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 2022.

This paper provides a dogmatic substratum to the discussions regarding the retroactivity of the Supreme Court's constitutional decisions on the legal-tax relations established in a judicial decision submitted to the phenomenon of res judicata. That is, it seeks to understand the impacts of supervening pronouncements of the Federal Supreme Court on the decisions on the merits issued by ordinary instances, and submitted to the force of material res judicata, regarding the constitutionality of a certain tax rule, taking into account the specific nature of the relationships tax law and the Brazilian constitutionality control model.

Keywords: res judicata; legal-tax relations; constitutional jurisdiction; constitutional review.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	2
<b>Objetivo</b>	2
<b>Normas Tributárias e Relações Jurídico-Tributárias</b>	3
<b>Modelo de Controle de Constitucionalidade Brasileiro</b>	4
<b>Jurisdição como Atividade de Produção Normativa</b>	5
<b>Limites da Coisa Julgada</b>	6
<b>1. RESUMO DOS LEADING CASES</b>	8
1.1. Tema 881 - RE nº 949.927/ BA, Rel. Min. Edson Fachin	8
1.2. Tema 885 - RE nº 955.227, Rel. Min. Luís Roberto Barroso	10
1.3. Similaridades e Distinções entre os Temas	12
<b>2. A NORMA TRIBUTÁRIA E AS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS</b>	14
<b>3. O SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO</b>	23
<b>4. A JURISDIÇÃO COMO ATIVIDADE DE PRODUÇÃO NORMATIVA</b>	31
<b>5. A COISA JULGADA E SEUS LIMITES</b>	35
<b>CONCLUSÃO</b>	46
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	49

## INTRODUÇÃO

### Objetivo

O objetivo do presente trabalho é fornecer substrato dogmático às discussões a respeito da retroatividade das decisões de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal sobre as relações jurídico-tributárias fixadas em decisão judicial submetida ao fenômeno da coisa julgada. Ou seja, busca-se entender os impactos dos pronunciamentos supervenientes do Supremo Tribunal Federal nas decisões de mérito exaradas pelas instâncias ordinárias, e submetidas à força da coisa julgada material, acerca da constitucionalidade de determinada norma tributária, levando em conta a natureza específica das relações jurídico-tributárias e o modelo de controle de constitucionalidade brasileiro.

Esses impactos serão aferidos mediante uma estreita análise dos desenhos dogmáticos pertinentes, sendo de extrema importância os institutos da coisa julgada inconstitucional e das relações jurídico-tributárias. Além disso, os temas 881<sup>1</sup> e 885<sup>2</sup> da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal também serão úteis na aferição dos mencionados impactos, na medida em que consolidam linhas argumentativas relevantes ao presente trabalho, e ainda revelam o posicionamento da corte a respeito do seu objeto.

Na verdade, os leading cases referentes aos temas supramencionados servirão de fio condutor para o desenvolvimento das articulações dogmáticas a serem feitas ao longo do presente trabalho, quase que como um recurso didático, em que as alegações trazidas aos autos dos respectivos processos e os posicionamentos firmados ao longo do julgamento funcionarão como ponto de partida para considerações mais profundas e sistemáticas.

Esta introdução se presta a lançar os alicerces de discussão que nortearão toda a articulação de ideias necessárias para a formulação de uma conclusão dogmaticamente válida. A compreensão do impacto dos pronunciamentos supervenientes de constitucionalidade sobre

---

<sup>1</sup> Tema 881 - 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.

<sup>2</sup> Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.



as relações jurídico-tributárias constituídas por meio de decisões judiciais definitivas deve ser antecedida por um desenho firme - que corresponde ao conteúdo dos primeiros capítulos deste trabalho - acerca das (i) peculiaridades da norma jurídica tributária e das relações daí advindas, do (ii) sistema de controle de constitucionalidade brasileiro e da convivência entre os modelos difuso e concentrado, da (iii) jurisdição como atividade de produção normativa e dos (iv) limites da coisa julgada material.

### **Normas Tributárias e Relações Jurídico-Tributárias**

A homogeneidade sintática das normas do direito positivo faz com que o conteúdo da norma tributária seja o que lhe diferencia das demais normas integrantes do ordenamento jurídico brasileiro, com seu núcleo semântico diretamente relacionado aos tributos em todas as suas acepções<sup>3</sup>, conferindo ao direito tributário um regime jurídico específico, e que se dedica especialmente a disciplinar e limitar a força expropriatória do Estado, materializada na cobrança de tributos, tendo como norte conciliar a eficiência na arrecadação e o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

As normas tributárias encontram classificação relevante no que diz respeito ao grupo institucional ao qual pertencem, podendo ser compartimentalizadas em três categorias principais (que funcionam mais como ferramentas heurísticas): (i) aquelas normas que consignam princípios gerais do direito tributário, delimitadores da atividade legislativa, (ii) aquelas que determinam a incidência tributária, introduzindo no ordenamento jurídico os aspectos quantitativos e qualitativos indispensáveis à cobrança do tributo, são as verdadeiras regras-matrizes de incidência tributária e (iii) aquelas que fixam disposições meramente administrativas, acessórias e operacionais ao funcionamento do sistema tributário, a respeito, por exemplo, do lançamento e do recolhimento do tributo e de deveres instrumentais de fiscalização<sup>4</sup>.

O objeto do presente trabalho tem relação estreita com a regra matriz de incidência tributária (ii), que introduz o tributo no ordenamento jurídico, definindo os aspectos essenciais

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência. 9ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 100.

<sup>4</sup> Id. Ibid. p. 101-102.

da relação jurídico-tributária, considerando mormente que é a seu respeito que se desenvolvem os debates nos leading cases nos temas 881 e 885 da Repercussão Geral do STF. Assim, traz-se ao centro do debate a modificação ou extinção da regra-matriz de incidência tributária via pronunciamento judicial, seja do Supremo Tribunal Federal, seja das instâncias jurisdicionais ordinárias.

### **Modelo de Controle de Constitucionalidade Brasileiro**

Ao Supremo Tribunal Federal é atribuída a função precípua, no desenho constitucional, de servir como guardião da Constituição da República, função a ser desempenhada por meio dos diversos mecanismos jurisdicionais que a própria Constituição lhe confere.

O mecanismo de jurisdição constitucional conferido ao STF mais relevante ao presente trabalho é o controle judicial de constitucionalidade, que permite à Corte averiguar a compatibilidade das normas integrantes do ordenamento com o seu vetor axiológico e normativo, a Constituição da República, com efeitos oponíveis erga omnes, produzindo normas de observância obrigatória pelos demais órgãos do Poder Judiciário, bem como pela Administração Pública<sup>5</sup>.

Além do Supremo Tribunal Federal, a Constituição da República também atribui o desempenho do controle de constitucionalidade aos órgãos jurisdicionais de instâncias ordinárias (juízes e tribunais), porém sob sistemática distinta daquela que é inerente à Corte Constitucional. Por não serem eles considerados os guardiões precípuos da Carta, o desenho de suas competências não lhes permite realizar direta e abstratamente o controle de constitucionalidade. Apenas analisam a compatibilidade das normas com a Constituição na medida em que se apresentem como questões prejudiciais ao objeto principal da ação que lhes é trazida, produzindo normas que vinculam apenas os seus litigantes.<sup>6</sup>

No desempenho do controle difuso (e aqui não cabe fazer nenhum juízo a respeito das inconveniências do sistema de controle difuso), incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro,

---

<sup>5</sup> BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 7ª ed. rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

<sup>6</sup> Id. Ibid.

o juiz e os tribunais brasileiros têm, não só o poder, mas igualmente dever de interpretar as questões constitucionais prejudiciais à resolução das causas que lhes forem submetidas. E, com base em juízo a respeito da norma constitucional, no exercício desse poder-dever, os julgadores de instâncias ordinárias dão ensejo a normas concretas, que podem a vir se tornar incompatíveis com as normas produzidas a partir das decisões do STF a respeito da constitucionalidade da mesma norma constitucional interpretada.<sup>7</sup>

A potencial incompatibilidade entre as normas jurídicas produzidas a partir de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal e das instâncias ordinárias, ambos no exercício de sua atribuição dentro do desenho da jurisdição constitucional brasileira, desafia discussões a respeito da melhor maneira de se harmonizar a convivência no sistema jurídico entre o controle direto e abstrato desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal e o controle difuso e concreto realizado pelas instâncias ordinárias. É importante ao objeto do presente trabalho saber como gerenciar essa convivência, à luz do que preceitua a Constituição da República. Ao fim e ao cabo, pergunta-se: quem controla o que? Qual controle prevalece?<sup>8</sup> Ainda que tangencialmente, essa questão deve ser respondida pelo STF nos temas 881 e 885 de sua Repercussão Geral.

### **Jurisdição como Atividade de Produção Normativa**

As normas jurídicas não se confundem com os seus veículos materiais (ou plataforma textual), aqueles que expressam o suporte material de significação de um comando, muito menos com as proposições jurídicas (ou enunciados prescritivos) isoladamente descritos pela ciência jurídica.<sup>9</sup> Essa distinção é levada em conta, ao longo do presente trabalho, para distinguir a inconstitucionalidade do suporte material (texto), ou ainda de determinada proposição isolada, da inconstitucionalidade da norma jurídica produzida, por meio de decisão judicial, a partir desses substratos.

---

<sup>7</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade. 4ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

<sup>8</sup> Id. Ibid.

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária. 4ª. Fórum, 2018, p. 66.

A produção das normas jurídicas, como um processo de construção de unidades irreduzíveis de significação do deôntico-jurídico, pressupõe a inserção de certos enunciados prescritivos (ou proposições jurídicas) na estrutura integrada do ordenamento, tarefa privativa dos órgãos habilitados e validados para tanto<sup>10</sup>. Os órgãos jurisdicionais, ao se pronunciarem, participam desse processo de (re) construção das normas, cujo resultado tem um elevado grau de concretude, o que permite a aplicação adequada dos enunciados disponíveis ao caso submetido à apreciação judicial.

A atividade interpretativa dos juízes e tribunais, realizada a partir da plataforma textual e dos enunciados prescritivos à sua disposição, tem como produto uma norma concreta e autônoma<sup>11</sup>. O grau de autonomia que essas normas possuem em relação aos enunciados prescritivos que lhes funcionaram como substrato preocupa o presente trabalho, devendo-se ter bem assentada a implicância da inconstitucionalidade do enunciado, utilizada como premissa no silogismo da decisão de mérito, no produto da atividade interpretativa desempenhada pelo juiz ou tribunal.

### **Limites da Coisa Julgada**

Quando as decisões judiciais de mérito transitam em julgado, as normas concretas construídas através delas ganham um grau quase absoluto de definitividade, em razão da ocorrência do fenômeno da coisa julgada material, com tutela constitucional prevista no art. 5º, XXXVI, da CRFB. O fenômeno manifesta a imprescindibilidade da estabilidade das decisões judiciais, ao mesmo tempo como um mecanismo de afirmação do poder estatal e de garantia da efetividade da tutela jurisdicional.<sup>12</sup>

Interessa ao presente trabalho a fixação dos limites dessa tutela, mormente contra os pronunciamentos supervenientes de constitucionalidade emitidos pelo Supremo Tribunal Federal no exercício de seu papel de precípua guardião da Constituição, seja por meio dos mecanismos de controle direto, seja por aqueles de controle incidental qualificado (sistemática

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 36.

<sup>11</sup> GRAU, Eros Roberto. Licitação e contrato administrativo: estudo sobre a interpretação da lei. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 5-6.

<sup>12</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. Op. Cit. p. 47-67.

da repercussão geral). Afinal, só se pode entender o impacto do controle de constitucionalidade desempenhado pelo STF sobre a tutela da coisa julgada se realizada uma cuidadosa e meticulosa análise do alcance desse fenômeno.

Esse panorama será desenvolvido nos próximos capítulos, cada um dedicado a uma conclusão específica sobre o fenômeno relevante. Ao final, partindo das conclusões específicas alcançadas em cada capítulo, formular-se-á uma conclusão geral, com as ressalvas necessárias que se espera de uma proposição geral, sobre o objeto deste trabalho - a retroatividade das decisões de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal sobre as relações jurídico-tributárias fixadas em decisão judicial submetida ao fenômeno da coisa julgada.

É isso que se espera.

## 1. RESUMO DOS LEADING CASES

Antes de adentrar propriamente aos argumentos dogmáticos, convém contextualizar o leitor aos casos que serviram de inspiração e que se prestam a conduzir a articulação do raciocínio. Para tanto, este capítulo expõe um breve relatório, com ênfase aos pontos mais relevantes, dos dois paradigmas (Tema 881 e 885).

### 1.1. Tema 881 - RE nº 949.927/ BA, Rel. Min. Edson Fachin

O recorrido é a TBM - TÊXTIL BEZERRA DE MENEZES, contribuinte de CSLL que conseguiu obter, via mandado de segurança, a declaração da inexistência da relação jurídico-tributária com o Fisco referente à incidência da CSLL forte na declaração incidental da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 - regra-matriz de incidência tributária da contribuição em comento. A sentença concessiva da segurança transitou em julgado em 14.08.1992, após o tribunal competente julgar pela improcedência da remessa necessária e do recurso interposto pela Fazenda.

Em 14.06.2007, após quase 15 anos do trânsito em julgado da sentença mencionada, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 no desempenho de controle abstrato de constitucionalidade (ADI nº 15-2<sup>13</sup>), com efeitos vinculantes e erga omnes, ou seja, projetando-se para todos os destinatários da norma constitucional, o que inclui os contribuintes de CSLL que haviam conquistado a não incidência do tributo pela via mandamental.

---

<sup>13</sup> 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 RE 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.

O receio de as autoridades administrativas efetuarem novos lançamentos de CSLL, levou a empresa - que havia conquistado a sua não incidência na via mandamental - a impetrar novo mandado de segurança, preventivo, com o objetivo de garantir-lhe o direito líquido e certo de não recolher a CSLL, forte no reconhecimento da inexistência da relação jurídico-tributária via decisão judicial transitada em julgado e, portanto, submetida à autoridade da coisa julgada.

A impetrante desse novo mandado de segurança alega que a autoridade tributante pretende afastar, por meio de decisão administrativa, a autoridade da coisa julgada, modificando o conteúdo de norma individual fixada em decisão judicial já transitada em julgado, sobretudo quando se tem em conta que a Fazenda sequer ajuizou demanda modificativa (como a ação rescisória ou a ação revisional). Pede-se que a administração tributária se abstenha de praticar quaisquer atos que impliquem na constrição do direito de não recolher a CSLL.

A autoridade coatora prestou as suas informações e anexou aos autos o Parecer PGFN/CJRN nº 1.277, publicado no DOU de 28.12.1994, que veicula os seguintes argumentos: (i) há precedentes do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a declaração de intributabilidade sobre fatos geradores que se sucedem no tempo não alcança o estado de imutabilidade a abranger efeitos futuros, uma vez que, caso isso fosse possível, estar-se-ia diante de decisão equivalente àquela proferida em ações de controle abstrato; (ii) a coisa julgada não prevalece sobre as alterações fáticas e jurídicas que modificam os termos de uma relação de trato continuado, como é a relação jurídico-tributária decorrente de fatos geradores sucessivos; (iii) ocorreu uma alteração significativa no quadro jurídico, revelada pelas alterações no texto da Lei nº 7.689/88 (art. 41, § 3º, e 11 da Lei 8.383/91, o art. 11 da Lei Complementar 70/91, combinado com os arts. 22, § 1º, e 23, § 1º, da Lei 8.212/91) e a superveniência de julgamento do STF pela constitucionalidade da referida lei (REs nº XX).

A sentença denegou a segurança sob os seguintes fundamentos: (i) a coisa julgada sobre determinado fato gerador não se projeta sobre os ocorridos nos períodos supervenientes nas relações de trato sucessivo; (ii) o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e (iii) a coisa julgada em matéria tributária não constitui obstáculo para a constituição do crédito tributário, baseada na mesma norma de imposição de tributo, tendo em conta a alteração legislativa considerada inconstitucional pelo STF.

Em segunda instância, o recurso de apelação interposto pela empresa foi acolhido com fundamento na aplicação do entendimento, consolidado nos tribunais, de que “a mudança de entendimento dos Tribunais Superiores não autoriza o pedido de rescisão de julgado com base na violação literal de dispositivo de lei” (REsp 227.458-CE, REL. Min. Hamilton Carvalhido, J. 06/04/2000, DJU 05/06/2000).

O caso chega ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 949.927/ CE, Rel. Min. Edson Fachin, interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão prolatado pelo TRF - 5ª Região. O recurso teve a sua repercussão geral reconhecida (Tema 881 - 24.03.2016) nos seguintes termos:

Tema 881: limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante do 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.

## **1.2. Tema 885 - RE nº 955.227, Rel. Min. Luís Roberto Barroso**

A recorrida é BRASKEM S/A, contribuinte de CSLL que conquistou via mandado de segurança o direito de não recolher a referida contribuição em razão da inconstitucionalidade - declarada incidentalmente nos autos do mandado de segurança - da Lei nº 7.689/88 (por não ter sido precedida de Lei Complementar, quando exigida). Na oportunidade, o juízo de origem declarou a inexistência da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco, tendo a respectiva sentença transitado em julgado em 16.12.1992.

Em 29.06.1992 e 01.07.92 o Supremo Tribunal Federal julgou, respectivamente, os Recursos Extraordinários nº 146.733/SP<sup>14</sup> e 138.284/CE<sup>15</sup>, oportunidade em que declarou incidentalmente a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Contudo, como ainda não havia sido

---

<sup>14</sup> Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7.689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2 e 3º da Lei nº 7.689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei nº 7.689/88 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 instituiu 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 nº 7.689/88.

<sup>15</sup> (...) VI Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei nº 7.689 de 1988



implementada a sistemática da repercussão geral (EC nº 45/04) - que permite conceder efeitos erga omnes e vinculantes aos pronunciamentos em controle concreto - a decisão apenas projetaria seus efeitos para as partes litigantes nos recursos mencionados.

Ocorre que o Fisco, a despeito da declaração de inexistência da relação jurídico-tributária acima referida, promoveu o lançamento de créditos tributários de CSLL em face da empresa referentes aos exercícios de 2001 a 2003, sob a justificativa de que teriam sido promovidas alterações significativas na regra-matriz da CSLL e de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado a constitucionalidade da referida contribuição em sede de controle concreto. O Fisco ainda invocou, como fundamento, a Súmula nº 239 do STF<sup>16</sup> e, vagamente, os princípios da legalidade, justiça, isonomia e livre concorrência.

Ao tomar ciência dos lançamentos (no ano de 2006), irredutível, a empresa decide impetrar um novo mandado de segurança, dessa vez com o objetivo de ver declarada a nulidade das cobranças mencionadas, forte na garantia da coisa julgada operada sobre a sentença concessiva no primeiro mandado de segurança.

A liminar pretendida pelo contribuinte nesse novo mandado de segurança foi concedida em um primeiro momento e foi confirmada com a sentença concessiva da segurança. Em segunda instância, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região manteve a sentença, negando a apelação da Fazenda Nacional, e consignando que as modificações supervenientes nas leis de regência da CSLL não teriam o condão de afastar a coisa julgada formulada sobre a sentença no primeiro mandado de segurança, porque não criaram nova relação jurídico-tributária.

O caso chega ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 955.227/BA, com o reconhecimento da sua repercussão geral em 26.04.2016 pelo seu relator, Min. Roberto Barroso, sob os seguintes termos:

DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa

---

<sup>16</sup> Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida.

### 1.3. Similaridades e Distinções entre os Temas

Ambos os temas buscam compreender, além dos limites objetivos e temporais da coisa julgada, o alcance e extensão dos pronunciamentos de (in) constitucionalidade emanados pelo Supremo Tribunal Federal em face de decisões anteriormente proferidas pelas instâncias ordinárias no desempenho da sua atribuição de controle constitucional concreto e difuso, submetida à autoridade da coisa julgada, sobretudo quando essa decisão inova nos termos de uma relação jurídico-tributária de trato continuado.

A questão constitucional, nos dois temas, diz respeito a saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal no desempenho do controle de constitucionalidade fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, com especial relevo às decisões de controle difuso das instâncias ordinárias que tratam de relações continuativas. Os dispositivos cuja ofensa se alega são os seguintes: art. 5º, XXXVI<sup>17</sup>, e arts. 102 e 103, todos da CRFB, que contêm respectivamente as normas sobre (i) a garantia da coisa julgada e (ii) a competência do STF para o desempenho de controle de constitucionalidade como guardião da Constituição.

Os temas se diferenciam apenas pela qualidade do pronunciamento do STF cuja aptidão a fazer cessar os efeitos futuros da coisa julgada é discutida. O tema 881 discute os limites da coisa julgada diante de uma decisão superveniente do STF em sede de controle abstrato. O tema 885, por outro lado, discute esses mesmos limites diante de uma decisão superveniente do STF em sede de controle concreto à luz da sistemática da repercussão geral e da tendência de aproximação entre as duas modalidades.

Essa distinção é bem demarcada pelo Min. Barroso, relator do RE nº 955.227/BA, em sua manifestação pelo reconhecimento da repercussão geral da questão:

Tampouco se confunde com o objeto do RE 949.297, de relatoria do Min. Edson Fachin, recentemente submetido ao Plenário Virtual, que trata de tema semelhante, porém, está limitado a discutir os efeitos das decisões do Supremo colhidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade sobre a eficácia futura da coisa julgada nas relações de trato continuado. Aqui, o que se propõe é que o Plenário defina a

---

<sup>17</sup> XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

relação das decisões em controle difuso, inclusive aquelas proferidas sob a dinâmica da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3º, da CF, com os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária. Penso que o presente caso e o RE 949.297 são complementares e devem ser julgados pelo Plenário da Corte em regime de repercussão geral, de modo a definir de forma completa esse tema.

Tomando por consideração a tese da abstrativização dos recursos extraordinários, com a mutação constitucional do art. 52, X, da CRFB, não existe muita diferença prática entre os dois temas. Contudo, vale mencionar que os REs nº 146.733/SP e nº 138.284/CE - aqueles que declararam a constitucionalidade incidental da Lei nº 7.689/88 ainda no ano de 1992 - foram julgados em uma época em que ainda não se cogitava falar em abstrativização<sup>18</sup>.

De qualquer forma, os capítulos seguintes se dedicam a esclarecer os aspectos dogmáticos que orbitam a questão submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal: qual o alcance da decisão do STF em controle de constitucionalidade sobre as decisões proferidas pelas instâncias ordinárias no desempenho de controle incidental de constitucionalidade e submetidas à autoridade da coisa julgada, sobretudo em matéria de relações jurídico-tributárias continuativas?

---

<sup>18</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional. *Revista de informação legislativa*, v. 41, n. 162, p. 149-168, abr./jun. 2004; ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: RT, 2001. p. 135-136.

## 2. A NORMA TRIBUTÁRIA E AS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

A discussão sobre os efeitos dos pronunciamentos judiciais sobre as relações jurídico-tributárias está bastante relacionada com o conteúdo e com a fonte de legitimidade dessas relações - as normas tributárias. Afinal, não se pode chegar a uma conclusão válida sobre os efeitos de determinado pronunciamento judicial (decisões de controle concentrado e decisões judiciais ordinárias) sem antes entender o cerne do seu objeto (a norma tributária e as relações jurídico-tributárias).

Nas hipóteses consideradas pelos Temas 881 e 885, a dúvida a respeito dos limites da coisa julgada em matéria tributária é fruto da própria natureza peculiar da norma que introduz os aspectos essenciais à cobrança de tributos no ordenamento jurídico e das relações por ela instituídas. O presente capítulo se dedica a entender no que consiste essa natureza peculiar, isto é, o que diferencia a norma tributária das demais e porque a coisa julgada com ela relacionada desperta tanta dúvida.

Uma observação metodológica a respeito da subdivisão do fenômeno jurídico em diversos ramos. Cada um desses ramos (Direito Civil, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Tributário etc.) não possui, entre si, autonomia. Servem apenas como recurso didático para aproximar o sujeito do seu objeto de conhecimento que, por sua vez, é uno e complexo. A subdivisão é uma ferramenta de aproximação cognitiva em relação a um objeto complexo e não projeta domínios científicos autônomos. A unidade do direito faz parte do seu núcleo essencial, de forma que qualquer estudo que o tenha como objeto necessariamente percorre uma trajetória epistemológica que passa por todos os ramos.

A esse respeito, o Professor Paulo de Barros Carvalho esclarece o seguinte:

A divisão em numerosos “ramos” facilita o acesso cognoscitivo. Somente isso. A partir daí, qualquer empenho de aprofundamento teórico significará, para o cientista, encontrar-se com a totalidade integradora do sistema, em toda sua complexidade e pujança. A tentativa de verticalização da pesquisa deslocará o estudioso, imediatamente, colocando-o de frente para a plenitude indecomponível da ordenação global. Vê-se, por esse modo, quão efêmera e superficial é a separação dos setores jurídico-positivos em ramos (Direito Civil, Constitucional, Administrativo, Tributário, Comercial, Processual etc.), que ganha sentido, apenas e tão somente, como expediente técnico de ingresso na ordem jurídica vigente.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 167.

Adotando-se a tese da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, propugnada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, a estrutura formal das normas tributárias não a distingue das demais. É na instância semântica que as normas tributárias adquirem características próprias, como acontece com as normas constitucionais, administrativas, civis e trabalhistas. Isso significa que o traço distintivo das normas tributárias está no seu conteúdo, e não na sintaxe das proposições interrelacionadas que as compõem.

A característica semântica das normas tributárias, de acordo com o Professor, consiste em tratar de “acontecimentos economicamente apreciáveis e de condutas obrigatórias por parte dos administrados, consistentes em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração”. Ou seja, normas tributárias são aquelas que versam sobre tributos nas suas mais diversas acepções. A demarcação estabelecida não é tão rígida, como afirma o próprio Professor, mas serve como critério para estabelecer uma espécie de gradiente entre normas tributárias e não tributárias<sup>20</sup>.

Três são classes de normas tributárias apresentadas pelo Professor, a partir de uma subdivisão *ratione materiae*: (i) aquelas que veiculam princípios gerais a orientar a atividade do legislador no campo tributário; (ii) aquelas que veiculam os aspectos quantitativos e qualitativos (da obrigação tributária) suficientes e necessários à cobrança de tributos (as regras-matrizes de incidência tributária) e (iii) aquelas que veiculam providências tendentes a operacionalizar a atividade administrativa tributária<sup>21</sup>.

A regra-matriz, ou norma tributária em sentido estrito, é aquela que introduz os aspectos qualitativos e quantitativos de incidência de determinado tributo, indispensáveis à sua cobrança. Tem caráter geral e abstrato e depende de outra norma que concretize os comandos nela estampados, promovendo a efetiva cobrança do tributo em face do sujeito passivo da relação jurídico-tributária que dela decorre. Há, nas regras-matrizes, uma relação de condicionalidade entre o antecedente e o conseqüente normativo. A esse respeito, o Professor Paulo de Barros Carvalho bem esclarece o seguinte:

---

<sup>20</sup> Id. *Ibid.*, p. 100

<sup>21</sup> Id. *Ibid.*, p. 102

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação<sup>22</sup>.

Diante do preenchimento fático do quadro designado pelo antecedente, os destinatários da norma se submetem ao que lhes é designado pelo consequente, isto é, a formação de uma relação obrigacional, tendo como sujeito passivo aquele que incorreu no quadro fático apresentado pelo antecedente e o ente público que emanou a norma. As normas gerais e abstratas, como é a regra-matriz, não têm aptidão para impactar diretamente nas condutas intersubjetivas, e para isso reclamam a existência de normas individuais e concretas que verifiquem a ocorrência do antecedente e efetivamente cobrem o tributo.

Há, ainda, uma inerente conjugação entre a norma tributária primária, aquela que permite a incidência do tributo e descreve os termos da relação jurídico-tributária, e a norma tributária secundária, aquela que prevê um consequente para o antecedente de conduta de descumprimento da norma primária. Ou seja, a incidência do tributo torna-se efetiva apenas quando acompanhada de uma sanção para o descumprimento de sua hipótese normativa.

A relação obrigacional tributária apenas se instala após a norma individual e concreta de cobrança do tributo introduzir o crédito tributário no mundo do direito. Esse processo de instalação da relação obrigacional tributária é bem explicado pelo Professor Paulo de Barros:

Veremos, a seu tempo, que será um sujeito de direito, indicado pela lei, a pessoa que, por intermédio dessa norma individual e concreta, vai recolher os elementos verificados no acontecimento efetivo da vida social, vai proceder à operação lógica de subsunção e, cumprindo os desígnios normativos, vai constituir em linguagem a relação jurídica tributária<sup>23</sup>.

Pode-se dizer, então, que a relação jurídico-tributária surge em virtude do enunciado fático posto no consequente da norma concreta e individual que constitui o crédito tributário,

---

<sup>22</sup> Id. Ibid., p. 103

<sup>23</sup> Id. Ibid., p. 106

não bastando a mera previsão de incidência tributária contida na norma geral e abstrata. A inclusão de um vínculo relacional dentro das classes de vínculos jurídico-tributários depende da sua conexão com o enunciado fático previsto na regra-matriz de incidência tributária, ratificando a contundente unidade do fenômeno jurídico.

O critério objetivo do vínculo jurídico-tributário constituído mediante providências das instâncias institucionais é o conteúdo econômico e prestacional consubstanciado no direito de o Poder Público, ou quem lhe faça as vezes, de receber o montante relativo ao tributo devido e o dever contraposto ao sujeito passivo de realizar o pagamento da quantia. A relação que decorre da norma concreta e individual não se confunde com a regra matriz de incidência tributária, norma abstrata e geral que introduz os fundamentos da incidência tributária no ordenamento jurídico.

A regra matriz de incidência tributária surge em um momento específico da linha do tempo, qual seja, aquele em que o legislador competente edita e atribui vigência à lei que veicula essa norma. A regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda, por exemplo, surge com a vigência da lei respectiva.

As relações jurídico-tributárias, pecuniárias ou não, nascem no instante em que a norma individual e concreta ingressa no ordenamento jurídico, normalmente por meio do ato administrativo de lançamento emanado da autoridade competente, mas podendo ingressar também mediante determinação jurisdicional da incidência tributária no caso concreto, todos representativos de enunciados normativos concretos. Como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho “não há relação jurídica sem expressão de linguagem (...)”<sup>24</sup>, e essas expressões da linguagem são canalizadas pelas estruturas institucionais e, com isso, adquirem validade formal, desde que compatíveis com o desenho institucional do direito positivo.

Da mesma forma que surgem, as relações jurídico-tributárias podem ser modificadas ou extintas por meio de novos enunciados da linguagem emanados de autoridades juridicamente competentes dentro do arranjo institucional posto pelo direito positivo. E um dos veículos desses enunciados - que vem ganhando relevância à medida em que o Judiciário se consolida como realizador de direitos - é o pronunciamento judicial, que pode fazer surgir, modificar e

---

<sup>24</sup> Id. Ibid, p. 198

extinguir os termos das relações jurídicas, diante de conflitos que lhes são submetidos, ou até mesmo diante da necessidade de compatibilização das normas infraconstitucionais com a Constituição (em ações de controle abstrato de constitucionalidade).

A alteração, por pronunciamento judicial, da regra matriz de incidência tributária, logicamente, traz impactos às relações jurídico-tributárias que lhes são subjacentes. Declarar a inconstitucionalidade da lei do Imposto sobre Renda da Pessoa Física impacta as relações entre Fisco e contribuintes de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Contudo, não necessariamente a inconstitucionalidade da regra-matriz significa a insubsistência da relação jurídica que com base nela se estabelece, o que será devidamente explicado no capítulo sobre os efeitos das decisões de inconstitucionalidade. Por enquanto, basta saber que as relações jurídico-tributárias, sobretudo as de trato continuado, não necessariamente serão invalidadas desde o início em razão da invalidação da regra matriz que lhes deu ensejo.

Da mesma forma, os pronunciamentos judiciais que decidem a respeito da constitucionalidade das regras-matrizes não se confundem com aqueles que modificam os termos das relações jurídico-tributárias. Isso igualmente será esmiuçado no capítulo sobre os efeitos das decisões de inconstitucionalidade.

Os temas 881 e 885 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal tangenciam a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu com vício de constitucionalidade a CSL, uma contribuição social para a seguridade social que incide sobre o lucro-líquido de pessoas jurídicas. É um tributo com o fato gerador periódico, que condensa diversas ocorrências isoladas com as mesmas características fáticas e as considera como um único evento para fins de tributação. Todo ano, há um lançamento tributário distinto e, todo ano, surge uma relação jurídico-tributária distinta da anterior, todas com fundamento na mesma regra-matriz (norma abstrata), porém trazidas ao mundo jurídico por norma concreta e específica distinta (lançamento).

Assim, nos leading cases que orientam o presente trabalho, é importante realizar a distinção entre os pronunciamentos judiciais a respeito do que o Professor Rubens Gomes de Sousa chamou de elementos permanentes imutáveis e os elementos temporários ou mutáveis da relação jurídico-tributária. A esse propósito, o Professor esclarece o seguinte:



(...) a solução estaria em distinguir, em cada caso julgado, entre as decisões que tenham pronunciado sobre os elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica (...) - e as que se tenham pronunciado sobre elementos temporários ou mutáveis da relação jurídica, como a avaliação de bens, as condições personalíssimas do contribuinte em seus reflexos tributários, e outras da mesma natureza; à coisa julgada do primeiro tipo há que se atribuir uma eficácia permanente; à das segundas, uma eficácia circunscrita ao caso específico em que foram proferidas.<sup>25</sup>

Os elementos permanentes e imutáveis da relação, assim chamados pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, nada mais são do que os elementos da regra-matriz de incidência tributária, que traz os aspectos qualitativos e quantitativos essenciais à incidência do tributo. O que o Professor chamou de elementos temporários ou mutáveis dizem respeito àqueles contidos na norma concreta e específica que efetivamente constitui a relação, materializada por meio do lançamento ou, ainda, de pronunciamento judicial.

Essa norma concreta e específica que constitui propriamente a relação jurídico-tributária e, com isso, o crédito tributário é chamado pelo Professor Lourival Vilanova de ato-condição, que traz concretude aos comandos da norma geral e abstrata (que aqui se está chamando de regra matriz de incidência. A esse respeito, esclarece o Professor:

A passagem da norma geral para o concreto faz-se mediamente, nos atos de competência de poder. É preciso ato de poder, manifestação de vontade do órgão (legislativo, administrativo ou jurisdicional) para a realização da regra abstrata. É por isso que tanto Duguit quanto Jèze interpõem entre a lei e o efeito concreto o denominado ato-condição<sup>26</sup>.

Além da regra matriz e das relações jurídico-tributárias instituídas a cada lançamento, existe uma outra forma de enxergar o vínculo entre o contribuinte e o Fisco. A vigência regra-matriz (no caso, a Lei nº 7.786/88), apesar de não autorizar a cobrança imediata do tributo, faz surgir uma relação mais geral e ampla - essa sim continuativa propriamente - no bojo da qual se inserem múltiplas e reiteradas relações específicas em que há incidência tributária (formadas a partir do lançamento ou ato que lhe faça as vezes). Portanto, existem três fenômenos importantes a serem levados em conta no que diz respeito aos tributos com fato gerador

<sup>25</sup> SOUSA, Rubens Gomes. *Coisa julgada (direito fiscal)*. Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Borsoi. v.9, p. 298.

<sup>26</sup> VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.ed. São Paulo: RT, 2000. p.149-150.

periódico: a) a regra-matriz de incidência tributária; b) a relação jurídico-tributária geral surgida com a vigência da regra-matriz e c) as sucessivas relações jurídico-tributárias instituídas mediante o lançamento.<sup>27</sup>

É evidente, então, que os provimentos jurisdicionais podem constituir relações jurídico-tributárias a partir do próprio exercício da jurisdição, e que isso não implica na desnaturação da obrigação correspondente. Não há diferença ontológica entre a relação concretizada por meio de um ato administrativo e a relação concretizada por meio de um provimento jurisdicional.

O fator que peculiariza a relação jurídico-tributária surgida, modificada ou extinta mediante provimento jurisdicional são os efeitos que decorrem da natureza do provimento. O exercício da jurisdição tem como objetivo a pacificação dos conflitos sociais e, para alcançar esse desígnio, se acompanha de alguns dogmas, dentre os quais se destaca a coisa julgada. O desenho dogmático da coisa julgada será feito em capítulo próprio. Por enquanto, é suficiente saber que a autoridade da coisa julgada distingue - não ontologicamente - a relação jurídico-tributária proveniente de ato administrativo e aquela proveniente de ato jurisdicional.

Nos leading cases em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal, os contribuintes obtiveram em juízo o reconhecimento do direito de não recolher a CSL, em razão da inconstitucionalidade - declarada de modo incidental pelos juízos ordinários - da respectiva regra-matriz de incidência tributária. A inconstitucionalidade da norma geral e abstrata, declarada judicialmente, impediu que o Fisco procedesse à edição do ato-condição (lançamento) para a concretização da relação tributária e constituição do crédito respectivo.

Nos autos de ações de controle concentrado e difuso, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente os REs nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, além da ADI 15-2, que pediam todos a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 (que contém a regra-matriz da CSL). A questão sobre os efeitos desse julgamento será discutida em capítulo próprio. Por enquanto, basta saber que há um conflito entre provimentos judiciais que fazem juízo de constitucionalidade: controle difuso anterior versus controle abstrato posterior, ambos recaindo sobre a regra-matriz de incidência tributária da CSL (contida na Lei nº 7.689/1988).

---

<sup>27</sup> TALAMINI, Eduardo. A coisa julgada no tempo: os 'limites temporais' da coisa julgada. Revista do Advogado. Ano XXVI. Nº 88. Nov. 2006

Todos os pronunciamentos judiciais em jogo tratam da regra-matriz de incidência tributária (Lei nº 7.689/1988), declarando a inexistência ou não do vínculo mais amplo de trato continuado entre o Fisco e os contribuintes, e não das relações jurídico-tributárias específicas que dela decorrem (obrigação de CSL no ano de 2002, por exemplo). E isso será levado em conta, como premissa, nas considerações tecidas no capítulo sobre a coisa julgada.

As relações jurídico-tributárias que surgem de tributos com fatos geradores compostos se caracterizam como relações de trato continuado, renovando-se no tempo. A CSLL tem a sua cobrança renovada a cada ano via lançamento por homologação. Isso quer dizer que, todo ano, em momento fixado em lei, nasce uma nova relação jurídico-tributária, diferente daquela firmada no ano anterior.

Alterações promovidas na regra-matriz (Lei nº 7.689/88), apesar de não retroagirem para alcançar as relações jurídicas consolidadas antes do início de sua vigência, produzem efeitos prospectivos claros de alteração dos termos das relações jurídico-tributárias entre o Fisco e os contribuintes.

Não apenas modificações legislativas próprias afetam a regra-matriz, mas também outros tipos de interferência nos seus termos, como por exemplo uma decisão judicial com efeitos erga omnes e vinculantes proferidas por corte constitucional com atribuição de legislador negativo (ADI 15-2 e REs nº 146.733/SP e nº 138.284/CE), quase como uma alteração imprópria dos termos da regra-matriz. A esse respeito, esclarece o Professor Teori Albino Zavascki:

Também elas (as sentenças definitivas proferidas nas ações de controle concentrado de constitucionalidade) produzem significativa 'modificação no estado de direito': delas decorre um comando vinculante, com eficácia erga omnes, a respeito da validade ou da nulidade de um preceito normativo em face da Constituição. (...) Em qualquer caso, e justamente em virtude da inovação que opera no status jurídico, a decisão repercutirá nas relações jurídicas continuativas, apreciadas por sentença que examinou casos concretos.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> ZAVASCKI, Teori. Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional. São Paulo: RT, 2001, p. 99.

A projeção das decisões de controle proferidas pelo STF sobre a sentença concessiva da segurança transitada em julgado será analisada no capítulo sobre coisa julgada (o núcleo do trabalho). Convém antecipar que certos elementos da sentença não se submetem à autoridade da coisa julgada, por esbarrar nos limites objetivos do instituto.

### 3. O SISTEMA DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO

Aquele que pretende entender os efeitos dos pronunciamentos de (in) constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal sobre as demais decisões judiciais submetidas à autoridade da coisa julgada deve, antes disso, ter noção a respeito do sistema de controle de constitucionalidade instituído pela Constituição da República de 1988.

Sobretudo, deve-se entender como se dá a harmonização entre o controle incidental e difuso, realizado por todo e qualquer magistrado, e o controle abstrato e concentrado, de atribuição do Supremo Tribunal Federal como guardião da carta. E isso foi evidenciado pelo próprio relator do RE 949.297 (leading case do Tema 881) ao mencionar, no acórdão que reconheceu a repercussão geral da questão, que “está em questão a própria arquitetura do sistema de controle de constitucionalidade pátrio, tendo em vista a imbricada relação entre as modalidades abstrata e concreta de fiscalização da constitucionalidade dos atos normativos.”

A Constituição de 1988 manteve a força do controle incidental e difuso de constitucionalidade, formalmente vigente no país desde a primeira Constituição republicana (a de 1891), por influência do modelo de jurisdição constitucional norte-americano. É uma decorrência da supremacia (formal e material) da Constituição no ordenamento jurídico e do reconhecimento de sua força normativa<sup>29</sup>.

A todo e qualquer magistrado investido formalmente da função jurisdicional é atribuída a tarefa, institucionalmente concebida, de solucionar conflitos normativos. A respeito do controle incidental, o Professor Luiz Guilherme Marinoni esclarece o seguinte:

No controle concreto, a análise da constitucionalidade da norma – que é pressuposto à resolução da demanda – se apresenta conjugada à aferição de direito subjetivo ou interesse legítimo, cuja tutela jurisdicional dela depende. A constitucionalidade da norma, em outras palavras, não é o objeto ou mesmo o fim do processo. Ou seja, o processo não é instaurado em virtude de dúvida acerca da legitimidade da norma nem objetiva definir a sua constitucionalidade, declarando-se a sua inconstitucionalidade ou constitucionalidade<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> SARMENTO, Daniel, e SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

<sup>30</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1248.

Nesses casos, a questão constitucional se apresenta de forma prejudicial ao mérito da ação ajuizada perante as instâncias ordinárias, nutrindo um vínculo de dependência lógica com o seu objeto próprio, um passo necessário para a construção do raciocínio jurídico do juízo. A prejudicialidade condiciona a solução de uma questão ao conhecimento de outra. O problema da extensão, ou não, dos efeitos da coisa julgada às prejudiciais de caráter constitucional será analisado em capítulo próprio deste trabalho.

O controle direto e abstrato de constitucionalidade se ampliou com a Constituição de 1988, muito em razão da ampliação do rol de legitimados para o ajuizamento das ações diretas e pelo aumento do número de mecanismos para a tutela direta da supremacia da Constituição (ADI, ADO, ADC, ADPF, representação de inconstitucionalidade).

O controle abstrato realizado por uma corte constitucional é influência clara do modelo kelseniano de jurisdição constitucional, que ganha espaço no mundo após o fim da 2ª guerra mundial, muito pela desconfiança na Europa em relação aos desígnios das maiorias transitórias na condução do rumo de uma nação. A respeito do controle abstrato, o Professor Luiz Guilherme Marinoni ensina o seguinte:

O controle abstrato, ao contrário, considera a norma em si, desvinculada de direito subjetivo e de situação conflitiva concreta. Busca-se, no controle abstrato, apenas analisar a validade constitucional da norma, independentemente de ser ela imprescindível, ou não, à tutela jurisdicional de um direito. O controle abstrato ocorre em processo voltado unicamente à análise da constitucionalidade da norma, fazendo surgir, neste sentido, um processo autônomo para o controle de constitucionalidade. Este processo, por não dizer respeito à solução de litígio, não possui partes, que, antes da sua instauração, estavam envolvidas num conflito de interesses.<sup>31</sup>

Como conciliar esses dois mecanismos de controle judicial de constitucionalidade de forma que não fique prejudicada a confiança legítima do destinatário da norma? Como compatibilizar pronunciamentos judiciais de órgãos distintos, ambos com atribuição de realizar o juízo de constitucionalidade sobre as normas infraconstitucionais, de modo a garantir a segurança jurídica e a integridade do ordenamento jurídico?

No Brasil, todo e qualquer juiz tem, não só o poder, mas também o dever de interpretar a Constituição nos litígios que lhe são submetidos, afastando a norma ou a sua interpretação que for incompatível com a carta. Embora a literalidade da Constituição indique expressamente

---

<sup>31</sup> Ibid. p. 1285

o Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição, todos os magistrados desempenham a mesma função ao assegurar a sua supremacia em cada caso concreto. São todos igualmente guardiões da Constituição da República.

Ao consignar que todos são igualmente guardiões, conclui-se que não há propriamente hierarquia no sistema de controle de constitucionalidade. Ao menos, não é isso que se extrai do modelo brasileiro. A diferença entre o controle desempenhado pelo STF e aquele desempenhado pelos magistrados ditos ordinários não é de hierarquia, mas sim de competência. São modos de controle distintos designados a órgãos com atribuições igualmente distintas, cada um com seu papel específico na jurisdição constitucional brasileira.

Desse modo, não faz sentido preterir os pronunciamentos de (in) constitucionalidade dos magistrados ordinários (em controle incidental) em benefício dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal em suas ações de controle concentrado. Ao contrário, quando em conflito, os posicionamentos devem ser harmonizados, a partir de uma relação sinérgica, porque afinal integram, ambos, um sistema único com pretensão de coesão. O simples fato de o pronunciamento ter sido emitido pelo Supremo Tribunal Federal não sustenta a sua prevalência sobre os juízos de constitucionalidade desempenhado pelas instâncias ordinárias.

Nos temas 881 e 885 da Repercussão Geral do Supremo, discute-se justamente a forma de melhor conciliar esses dois modos de desempenhar o controle de constitucionalidade, considerando-se que, em favor dos pronunciamentos anteriores dos magistrados ordinários, pende a autoridade da coisa julgada, cujos limites serão melhor delineados em capítulo próprio deste trabalho.

A interpretação judicial dos dispositivos constitucionais não é monopólio do Supremo Tribunal Federal, e isso fica claro do desenho do sistema de controle de constitucionalidade até aqui exposto. Isso quer dizer que, a priori, não existe uma única interpretação constitucional correta. O que permite conciliar duas interpretações distintas sobre uma mesma norma constitucional, ambas legítimas, é o alcance do pronunciamento que as veicula.

A superveniência de um pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, com eficácia oponível a todos os destinatários da norma impugnada, é o que o faz prevalecer sobre o pronunciamento de (in) constitucionalidade emanado dos órgãos jurisdicionais ordinários. É a

amplitude e a superveniência de seus efeitos, e não uma pretensa posição hierárquica superior do controle desempenhado pela suprema corte, que faz com que os pronunciamentos do STF prevaleçam. A esse respeito, o Professor Teori Zavascki ensina que “(a) resposta é esta: a modificação que se opera, o elemento novo que é introduzido, é o efeito vinculante e erga omnes da decisão a respeito da validade da norma questionada.”<sup>32</sup>

A manifestação da PGR no RE nº 949.927/CE parece não entender muito bem essa ideia quando afirma que:

Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade proferida por juiz de direito não prejudica os desdobramentos jurídicos decorrentes do julgamento de uma ADI, ADC ou ADPF. Ao contrário, quando contrastados ambos os pronunciamentos, deve vigorar o emanado pela instância superior, dados os efeitos jurídico-constitucionais contidos nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, ainda que o julgado anterior tenha transitado em julgado.

O Supremo é funcionalmente competente para dar a última palavra sobre a interpretação constitucional, ao menos para o passado (mencionar Rodrigo Brandão), isso pelo próprio desenho institucional do controle de constitucionalidade brasileiro, que envolve, como dito, a amplitude e a superveniência de seus efeitos. A interpretação constitucional levada a cabo pelo STF não se impõe por ser a interpretação correta (não à toa que o Poder Legislativo, posteriormente, tem aptidão institucional para editar lei ou ato normativo que vá de encontro com a interpretação firmada pelo STF).

Nos leading cases acima referidos, os contribuintes da CSL impetraram mandado de segurança com o objetivo de se eximirem da cobrança do tributo em razão da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988. A questão constitucional tem, no caso concreto, relação de prejudicialidade com o pedido principal, qual seja, a tutela do direito líquido e certo de não pagar o tributo. Os magistrados competentes decidiram, como questão prejudicial, pela inconstitucionalidade da lei em comento, sendo esse o motivo determinante para a procedência dos pedidos formulados pelos impetrantes.

---

<sup>32</sup> ZAVASCKI, Teori. Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional. São Paulo: RT, 2001, p. 110.



Ocorre que, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, no desempenho de controle abstrato (ADI 15-2) e ainda de controle concreto (REs 146.733/SP e 138.284/CE), decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, com os efeitos retroativos que decorrem da influência no país da doutrina americana a respeito do controle de constitucionalidade.

O alcance dessas decisões do Supremo Tribunal Federal é a chave para uma harmonização entre o controle concreto e incidental exercido por todo e qualquer magistrado e o controle abstrato exercido pelo STF. Mais do que isso, é a chave para estabelecer a necessária sinergia entre os órgãos judiciais com atribuição de realizar juízo de compatibilidade entre as normas infraconstitucionais e a Constituição.

A retroatividade dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, que é a regra no ordenamento brasileiro, não implica na anulação das decisões judiciais anteriores - submetidas à autoridade da coisa julgada - proferidas com base na norma geral e abstrata declarada inconstitucional. A atuação do Supremo Tribunal Federal, na verdade, enseja uma reformulação do quadro normativo com base no qual a coisa julgada se consolidou, alterando substancialmente a regra-matriz de incidência tributária, o que faz com que as relações jurídico-tributárias decorrentes desse novo quadro estejam além dos limites objetivos da coisa julgada formulada.

Especificamente quanto às relações jurídico-tributárias, foi visto no capítulo anterior que a norma geral e abstrata que introduz os aspectos da incidência do tributo não se confunde com a norma específica e concreta que faz surgir, modifica ou extingue a relação jurídico-tributária. Desse modo, deve-se ter bem estabelecida a diferença entre declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e declarar a inconstitucionalidade das normas concretas e específicas (decisões judiciais) que, com base nela, tutelam direitos. A esse propósito, o Professor Luiz Guilherme Marinoni ensina o seguinte:

Além disto, é conveniente advertir que a eficácia retroativa da decisão de inconstitucionalidade não diz respeito ao controle de constitucionalidade das decisões judiciais, mas apenas e tão somente ao controle de constitucionalidade das leis. Embora isso em princípio seja evidente, a tese da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade sobre a coisa julgada muitas vezes esquece que nesta hipótese se está diante do controle de constitucionalidade da lei, e não de um meio de controle de constitucionalidade das decisões judiciais.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade. 4ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 22.

Isso ocorre por conta da própria natureza dos atos jurisdicionais, o que torna necessário ao presente trabalho dedicar um capítulo unicamente a tratar dos provimentos jurisdicionais e do grau de autonomia jurídica e política que detêm em relação ao seu substrato normativo. O desempenho da jurisdição significa atividade de intensa produção normativa, tendo como produto normas concretas e específicas, com destinatários bem determinados. No entanto, falta saber o quão dependente é essa decisão judicial em relação à norma que lhe serviu de substrato subsuntivo, até para tomar a conclusão adequada sobre se a invalidação da norma geral implica na invalidação do ato jurisdicional.

Vê-se, afinal, que o problema de como conciliar o controle abstrato e concentrado, com seus efeitos erga omnes e ex tunc, e o controle difuso e incidental, se reconduz à discussão a respeito da retroatividade dos efeitos das decisões do STF em relação às decisões judiciais submetidas à autoridade da coisa julgada. A coisa julgada, com os seus inerentes limites objetivos, serve, nesse sentido, como um manto protetor da legítima interpretação constitucional levada a efeito pelos órgãos jurisdicionais ordinários, consignada essa interpretação em seus pronunciamentos.

Sem o revestimento da coisa julgada, o controle incidental de constitucionalidade seria desempenhado sempre sob a condição resolutiva de o STF decidir em sentido contrário. Não faz sentido condicionar a atuação de um órgão jurisdicional com pretensão de definitividade, e com presunção de legitimidade, a um evento futuro e incerto. No fim das contas, proteger a coisa julgada, nesses casos, significa proteger a legitimidade da interpretação constitucional levada a efeito pelos magistrados ordinários e, por que não dizer, garantir a subsistência do controle incidental e difuso no país. A esse respeito, a lição do Professor Luiz Guilherme Marinoni:

No sistema em que todo e qualquer juiz tem dever-poder de controlar a constitucionalidade da lei, nulificar a sentença transitada em julgado que se fundou em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal significa retirar do juiz o próprio poder de realizar o controle difuso da constitucionalidade. Significa que a tese da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade sobre a coisa julgada é completamente incompatível com o sistema difuso de controle de constitucionalidade.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Id. Ibid. p. 20

Tendo tudo isso em conta, deve-se compreender até onde vai a coisa julgada, ou seja, quais são os seus limites. Isso porque a tutela da legítima interpretação constitucional dos magistrados ordinários não implica na perpetuidade dos efeitos de suas decisões que, em razão da natureza continuada das relações jurídico-tributárias, não subsistem diante de alterações substanciais no quadro fático e normativo que lhes dá suporte.

A declaração da inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária da CSLL tende a se projetar indefinidamente no tempo, até que sobrevenha um novo marco normativo que consolide uma nova regra-matriz. Esse novo marco se deu pela declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 pelo Supremo Tribunal Federal, projetando seus efeitos sobre as relações que se consolidem após a sua publicação. As sentenças definitivas proferidas nas ações de controle de constitucionalidade no STF produzem significativa modificação no estado de direito (Zavascki). Essa discussão será aprofundada no capítulo sobre a coisa julgada e seus limites.

Uma outra distinção, muito bem levantada pelo Professor Zavascki, e que aqui se faz relevante, é a que existe entre a extensão dos efeitos vinculantes da decisão de constitucionalidade e a eficácia do pronunciamento propriamente. A invalidade da norma - por incompatibilidade com a Constituição - se opera desde o seu surgimento, com efeitos *ex tunc* próprios. Por outro lado, a vinculação do juiz em relação ao pronunciamento do STF surge com a prolação do acórdão que o veiculou e não com o surgimento da norma declarada inconstitucional. A esse propósito, o Professor esclarece o seguinte:

O mesmo se pode dizer em relação à declaração de constitucionalidade: sua eficácia é *ex tunc*, na medida em que se reconhece a validade da norma desde a sua edição. Todavia, quando se trata do efeito vinculante das sentenças proferidas nas ações de controle concentrado, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que tal efeito não decorre da norma apreciada, mas da sentença que a aprecia. Sua eficácia é também *ex tunc*, mas seu termo inicial se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada. Pode-se situar, como termo inicial do efeito vinculante, nesses casos, a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868, de 10.11.1999). (...) É que, a partir da data da publicação da decisão do Supremo, cuja eficácia *erga omnes* lhe outorga incontestável valor normativo se opera uma relevante modificação do estado de direito: a da declaração, com efeito vinculante e *erga omnes*, da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do preceito normativo. Essa modificação, embora não seja apta a desconstituir automaticamente os efeitos passados e já consumados da sentença que julgou o caso concreto, terá, certamente, influência em relação aos seus efeitos futuros. Relativamente a estes

prevalecerá, em substituição ao comando da sentença anterior, o efeito vinculante da decisão proferida na ação de controle concentrado<sup>35</sup>.

A partir de tudo o que foi visto até aqui, pode-se concluir o seguinte. O aparente conflito entre os distintos modos de desempenho de controle de constitucionalidade deve ser resolvido por meio da compreensão da extensão dos efeitos de cada um e da superveniência do STF, harmonizando os pronunciamentos em conflito. As decisões de constitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal se projetam para todos os destinatários da norma retroativamente e vinculam os demais órgãos jurisdicionais a partir da publicação do acórdão respectivo. A superveniência e a atribuição do STF de dar a última palavra (para trás) a respeito da interpretação constitucional altera o quadro fático e jurídico que contornava a coisa julgada do pronunciamento de constitucionalidade emitido pelas instâncias ordinárias.

Com isso, a sentença concessiva da segurança, que declarou de forma incidental a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, consegue conviver harmonicamente com as declarações de constitucionalidade realizadas pelo STF na ADI 15-2 e nos REs nº 146.733/SP e nº 138.284/CE, bastando para tanto que os efeitos da primeira estejam bem delimitados pelo correto desenho do instituto da coisa julgada (o qual pretende ser traçado em capítulo próprio).

---

<sup>35</sup> ZAVASCKI, Teori. Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional. RT, 2001. p. 56.

#### 4. A JURISDIÇÃO COMO ATIVIDADE DE PRODUÇÃO NORMATIVA

A ideia de que a atividade exercida pelos magistrados se resume a uma operação dedutiva simples não se compatibiliza com a generalidade dos textos normativos e com a necessidade de se concretizar os comandos neles veiculados. Os juízes e tribunais exercem um papel único na produção normativa, assemelhada a uma atividade de reconstrução - recria-se a norma jurídica do caso concreto e, muitas vezes, recria-se a própria norma abstrata com o fito de adaptação ao caso concreto.

Nessa tarefa reconstrutiva, o julgador assume certo protagonismo na densificação e na concretização dos comandos normativos genéricos, tendo em consideração sempre a insuficiência do texto na conformação das mais diversas e complexas hipóteses fáticas que servem de pano de fundo para casos submetidos à apreciação jurisdicional. O raciocínio subsuntivo, de simples verificação da ocorrência do antecedente normativo e aplicação do seu consequente, não mais se revela útil, sobretudo nos hard cases (aqueles em que o componente literalidade é insuficiente para resolver o conflito).

O reconhecimento da supremacia da Constituição e da força normativa dos seus preceitos intensifica o protagonismo judicial na medida em que orienta o ordenamento jurídico e seus agentes à maximização da efetividade das normas constitucionais, sobretudo aquelas que consolidam direitos fundamentais dos jurisdicionados. Assim, todas as decisões judiciais, além de considerar a norma pretensamente aplicável ao caso sob análise, devem temperar o seu conteúdo com a pauta substantiva fornecida pela Constituição da República.

Esse protagonismo do juiz na reconstrução normativa possui dois flancos muito bem definidos: (i) a reconstrução de uma norma imediatamente aplicável ao caso concreto, feita sob medida para ele e (ii) a reconstrução de um norma abstrata, a partir da filtragem sistemática e constitucional, mediatamente aplicável ao caso concreto. A primeira - norma individualizada - pode ser facilmente encontrada no dispositivo de uma decisão judicial bem formulada, enquanto a segunda - norma alcançada mediante atividade interpretativa exercida sobre o texto - se extrai, comumente, da fundamentação do decisum. Esse processo de dupla reconstrução é muito bem explicado pelo Professor Fredie Didier Jr.:

Como se disse, ao se deparar com os fatos da causa, o juiz deve compreender o seu sentido, a fim de poder observar qual a norma geral que se lhes aplica. Identificada a norma geral aplicável (norma legal, por exemplo), ela deve ser conformada à Constituição através das técnicas de interpretação conforme, de controle de constitucionalidade em sentido estrito e de balanceamento dos direitos fundamentais. Nesse sentido, o julgador cria uma norma jurídica (= norma legal conformada à norma constitucional) que vai servir de fundamento jurídico para a decisão a ser tomada na parte dispositiva do pronunciamento. É nessa parte dispositiva que se contém a norma jurídica individualizada, ou simplesmente norma individual (= definição da norma para o caso concreto; solução da crise de identificação).<sup>36</sup>

As afirmações feitas até aqui representam uma superação da concepção chiovendiana sobre a atividade jurisdicional, de acordo com a qual os magistrados atuam a vontade da lei, concretizando-a. A concepção chiovendiana surge em um momento de receio em relação ao Poder Judiciário - estreitamente vinculado, à época da Revolução Francesa, ao antigo regime e aos desmandos e arbitrariedades dos estamentos privilegiados. O momento histórico pedia um amordaçamento da criatividade jurisdicional por medo da arbitrariedade. O direito, nessa época, era fruto exclusivamente dos comandos da lei<sup>37</sup>.

Também a concepção kelseniana (e até mesmo a defendida por Carnelutti) sobre a jurisdição é insuficiente para compreender as duas dimensões da atividade reconstrutiva dos magistrados. Adepto da teoria unitária do ordenamento jurídico, Kelsen afirmava que o juiz, além de aplicar a lei, cria a partir dela uma norma individual e concreta, tendo a decisão judicial uma natureza constitutiva. O direito seria o conjunto de normas gerais e das normas individuais, um produto tanto legislado quanto dos magistrados. O legislador aplicaria a Constituição criando a norma geral e o juiz aplicaria a norma geral criando norma individual.<sup>38</sup>

Mesmo essa criação de norma individual não significa uma atribuição criativa do juiz quando do exercício da atividade jurisdicional, senão apenas uma aplicação estrita da norma geral ao caso concreto. Isso só é suficiente para entender uma das dimensões do processo de reconstrução exposto acima (a que incide sobre a norma concreta e individual a ser aplicada imediatamente ao caso sob análise, contida no dispositivo da sentença).

---

<sup>36</sup> DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 22 ed. Vol. 1. Salvador: Jus Podivm, 2020. p. 202.

<sup>37</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade: art. 525, §§12, 13, 13 e 15, CPC/2015. 4. ed. rev., Atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 23

<sup>38</sup> Id. Ibid. p. 24

A respeito dessa insuficiência, e da relação entre o papel do magistrado e a Constituição, o Professor Luiz Guilherme Marinoni é claro:

No Estado Constitucional brasileiro, em que o juiz tem o dever de interpretar a lei de acordo com a Constituição e de realizar o controle de constitucionalidade no caso concreto, certamente não há como sustentar que a jurisdição atua a vontade da lei, na linha proposta por Chiovenda, ou mesmo se limita a criar a norma concreta, nos termos da teoria de Kelsen e das doutrinas de Carnelutti e Calamandrei.<sup>39</sup>

A evolução das teorias da interpretação, além do impacto do constitucionalismo (com a força normativa da constituição), conduziu um movimento de superação das concepções tradicionais a respeito da atividade jurisdicional. Reconheceu-se que as decisões judiciais trazem consigo um plus de significado ao ordenamento jurídico e que guardam autonomia em face do texto produzido pelo legislador. O Estado Constitucional brasileiro exige do juiz um desempenho valorativo que transcende, muitas das vezes, a própria intenção do legislador ao formular o texto, desempenho esse alinhado com os valores constitucionais.

A subsunção se substitui por um juízo valorativo de reconstrução, o que gera a necessidade de se estabelecerem standards decisórios a orientarem a interpretação judicial, obstando que a vontade do julgador converta a decisão em produto de arbitrariedade. Esses padrões são extraídos dos princípios constitucionais e das técnicas emolduradas pelas teorias da interpretação (um debate que não se pretende travar aqui, tendo em vista o propósito deste trabalho).

Assim, o que surge da decisão judicial é algo inédito consistente no resultado- interpretação formulado a partir da lei pelo magistrado e que expressa a sua vontade. Cria-se algo a partir do texto produzido pelo legislador, razão pela qual não se pode afirmar que a atividade jurisdicional é, de todo, criativa, mas sim reconstrutiva, “sendo possível dizer que a criatividade própria à interpretação judicial que se ampara na lei muda o direito apenas ‘incrementalmente’”.<sup>40</sup>

Essa autonomia que tem a decisão judicial em relação à lei que lhe serviu de substrato nos permite afirmar que a invalidação de uma lei ou ato normativo não implica na invalidação da sentença que a utilizou como substrato, da mesma forma que a declaração de

---

<sup>39</sup>Id. Ibid., p. 25.

<sup>40</sup> Id. Ibid., p. 28

constitucionalidade sobre uma lei ou ato normativo também não implica na invalidação da decisão judicial que teve como base a sua inconstitucionalidade. Se assim o fosse, o que estaria ocorrendo, na verdade, seria a invalidação de um juízo de inconstitucionalidade legitimamente desempenhado (como visto no capítulo anterior). A esse propósito, o Professor Marinoni afirma o seguinte:

Além disto, como a decisão não mais se limita a declarar ou a aplicar a lei, como acontecia à época do Estado Legislativo, mas constitui a norma jurídica do caso concreto, fruto do dever judicial de interpretar a lei de acordo com os direitos fundamentais e de realizar o controle da constitucionalidade, não há como supor que a declaração de inconstitucionalidade da lei possa gerar, por mera consequência, a inconstitucionalidade da coisa julgada.<sup>41</sup>

Nos leading cases que orientam os temas 881 e 885, a sentença concessiva da segurança aos contribuinte, eximindo-lhes de recolher o tributo, apresenta em sua fundamentação norma jurídica abstrata reconstruída a partir da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e, em seu dispositivo, norma individualizada que reconhece a inexistência de relação jurídico-tributária entre o Fisco e o então impetrante. Convém saber se a norma abstrata reconstruída na fundamentação tem aptidão para se submeter à autoridade da coisa julgada, análise que se fará ao longo do próximo capítulo. Por enquanto, é suficiente saber que existem essas duas normas jurídicas produzidas com a prolação da sentença.

A norma abstrata reconstruída a partir da declaração de inconstitucionalidade se situa no mesmo plano normativo da regra matriz de incidência tributária explicada no primeiro capítulo dessa obra, enquanto que a norma concreta se situa no mesmo plano normativo do lançamento tributário, que constitui o crédito e introduz a relação tributária no mundo jurídico. Se os limites objetivos da coisa julgada não impuserem a permanência e a imutabilidade da norma abstrata (que altera a regra-matriz para determinados contribuintes), então norma superveniente que enquadre a mesma situação fática poderá torná-la sem efeitos.

É importante, então, entender como se estruturam as normas produzidas pela sentença concessiva da segurança que permitiu ao contribuinte se eximir do recolhimento da CSLL, tanto a norma que consignou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, quanto a norma individualizada que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária tendo em vista a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88. Sobre a primeira norma: tomando por consideração

---

<sup>41</sup> Id. Ibid. p. 34



os fatores de inconstitucionalidade formal contidos no texto da Lei nº 7.689/88, é nula de pleno direito a hipótese de incidência que autoriza a cobrança da CSLL. Já a respeito da segunda norma: inexistente relação jurídico-tributária de CSLL entre o Fisco e o contribuinte (XX ou XX) em razão da nulidade absoluta da lei que veicula a hipótese de incidência do tributo.

Essas duas normas ganham autonomia em face da Lei nº 7.689/88, mas apenas uma delas tem aptidão para a imutabilidade no desenho do direito positivo brasileiro, isso pela posição que ocupa no raciocínio desenvolvido na decisão. É claro que o magistrado de primeira instância tem competência para desempenhar o controle incidental de constitucionalidade e, com isso, afastar a aplicação da norma que reputar inconstitucional caso se apresente como questão prejudicial ao mérito da ação que lhe seja submetida. Contudo, não se pode afirmar que o juízo incidental sobre a constitucionalidade da lei transita em julgado junto com a norma concreta contida no dispositivo da sentença (isso será melhor abordado no capítulo sobre a coisa julgada e seus limites).

## **5. A COISA JULGADA E SEUS LIMITES**

Em busca de uma definição de coisa julgada, pode-se recorrer às normas de direito positivo como uma saída mais convencional. Apesar de não fornecer todos os elementos necessários para se atribuir uma solução ao problema apresentado nos temas de referência (881 e 885), por ser convencional - e, portanto, de fácil compreensão a todos - a definição trazida pelo direito positivo se apresenta como um ótimo ponto de partida para discussões dogmáticas mais densas a respeito do tema.

O artigo 502 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2016) trata da matéria da seguinte forma: “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

O dispositivo encampou o posicionamento adotado pela maior parcela da doutrina do país a respeito da natureza jurídica da coisa julgada, que a considera uma qualidade (“autoridade”) da decisão de mérito que torna os seus efeitos imutáveis e indiscutíveis<sup>42</sup>. A coisa julgada seria, portanto, o atributo da decisão que torna o seu conteúdo intangível.

Há uma outra linha que entende que definir coisa julgada como um atributo significa desnutri-la de referencial semântico próprio, na medida em que a reduz a um mero adjetivo a ser atribuído à sentença (ou decisão de mérito). O Professor Antônio do Passo Cabral, pretendendo desenvolver uma definição mais ontológica, considera a coisa julgada um efeito sistêmico, externo à decisão, mas que dela depende e que torna o seu conteúdo imutável e indiscutível<sup>43</sup>.

Além disso, é possível afirmar que a coisa julgada também não integra a relação jurídica de direito material subjacente ao conteúdo da decisão respectiva, uma vez consagrada na doutrina a teoria processual a esse respeito (vitória teórica da teoria processual)<sup>44</sup>. Ou seja, a coisa julgada não opera uma novação na relação jurídica de direito material sobre a qual recai a decisão judicial, mas antes é um instituto exclusivamente de direito processual (uma qualidade da sentença ou um efeito sistêmico decorrente de sua prolação), que vincula o juiz e as partes<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e autoridade da sentença. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

<sup>43</sup> CABRAL, Antônio do Passo. Coisa Julgada e Preclusões Dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. 4 ed rev., Atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 176.

<sup>44</sup> Ibid. p. 201

<sup>45</sup> Ibid. p. 83

A doutrina estabelecida (establishment) também costuma designar de coisa julgada a preclusão-máxima que recai sobre as decisões que não podem mais ser impugnadas por instrumentos endoprocessuais (como recursos e incidentes). Acrescenta o qualificador “formal” para chamar a atenção a essa sua característica de fenômeno endoprocessual<sup>46</sup>. Essa faceta da coisa julgada, que projeta efeitos apenas para dentro do processo, não interessa ao presente trabalho.

Dentre os debates importantes que orbitam o instituto da coisa julgada, interessam ao presente trabalho especialmente três deles: (i) os limites objetivos da coisa julgada; ou seja, o que se torna imutável e indiscutível na decisão de mérito; (ii) os limites temporais da coisa julgada; ou seja, desde que e até qual momento perdura a imutabilidade e a indiscutibilidade da decisão e (iii) a relativização da coisa julgada ou a coisa julgada inconstitucional (dois termos utilizados para designar o mesmo fenômeno).

A consignação de limites objetivos à incidência do fenômeno coisa julgada tem como orientação conciliar a necessidade de certeza e segurança no ordenamento jurídico com a compreensão de que existem uma série de questões adjacentes (questões-satélites) que merecem estar abertas à discussão, até por não terem ainda sido exploradas sob todos os pontos de vista<sup>47</sup>. Estabelecer esses limites significa não apenas delinear o conteúdo da decisão de mérito que irá vincular o juiz e as partes no futuro, mas também deixar claro qual a parcela do que foi discutido no processo ficará aberta à rediscussão.

A maioria dos autores nacionais encontra a justificativa para a limitação objetiva na ideia de objeto do processo, cuja definição precisa se abre a discussões importantes nas quais se vê assente a cisão entre perspectiva material e perspectiva processual. Para a primeira (material), o objeto do processo se definiria a partir de um núcleo substancial, comumente extraído das alegações do autor. Estaria, assim, intimamente ligado com a relação jurídica de direito material subjacente. Os que enxergam a coisa sob a perspectiva processual - a segunda - a definem a partir de elementos estritamente processuais. O objeto do processo seria, nesse

---

<sup>46</sup> DINAMARCO, CÂNDIDO RANGEL. Instituições de direito processual civil. 7 ed. rev. e Atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

<sup>47</sup> CABRAL, Antônio do Passo. Op. Cit. p. 107

sentido, resumido às conclusões do autor, estampadas normalmente nos pedidos formulados ou, ainda, a certos componentes da causa de pedir essenciais à composição da demanda<sup>48</sup>.

Aqueles que definem o objeto do processo apenas a partir do pedido tendem a considerar que apenas a parcela dispositiva da decisão se torna imutável e indiscutível, enquanto que os que o definem a partir do que se chamou de relação simbiótica entre o pedido e a causa de pedir (como componentes essenciais da demanda) tendem a estender a imutabilidade e a indiscutibilidade também a certos elementos da fundamentação da decisão (como p. ex. as prejudiciais). Sobre a relação entre a coisa julgada e o objeto do processo, o Professor Antônio do Passo Cabral esclarece o seguinte:

A relação entre o objeto do processo e a coisa julgada, como se verá adiante, é próxima. Se defendemos, como Schwab, que o objeto do processo é o pedido, a res iudicata se limita a ele; porém, no sentido da tese de Habscheid, muitos afirmam que a coisa julgada abrange também da causa de pedir que são necessários ou decisivos para a compreensão do objeto do processo (pedido e causa de pedir). Sem embargo, hoje em dia se sustenta, aqui e ali, que o objeto do processo compreende uma relação simbiótica entre pedido e causa de pedir, e por isso a indiscutibilidade deve estender-se a certos pontos da causa petendi.<sup>49</sup>

Voltando ao desenho direito positivo, pode-se enxergar que o Código de Processo Civil de 2015 estendeu a imutabilidade e a indiscutibilidade às questões prejudiciais, ao mesmo tempo em que fixou critérios objetivos e firmes para a referida extensão. Basta observar os parágrafos do art. 503 do CPC<sup>50</sup>. O legislador reconheceu como benéfico para o sistema de estabilidades tornar as prejudiciais imunes diante da constatação de certos pressupostos cumulativos, por razões de segurança jurídica e até mesmo uniformidade lógica dos pronunciamentos judiciais. De acordo com o Professor Antônio do Passo Cabral, esses pressupostos se prestam a:

---

<sup>48</sup> Ibid. p. 104-105

<sup>49</sup> Ibid. p. 105

<sup>50</sup> Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

...exigir que o debate tenha sido desenvolvido em condições tais que possa tranquilamente levar à conclusão de que as partes engajaram-se voluntariamente na discussão do tema de forma ampla e exaustiva, e que não se verão surpreendidas pela formação da coisa julgada, a impedir que rediscutam o conteúdo do debate em outros processos.<sup>51</sup>

O pressuposto que mais importa ao presente trabalho é aquele descrito no inciso III do §1º do art. 504, de acordo com o qual a imutabilidade apenas se estenderá à questão prejudicial caso “o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal”. Em decorrência dessa norma, os pronunciamentos das instâncias judiciais ordinárias que afastam a aplicação por considerá-las constitucionais não o fazem com força de coisa julgada, porque o único órgão competente para desempenhar o controle de constitucionalidade como questão principal (controle direto de constitucionalidade) é o Supremo Tribunal Federal.

Ou seja, as prejudiciais de constitucionalidade não se acobertam do manto da coisa julgada da forma como concebida pelo desenho do direito positivo; na verdade, encontra óbice justamente em seus limites objetivos. O legislador brasileiro, expressando-se por meio do CPC, entendeu por bem não imunizar o juízo prejudicial de constitucionalidade de eventual rediscussão, como forma inclusive de preservação da competência do Supremo Tribunal Federal (competência, e não hierarquia)<sup>52</sup>.

A partir disso, caem por terra os entendimentos doutrinários que porventura levem a entender que a melhor forma de preservar o controle difuso de constitucionalidade atribuído às instâncias judiciais ordinárias é submetendo os seus pronunciamentos sobre prejudiciais de constitucionalidade à autoridade da coisa julgada<sup>53</sup>.

Assim, a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 veiculada nas sentenças prolatadas pelas instâncias ordinárias não se tornou imutável nem indiscutível, por esbarrar em uma das limitações objetivas da coisa julgada. O legislador (como entidade abstrata) assim entendeu ser a melhor forma de preservar a competência do Supremo Tribunal Federal e não há qualquer inconstitucionalidade nisso. O Código de Processo Civil, ao fixar

---

<sup>51</sup> Ibid. p. 110

<sup>52</sup> Ibid. p. 113

<sup>53</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade: art. 525, §§12, 13, 13 e 15, CPC/2015. 4. ed. rev., Atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 21.

pressupostos para a incidência da coisa julgada sobre questões prejudiciais, não limita o exercício de competência constitucional, mas, pelo contrário, protege-o.

Sobre a subsistência dos efeitos do dispositivo da sentença no tempo, importa se debruçar sobre os limites temporais do instituto da coisa julgada para saber a partir de que momento e diante de quais circunstâncias o conteúdo da sentença perde a definitividade própria do instituto. O Professor Antônio do Passo Cabral fala muito bem sobre a necessidade de limites temporais:

A coisa julgada não pode petrificar o tráfego jurídico, e mesmo afirmando a mutabilidade da decisão, não se pode excluir a possibilidade de que fatos sucessivos possam modificar a situação substancial e as relações entre as partes. A estabilidade assegurada pela res iudicata refere-se à situação posta de acordo com as circunstâncias existentes à época em que a sentença foi pronunciada, ou seja, é aquela conclusão judicial, tal qual externada naquele momento, que se torna imutável e indiscutível.<sup>54</sup>

Também interessa ao presente trabalho o assunto das relações jurídicas continuativas, aquelas que se renovam no tempo e contêm um dinamismo inerente aos seus termos (como já explicado neste trabalho). A sua peculiaridade consiste em continuar sofrendo modificações mesmo após a prolação da sentença. Essa discussão não se enquadra dentre aquelas que tratam da limitação temporal da coisa julgada, isso porque não tem como centro de análise os seus limites temporais, mas sim os limites objetivos do instituto e a própria natureza das relações jurídicas continuativas.

A relação tributária entre o Fisco e o contribuinte se renova a cada ano mediante a incidência do tributo sob determinadas condições fáticas e jurídicas (condições que definem os aspectos essenciais da incidência tributária, como por exemplo o valor a pagar). Pode-se enxergar essas relações sob dois pontos de vista: (i) uma relação geral decorrente da regramatrix de incidência tributária (ex: relação contribuinte-Fisco de CSLL e (ii) diversas relações jurídicas formadas a partir do lançamento tributário (ou o ato jurídico que lhe faça as vezes), singularidades ano após ano (ex: relação contribuinte-Fisco de CSLL do ano de 2002).

A respeito dessa forma de enxergar as coisas, o Professor Eduardo Talamini bem esclarece o seguinte: “(...) cumpre reconhecer que no bojo de uma relação geral e mais ampla

---

<sup>54</sup> Cabral, Antônio do Passo. Op. Cit. p. 123

entre contribuinte e Fisco inserem-se as múltiplas e reiteradas relações específicas em que há a incidência tributária.”<sup>55</sup>

A partir disso, à coisa julgada formulada sobre uma sentença que cria, modifica ou extingue os termos de uma relação jurídico-tributária ampla e decorrente de uma forma genérica da regra-matriz, aplica-se o regime da coisa julgada em relações continuativas. Quanto às sentenças que tratam de relações tributárias específicas, referentes a determinados exercícios, aplica-se a lógica estampada na Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal<sup>56</sup>.

Uma definição cara ao presente trabalho é aquela formulada pelo Professor Eduardo Talamini a respeito das relações jurídicas propriamente continuadas:

Têm esse caráter aquelas relações cuja hipótese de incidência concerne a fatos ou situações que perduram no tempo, de modo que suas posições jurídicas internas (direitos, deveres, ônus...) podem ser modificadas ou redimensionadas no curso da relação, conforme varia o panorama fático ou jurídico<sup>57</sup>.

Não há dificuldade nenhuma em caracterizar a relação jurídico-tributária como propriamente continuativa. Alterações de fato e de direito concernentes à hipótese de incidência tributária podem dar ensejo a modificações substantivas no curso da relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte. Com a evolução dos fatos, surge uma nova causa de pedir, distinta da anterior, e alheia aos limites objetivos da coisa julgada então formulada.

Não se trata, portanto, como alguns autores insistem em afirmar, de uma coisa julgada especial com cláusula implícita *rebus sic stantibus*, que merecerá ser desconstituída diante da constatação de fatos supervenientes. Na verdade, as circunstâncias supervenientes ensejam modificação no próprio objeto do processo, escapando dos limites objetivos da coisa julgada, e não são exceção. Até porque toda e qualquer sentença é proferida sob determinadas condições, que, se alteradas, darão ensejo a uma nova causa de pedir e, com isso, a um novo objeto do processo. Assim, nas relações continuativas, o que se altera com o tempo é a própria situação material decidida, pelo dinamismo que lhe é ínsito, e não a coisa julgada dela decorrente<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> TALAMINI, Eduardo. A coisa julgada no tempo: os limites temporais da coisa julgada. Revista Jurídica. Ano 55, n° 354. Abril, 2007.

<sup>56</sup> Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

<sup>57</sup> TALAMINI, Eduardo. Op. Cit.

<sup>58</sup> CABRAL, Antônio do Passo. Op. Cit. p. 128

Não cabe aplicar, portanto, o raciocínio de que, para se modificar os termos da relação jurídica decorrente da sentença, deve-se constatar requisitos de imprevisão (decorrentes da cláusula rebus sic stantibus)<sup>59</sup>.

A consignação de interpretação constitucional pelo Supremo Tribunal Federal sobre a Lei nº 7.689/88 alterou significativamente o cenário jurídico em que a sentença concessiva da segurança nos processos de origem foi prolatada. Isso porque, ao conferir novo sentido a textos integrantes do direito positivo, deu-lhes novo sentido, construindo nova norma (tendo em consideração seu caráter geral e vinculante) derogatória daquela em vigor e destinada a tratar de situação em curso. A esse respeito, o Professor Talamini esclarece o seguinte:

Pois bem, quando algo nesses termos se der - quando o quadro fático e (ou) axiológico fizer com que se passe a atribuir um novo sentido ao dispositivo normativo - terá havido alteração do direito, e, portanto, aplicar-se-á às relações continuativas a regra do artigo 471, I. Isso haverá de ser feito nos limites acima indicados. Sobretudo caberá diferenciar (i) a norma ou o grupo de normas que incidiu apenas no momento da constituição da relação continuativa (ii) da norma ou grupo de normas que permanece incidindo no curso dessa relação: obviamente, apenas nessa segunda hipótese caberá a aplicação da regra do art. 471, I.<sup>60</sup>

A prolação da sentença nos mandados de segurança originários teve como pressuposto as circunstâncias jurídicas e fáticas da época e desenvolveu um raciocínio semelhante ao seguinte: ‘tendo em conta que o STF ainda não se pronunciou me vinculando, eu declaro a inconstitucionalidade da Lei e, com isso, concedo a segurança para desconstituir em definitivo a relação jurídico-tributária que se estabelece entre contribuinte e Fisco em razão da incidência da CSLL’. A superveniência do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, com todas as suas características, sensivelmente, mexeu com esse raciocínio.

A doutrina estabelecida costuma aferir a coisa julgada, fazendo incidir seus efeitos, a partir de dois principais critérios: (i) identidade entre os tradicionais elementos da demanda e (ii) identidade entre as relações jurídicas. A partir desses dois critérios - revelados por meio de articulações promovidas por duas teorias, tríplice identidade e identidade das relações jurídicas

---

<sup>59</sup> SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária. 1ª Edição. São Paulo: Lumen Juris, 2018. p. 49.

<sup>60</sup> TALAMINI, Eduardo. Op. Cit.



- busca-se encontrar o que efetivamente caracteriza o objeto do processo para, então, estabelecer identidade entre duas demandas.

A teoria da tríplice identidade faz uma análise estritamente formal dos elementos ortodoxos das demandas - partes, causa de pedir e pedido - para identificá-las, enquanto que a teoria da identidade de relações jurídicas desempenha uma aferição a partir da própria situação jurídica material subjacente ao processo. A segunda se aplica, normalmente, diante da insuficiência da primeira para captar a essência do objeto do processo<sup>61</sup>.

Isso tudo significa que a novação operada pelo Supremo Tribunal Federal no cenário jurídico sobre a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 deve incidir também sobre os contribuintes que lograram conquistar a declaração de inexistência da relação jurídica da CSLL nos mandados de segurança, seja porque (i) as questões prejudiciais de constitucionalidade não estão cobertas pelo manto da coisa julgada, seja porque (ii) a virada interpretativa modificou o sentido da norma e alterou a estrutura levada em conta pelas instâncias ordinárias ao decidirem os mandados de segurança.

Outro assunto importante ao presente trabalho é a coisa julgada inconstitucional ou, como alguns preferem chamar, o fenômeno da relativização da coisa julgada.

Sobre as nomenclaturas utilizadas para designar o fenômeno, o Professor Antônio do Passo Cabral faz as seguintes críticas: (i) diante dos mecanismos previstos no ordenamento jurídico para a quebra da coisa julgada, conclui-se que o instituto é inerentemente relativo. Assim, não faria sentido falar em sua relativização e (ii) sendo a coisa julgada, de acordo com a doutrina dominante, um atributo da sentença, não se pode qualificá-la como constitucional ou inconstitucional, porque é neutra em conteúdo. É a própria decisão que possui caráter constitucional ou inconstitucional. A coisa julgada, como um fenômeno estritamente processual, não se macula por vícios de inconstitucionalidade, salvo quando pervertida<sup>62</sup>.

Os que militam pela existência desse fenômeno explicam que a coisa julgada formulada sobre decisões incompatíveis com a Constituição da República deve ser afastada, porque o

---

<sup>61</sup> CABRAL, Antônio do Passo. Op. Cit. p. 135.

<sup>62</sup> Ibid. p. 198

ordenamento jurídico não conseguiria conviver com um vício tão grave (ou com uma decisão tão injusta). O parâmetro de injustiça adotado é a incompatibilidade com as normas constitucionais, cuja interpretação sofre de uma fluidez extrema diante das aceleradas mudanças no contexto que lhes é subjacente. O Professor Antônio do Passo Cabral, inclusive, faz duras críticas aos parâmetros para essa quebra da coisa julgada.

Esses autores também costumam considerar a sentença inconstitucional como um ato jurídico inexistente. É um grave equívoco, uma vez que sequer as leis reputadas como inconstitucionais são tidas como inexistentes. Ao contrário, são invalidadas e, apesar dos efeitos retroativos da invalidação, ficam salvaguardadas as situações jurídicas estabilizadas. Além disso, a coisa julgada é considerada, não uma condição da ação (já que, com a vitória teórica da teoria processual, o instituto não tem relação direta com o direito material), mas sim um pressuposto processual negativo e, assim, não enseja a inexistência do processo<sup>63</sup>.

A coisa julgada é estimada pelos autores dessa corrente como apenas mais um dos valores com tutela constitucional, sujeito a ponderações com os demais valores contidos na Constituição da República, todos eles situados no mesmo patamar axiológico. Alguns defendem até que valores como justiça e moralidade tenham hierarquia superior à segurança jurídica (da qual a coisa julgada é um corolário processual)<sup>64</sup>.

Mais acertada é a posição assumida pelo Professor Luiz Guilherme Marinoni, que defende ser a coisa julgada um pressuposto para o discurso jurídico e, assim, para o próprio exercício da jurisdição. Os outros valores estariam inseridos no discurso jurídico, meio pelo qual eles seriam discutidos e ponderados. A coisa julgada estaria situada, então, em outro patamar, não sendo apenas mais uma das garantias processuais estampadas na Constituição. Esclarecedora é a seguinte mensagem do Professor Marinoni:

A coisa julgada, portanto, não é uma regra preocupada com o conteúdo do discurso, mas sim uma condição para que o discurso seja um discurso institucional limitado no tempo e, destarte, um discurso jurídico propriamente dito (...) Ora, um discurso jurídico incapaz de se estabilizar é uma contradição em termos, já que o poder, fundamento do discurso jurídico, imprescinde do recrudescimento<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Ibid. p. 198.

<sup>64</sup> Ibid. p. 200

<sup>65</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. Op. Cit. p. 48

E, como pressuposto para a existência do discurso jurídico propriamente dito, a coisa julgada goza de uma prevalência a priori nas ponderações com outros valores constitucionalmente tutelados, como a justiça, a moralidade e, talvez, a própria supremacia da Constituição.

Observa-se, do exposto até aqui, a fragilidade do parâmetro a partir do qual se propõe a relativização da coisa julgada. Essa fragilidade se intensifica quando temos em conta o sem número de matérias que se encontram constitucionalizadas sob a égide do regime de 1988. Como bem ensina o Professor Antônio do Passo Cabral, reconduzir os critérios para a quebra da coisa julgada à inconformidade com as normas constitucionais fragiliza e instabiliza o ordenamento jurídico como um todo<sup>66</sup>.

Portanto, a fragilidade nos critérios, seja pela dificuldade interpretativa inerente à técnica da ponderação, seja pela imensidão de matérias constitucionalizadas, permite concluir pela fragilidade da própria corrente da relativização da coisa julgada (ou da coisa julgada inconstitucional).

De qualquer maneira, ainda que fosse sustentável a tese da relativização, a coisa julgada formulada sobre a sentença dos mandados de segurança originários - que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária de CSLL por inconstitucionalidade incidental - não acoberta situações supervenientes capazes de alterar o cenário fático e jurídico no qual a sentença foi prolatada. Assim, a decisão do Supremo Tribunal Federal alcança os contribuintes beneficiados pelos mandados de segurança a partir do raciocínio travado nos limites objetivos da coisa julgada e não numa discussão sobre relativização da coisa julgada.

---

<sup>66</sup> CABRAL, Antônio do Passo. Op. Cit. p. 207

## CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, pode-se tornar que a discussão travada nos temas 881 e 885 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal passeia por diversos institutos e transcende a tradicional divisão de disciplinas. Atribuir uma solução aos temas, a ser consagrada numa tese, é tarefa que exige do intérprete - e exigirá dos ministros do Supremo - a fixação de premissas importantes sobre (i) a relação jurídico-tributária; (ii) o modelo brasileiro de controle de constitucionalidade; (iii) o exercício da jurisdição e o papel dos juízes na reconstrução normativa e (iv) sobre os limites objetivos da coisa julgada.

A regra matriz de incidência tributária, que introduz os aspectos essenciais da incidência de determinado tributo, como visto, faz surgir uma relação jurídico-tributária genérica e abstrata entre os contribuintes em geral e o Fisco. Assim, a partir do início da vigência da Lei nº 7.689/88 - que introduziu a CSLL no ordenamento - aqueles que auferem lucro (fato gerador da CSLL) se encontram vinculados ao Fisco.

Essa relação abstrata, contudo, apenas se concretiza com o lançamento tributário (ou ato que lhe faça as vezes), que que, por sua vez, dá ensejo ao surgimento de relações jurídico-tributárias concretas (que, no caso da CSLL, se renovam ano a ano). As relações jurídico-tributárias abstratas e genéricas - as primeiras - são continuativas porque seus aspectos essenciais estão sujeitos a mudanças circunstanciais ao longo do tempo.

Tanto o Supremo Tribunal Federal quanto às instâncias ordinárias possuem a atribuição de interpretar a Constituição na via judicial, funcionando como seus verdadeiros guardiões (a despeito de o texto constitucional apenas relacionar expressamente esse papel ao STF). As ferramentas de controle judicial de constitucionalidade devem, por não haver uma única interpretação legítima a priori, ser harmonizadas numa relação de sinergia, e não submetidas a conflitos.

A dinâmica do controle de constitucionalidade, repartido entre o STF e as instâncias ordinárias, deve ser compreendida a partir da lógica da distribuição funcional de competências e não a partir de uma lógica de hierarquia. Em razão do alcance que tem a decisão do Supremo (efeitos erga omnes e vinculantes), ela naturalmente se impõe sobre as decisões de constitucionalidade proferidas pelas instâncias ordinárias, isso por uma dinâmica institucional muito específica do constituinte que entendeu por bem consagrar esse alcance às decisões da corte suprema.

O exercício da jurisdição, sobretudo o momento da decisão de mérito, deve ser compreendido como uma atividade de dupla reconstrução normativa. O magistrado, ao proferir suas decisões, formula a partir dos filtros constitucionais (princípios e direitos fundamentais) e do texto legal uma norma geral e abstrata apta a acobertar juridicamente a situação litigiosa que lhe foi submetida. Essa norma geral e abstrata é o primeiro plano de reconstrução, facilmente identificado na fundamentação da sentença e relacionado, pelo crivo que é feito, com o controle concreto de constitucionalidade. Nos leading cases que servem de referência ao presente trabalho, as instâncias ordinárias, por meio de mandado de segurança, incidentalmente, declararam a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária, modificando-a. Essa modificação na regra matriz é produto de atividade (re) criativa do juiz, e não se confunde com a própria lei nº 7.689/88.

O magistrado também realiza outra reconstrução - a partir dessa norma geral e abstrata por ele reconstruída, surge uma norma concreta e adequada ao litígio específico que lhe foi submetido. Essa norma concreta e específica é o segundo plano de reconstrução, facilmente identificado no dispositivo das decisões, o comando próprio emitido pelo órgão jurisdicional. Nos leading cases, as instâncias ordinárias, na via do mandado de segurança, declaram a inexistência da relação jurídico-tributária geral e abstrata entre Fisco e contribuinte no que diz respeito à incidência da CSLL. Essa declaração de inexistência é produto do segundo nível de reconstrução feita pelo juiz.

O fenômeno da coisa julgada, com a imutabilidade e a indiscutibilidade que dela decorrem, como uma autoridade ou como um efeito sistêmico - manifestações da vitória da teoria processual - encontra limites no objeto do processo (pedido e elementos essenciais da causa de pedir), de acordo com o desenho do direito positivo.

As prejudiciais, na forma do art. XX do CPC, apenas integram o objeto do processo e se submetem à autoridade da coisa julgada caso preenchidos alguns pressupostos. Um deles é ter o magistrado que conheceu a prejudicial competência para decidi-la como questão principal. As instâncias ordinárias não detêm competência funcional para declarar a (in) constitucionalidade das leis e demais atos normativos em caráter principal (por meio das ações diretas) e, portanto, seu juízo incidental a respeito da constitucionalidade das normas não se torna imutável e indiscutível. Portanto, a declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 desempenhada pelas instâncias ordinárias nos *leading cases* não se submete à autoridade da coisa julgada e não merece ser protegida sob tal rótulo, por esbarrar nos limites objetivos do instituto.

O dispositivo da sentença nos mandados de segurança originários, por sua vez, declarou a inexistência da relação jurídico-tributária (aquela de caráter geral e abstrato) de CSLL em relação aos impetrantes. Esse modelo de relação perdura no tempo com potencial alteração de suas posições jurídicas internas de acordo com os fatos que lhes são subjacentes. Essas modificações podem dar ensejo a um novo objeto do processo, uma vez que a alteração das circunstâncias fáticas e jurídicas nas quais a decisão foi proferida farão surgir uma nova causa de pedir, distinta da anterior e alheia aos limites objetivos da coisa julgada então formulada. A virada interpretativa promovida pelo Supremo Tribunal Federal modificou o contexto jurídico subjacente às decisões que trataram de relações continuativas, o que afasta o comando anterior pro futuro em razão, novamente, das limitações objetivas da coisa julgada (objeto do processo).

A coisa julgada formulada sobre a sentença dos mandados de segurança originários - que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária de CSLL por inconstitucionalidade incidental - não acoberta situações supervenientes capazes de alterar o cenário fático e jurídico no qual a sentença foi prolatada. Assim, a decisão do Supremo Tribunal Federal alcança os contribuintes beneficiados pelos mandados de segurança a partir do raciocínio travado nos limites objetivos da coisa julgada e não numa discussão sobre relativização da coisa julgada.

Conclui-se o seguinte: a natureza especial das relações jurídico-tributárias, sobretudo aquelas de caráter geral e abstrato que se estabelecem com a vigência da regra-matriz de incidência, justifica a alteração de seus termos no tempo e, por isso, a coisa julgada formulada sobre a decisão judicial que modifica os termos dessa relação encontra limites subjetivas em alterações jurídicas posteriores. Os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal fazem com

que ela prevaleça pro futuro sobre as decisões de constitucionalidade das instâncias ordinárias, que apesar de não terem sido declaradas inconstitucionais, não se protegem sob o manto da coisa julgada. E, por isso, não há que se falar em relativização da coisa julgada.

#### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª ed. rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

CABRAL, Antônio do Passo. **Coisa Julgada e Preclusões Dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**. 4 ed rev., Atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência**. 9ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 4ª. Fórum, 2018.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 22 ed. Vol. 1. Salvador: Jus Podivm, 2020. p. 202.

DINAMARCO, CÂNDIDO RANGEL. **Instituições de direito processual civil**. 7 ed. rev. e Atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

GRAU, Eros Roberto. **Licitação e contrato administrativo: estudo sobre a interpretação da lei**. São Paulo: Malheiros, 1995.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. 3 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira. **O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional.** Revista de informação legislativa, v. 41, n. 162, p. 149-168

SARLET, Ingo Wolfgang. **MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional.** 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SARMENTO, Daniel, e SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho.** 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

SOUSA, Rubens Gomes. **Coisa julgada (direito fiscal).** Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Borsoi. v.9.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária.** 1ª Edição. São Paulo: Lumen Juris, 2018.

TALAMINI, Eduardo. **A coisa julgada no tempo: os 'limites temporais' da coisa julgada.** Revista do Advogado. Ano XXVI. Nº 88. Nov. 2006.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito.** 4.ed. São Paulo: RT, 2000.

ZAVASCKI, Teori. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional.** São Paulo: RT, 2001.