

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

PEDRO HENRIQUE RESCHKE

PRECEDENTES FORMALMENTE VINCULANTES E A COISA JULGADA NAS
RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO

FLORIANÓPOLIS

2016

PEDRO HENRIQUE RESCHKE

PRECEDENTES FORMALMENTE VINCULANTES E A COISA JULGADA NAS
RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
junto ao curso de Especialização em Direito
Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários – IBET.

FLORIANÓPOLIS

2016

Autor: Pedro Henrique Reschke

Título: Precedentes formalmente vinculantes e a coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato continuado.

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Florianópolis/SC, 31 de março de 2016.

TERMO DE RESPONSABILIDADE E PERMISSÃO DE USO

Autor: Pedro Henrique Reschke

Título: Precedentes formalmente vinculantes e a coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato continuado.

Instituição: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Curso: Especialização em Direito Tributário.

Eu, **PEDRO HENRIQUE RESCHKE**, declaro que a presente monografia representa trabalho de pesquisa inteiramente original, que não configura plágio, e me responsabilizo integralmente pelo seu conteúdo ideológico.

Declaro, ainda, que permito a divulgação do trabalho no acervo digital do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, em meio físico e digital.

Florianópolis, 31 de março de 2016.

PEDRO HENRIQUE RESCHKE

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho
a quem sempre esteve e sempre vai estar do meu lado.

À Gabriela, meu amor e companheira de batalha,
que nossos esforços e sacrifícios sejam recompensados!

Aos meus pais,
por tudo e mais um pouco.

RESUMO

O art. 927 do Código de Processo Civil concedeu natureza de precedente formalmente vinculante a determinadas espécies de decisão judicial. Este trabalho pretende analisar o impacto das decisões elencadas neste rol sobre relações jurídicas tributárias de trato continuado baseadas em decisões anteriores, já transitadas em julgado. Deverão os tributos ser cobrados, desde logo, com a tese esposada no precedente vinculante, ou todas as futuras relações jurídicas continuam amarradas à coisa julgada? Para responder a esta pergunta, o estudo parte de investigação sobre a origem da natureza vinculante dessas decisões, passando por uma análise da teoria da incidência da norma do ponto de vista do constructivismo lógico-semântico, para então analisar a questão da estabilidade da coisa julgada nas relações jurídicas de trato sucessivo. Conclui-se pela imprescindibilidade da propositura de ação revisional fundamentada no art. 505, I, do CPC, para que a coisa julgada possa ser revista à luz dos fundamentos determinantes do precedente vinculante.

Palavras-chave: Direito tributário; direito processual; precedentes vinculantes; relações jurídicas tributárias de trato continuado; coisa julgada.

ABSTRACT

Article 927 of the Brazilian 2015 Civil Procedure Code turned certain kinds of judicial decisions into formally binding precedents. This paper analyzes the impact of such decisions over previously decided lawsuits that regulated juridical relations that repeat over regular periods of time, specifically in the field of tax law. Should future taxes be charged according to the new decision, or are they still bound by *res judicata*? In order to answer this question, the paper begins by investigating the precise nature of the binding authority of said decisions. What follows is an analysis of the phenomenon of *incidence* of the legal norm, from the viewpoint of the Brazilian theory called *logical-semantic legal constructivism*. In the end, the paper concludes that *res judicata* cannot be automatically revoked. Interested parties must make a new claim, called “ação revisional”, asking for a revision of previously decided matters in light of the *ratio decidendi* of the new legally binding decision. Said claim is based on Article 505, I, of the 2015 Civil Procedure Code,

Keyword: Tax law; procedural law; binding precedents; successive juridical bonds; *res judicata*.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1: PRECEDENTES FORMALMENTE VINCULANTES	11
1.1 <i>Fontes do direito</i>	13
1.2 <i>Natureza da vinculação aos precedentes listados no art. 927 do CPC</i>	14
1.3 <i>Precedente como ferramenta argumentativa</i>	16
1.4 <i>Precedente vinculante não é decisão com eficácia erga omnes</i>	19
CAPÍTULO 2: RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO, INCIDÊNCIA E COISA JULGADA	21
2.1 <i>A teoria da incidência da norma jurídica</i>	21
2.2 <i>Relações jurídicas de trato continuado, a partir da teoria do fato jurídico</i>	23
2.3 <i>Coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado</i>	26
CAPÍTULO 3: PRECEDENTES VINCULANTES E COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO	30
3.1 <i>Surgimento de precedente vinculante é modificação do estado de direito</i>	31
3.2 <i>Os efeitos da coisa julgada não podem cessar automaticamente</i>	32
3.3 <i>A imprescindibilidade da ação revisional do art. 505, I</i>	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS	40

INTRODUÇÃO

Os arts. 926 e seguintes do CPC de 2015 versam sobre a obrigação do Poder Judiciário brasileiro de manter sua jurisprudência *estável, íntegra e coerente*. Isso não significa que o Brasil instituiu um sistema de precedentes equivalente ao *stare decisis* típico dos países de *common law*, mas é (mais um) passo importante no reconhecimento da importância de se ter um corpo coeso de decisões judiciais, e da segurança jurídica e estabilidade que disso decorrem. Não restam dúvidas, de qualquer forma, que um rol exaustivo de decisões ganhou autoridade vinculante, por força de lei: aqueles elencados no art. 927, que a lei afirma, na voz imperativa, que os juízes e os tribunais “*observarão*”.

No campo do direito tributário, essa novidade traz grandes impactos. Para os fins deste trabalho, o enfoque é nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo que já sejam regidas pela coisa julgada. Sabe-se que os *limites objetivos* desta coisa julgada são representados pelas circunstâncias de fato e de direito que se apresentaram ao juiz da causa originária; se há mudança relevante em qualquer uma das duas variáveis, a situação jurídica é distinta e as razões que levaram o juiz a decidir de determinada forma no passado não mais existem.

Este trabalho se propõe a relacionar os dois conceitos, analisando se o advento de algum dos precedentes vinculantes do art. 927 representa inovação no estado de fato ou de direito apta a ensejar a desconsideração da coisa julgada individual. Concluindo ser positiva a resposta, passa-se a analisar o método dessa desconsideração – se automática, como já se posicionou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em seu parecer n. 492/2011, ou se há necessidade de manejo de ação autônoma, de caráter constitutivo, baseada no art. 505, I, do CPC.

Para isso, parte-se de um estudo da natureza da vinculação aos precedentes formalmente vinculantes do art. 927. Para tanto, analisa-se tanto a autoridade *ope legis* desses precedentes como o papel de um sistema de precedentes coeso dentro de qualquer sistema jurídico que se proponha racional. Trabalham-se os conceitos de “coesão” e “coerência” a partir da obra de Neil MacCormick, visando demonstrar que não é só interessante mas *necessário* que as decisões judiciais guardem coerência entre si. Nos sistemas de *common law*, essa coesão vem da doutrina do *stare decisis*, culturalmente instituída; a aposta brasileira é da criação de um corpo de decisões com autoridade vinculante por disposição legal. Pretende-se estudar essa autoridade a partir das premissas do constructivismo lógico-semântico, de Paulo de Barros Carvalho.

No segundo capítulo, a intenção é estudar as relações jurídicas de trato sucessivo a partir da teoria constructivista da incidência da norma jurídica. Pretende-se demonstrar como a teoria do direito como linguagem, que sucede a noção tradicional de incidência automática e infalível. Estabelecidas estas premissas, ainda no segundo capítulo serão analisados os limites da coisa julgada formada sobre as relações jurídicas de trato sucessivo, através de uma leitura mais detalhada do art. 505, I, do CPC, expondo os conceitos de mudança no estado de fato e de direito.

Partindo deste ponto, o último capítulo pretende estudar se o advento de um precedente com força vinculante é razão suficiente para estar configurada a *mudança no estado de direito* que faz serem ultrapassados os limites objetivos da coisa julgada. A partir daí, segue um estudo do método adequado para essa desconsideração, se automática ou dependente da propositura da ação revisional proposta no art. 505, I.

Ao longo de todo o trabalho, pretende-se diferenciar com clareza a autoridade dos precedentes que são formalmente vinculantes em razão de seus fundamentos determinantes, da autoridade *erga omnes* das decisões que declaram a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de terminada lei ou ato normativo. Esta distinção é muito importante para se trabalhar de forma adequada com qualquer sistema de precedentes, mas vem passando despercebida pela doutrina e mesmo pela legislação (pois as decisões dadas em controle concentrado de constitucionalidade foram redundantemente inseridas no rol de precedentes vinculantes do art. 927).

Vale deixar claro que não se pretende entrar no debate da *retroação* da decisão perante situações jurídicas consolidadas. Não se falará, assim, em ação rescisória, nem serão estudados eventuais efeitos *ex tunc* dos precedentes. Este recorte no objeto do estudo se fez necessário em razão, mais uma vez, da limitação espacial.

Destaque-se que, em razão das limitações de formato e tamanho, a monografia pressupõe alguma familiaridade do leitor com preceitos básicos do constructivismo lógico-semântico, e com a ideia de *stare decisis*, a doutrina de respeito aos precedentes típicas dos países de *common law* que vem inspirando as últimas reformas legislativas. Necessário destacar, também, que todas as menções ao CPC se referem já ao novo Código, a Lei 13.105/2015, cujo prazo de *vacatio legis* se encerra em 16 de março de 2016; menções ao CPC de 1973, quando forem indispensáveis, serão explicitamente diferenciadas.

A pesquisa foi bibliográfica, e o método, dedutivo.

CAPÍTULO 1: PRECEDENTES FORMALMENTE VINCULANTES

Antes de iniciar a discussão proposta por esta breve monografia, é preciso contextualizá-la. Por que problematizar a coisa julgada, se ela parece ser a afirmação mais óbvia do princípio da segurança jurídica? Do ponto de vista liberal, que inspirou o direito processual brasileiro, nada parece mais evidente do que a necessidade de assegurar a permanência das questões que o Poder Judiciário já decidiu, revestindo de certeza o cidadão beneficiado ou prejudicado por uma ordem judicial. Se determinada pessoa, postulando em juízo, convence determinado magistrado de que não está sujeito à situação descrita na hipótese de incidência do tributo A, essa decisão faz coisa julgada, tornando-se imutável e definitiva. Insere no sistema uma *norma individual e concreta* que, percebendo a existência de certa característica da relação jurídica contribuinte-fisco, declara inexistente aquela relação jurídica tributária, e essa decisão terá eficácia para todos os lançamentos subsequentes daquele mesmo tributo.

Há, porém, uma virada ideológica que gradualmente invade as esferas acadêmicas e legislativas do direito brasileiro, que privilegia uma outra concepção de segurança jurídica, ligada à noção de *justiça formal*, exigência que “*consiste em tratarmos casos semelhantes de forma semelhante, e casos diferentes de modo diferente; e dar a cada um o que lhe é devido*”¹. A questão da coisa julgada pode se tornar substancialmente mais complicada quando se leva em consideração não apenas o princípio da segurança jurídica na concepção individualista da coisa julgada, mas em seu caráter sistêmico, onde se liga muito mais à ideia de previsibilidade das decisões jurídicas e ao tratamento isonômico dos cidadãos². A segurança jurídica é um conceito multifacetado de estabilidade, previsibilidade e imutabilidade, ligado a uma ideia ampla de justiça³.

Essa virada ideológica pode trazer consequências sérias para a concepção simplista de segurança jurídica descrita linhas acima. Quer dizer, o fato de um determinado processo ter sido distribuído para o juiz “A” ou para o juiz “B”, ou de ter transitado em julgado antes ou depois de o STF, analisando questão com repercussão geral reconhecida,

¹ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 93.

² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 124.

³ RAMOS, Gisela Gondin. **Princípios jurídicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 238-239.

proferir decisão com efeitos *erga omnes*, não é um fator de *discrímen*⁴ apto a explicar as razões pelas quais duas partes, em idêntica situação jurídica, recebem tratamento jurisdicional diferente.

Norma não é sinônimo de texto⁵. O fato de a dois casos ter sido aplicada a mesma lei, que é norma geral e abstrata, não significa necessariamente que tenham sido resolvidos com isonomia. Importa ver qual a *norma jurídica individual e concreta* com que cada juiz resolveu cada caso concreto, uma vez ultrapassado o processo de interpretação. Exatamente por isso, efetivar o princípio da igualdade passa, também, por garantir não só que a mesma lei seja aplicada aos mesmos casos, mas que diferentes juízes produzam normas jurídicas individuais e concretas que sejam, no mínimo, *coerentes* entre si (para usar o termo adotado pelo CPC de 2015 em seu art. 927), fazendo valer uma igualdade substancial, não meramente formal.

Para efetivar esse salto conceitual, doutrina e legislação vêm encampando ferramentas que garantam um maior respeito aos precedentes dentro do direito brasileiro. A visão tradicional é de que essas ferramentas vêm importadas dos sistemas jurídicos de *common law*, que seriam substancialmente diferentes dos sistemas de *civil law*, como o brasileiro, pois lá a lei é produzida pelos juízes e, aqui, pelo Poder Legislativo. Acredita-se, como se buscará demonstrar neste primeiro capítulo, que esta dicotomia entre os sistemas é largamente exagerada, pois também no *common law* há preocupação com a separação dos poderes e o problema de inovação legislativa pelo Judiciário⁶. De qualquer forma, a análise do problema deverá passar, necessariamente, por um estudo das fontes do direito, visando entender se os precedentes estão enquadrados nesse rol.

⁴ *Fator de discrímen* é o conceito adotado por Celso Antônio Bandeira de Mello para justificar os casos em que o sistema jurídico pode, de forma legítima, estabelecer distinções no tratamento dado a jurisdicionados que se encontram em situação jurídicas semelhantes, sem implicar violação do princípio da igualdade. O conceito é explicado em MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. 13 tir. São Paulo, Malheiros, 2005.

⁵ Segundo Eros Grau, a interpretação é um processo alográfico, pelo qual o juiz parte do texto legal e dos fatos do caso concreto para construir a *norma de decisão*. O ato de interpretar, assim, é indissociável do ato de aplicar a norma (v. GRAU, Eros. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. São Paulo: Malheiros, 2013. 6ª ed). Trata-se de processo compatível com o processo de interpretação sugerido pela doutrina constructivista de Paulo de Barros Carvalho, que será objeto de análise linhas adiante.

⁶ Nos Estados Unidos, por exemplo, a discussão sobre o dever do Judiciário caminhar a tênue linha entre o que é interpretação da lei posta e inovação legislativa pelo Judiciário é antiga e polêmica; não faltam, inclusive, autores estritamente positivistas que defendem uma relativização ou mesmo o fim do *stare decisis*. A fim de representar essa discussão, ver WALDRON, Jeremy. *Stare decisis and the rule of law: a layered approach*. **Michigan Law Review**, Michigan (Estados Unidos da América), v. 111, n. 1, 2012. Disp. em <http://repository.law.umich.edu/mlr/vol111/iss1/1>, acesso em 30.10.15.

1.1 Fontes do direito

É difícil encontrar qualquer linha uniforme, entre a doutrina de teoria geral do direito brasileira, sobre as fontes do direito. A visão “tradicional”, explicada e rejeitada por Aurora Tomazini de Carvalho⁷, é de que o direito teria quatro tipos de fonte: lei, doutrina, costumes e jurisprudência. Mais difícil, porém, é encontrar algum autor consagrado que realmente defenda essa posição de modo fundamentado. Na verdade, o tema é bastante espinhoso, pelo que se faz necessário definir com clareza as premissas do estudo. Como dito na introdução, o trabalho adotará, para esses fins, a estrutura do constructivismo lógico-semântico.

A escola do constructivismo lógico-semântico enxerga o direito positivo, antes de mais nada, como um conjunto de atos de linguagem de caráter prescritivo; por isso, ela se afasta daquela concepção dita tradicional. Doutrina, costumes e jurisprudência não são fontes do direito porque não representam enunciados prescritivos, nem criam normas novas; e a lei não pode ser fonte do direito positivo, porque o direito positivo, ele próprio, é um conjunto de leis – e a lei não pode ser fonte dela própria. Exatamente por isso, a partir do ponto de vista constructivista as perguntas “de onde vem o direito?” e “de onde vêm os *enunciados normativos*?” devem, necessariamente, receber a mesma resposta.

Consequência lógica é que as fontes desse direito são os atos capazes de inserir *novos* ato de enunciação nesse sistema de direito positivo. *Fontes* são os “*focos ejetores de regras jurídicas*”, representados pelos órgãos e autoridades competentes para produzir normas, bem como os *atos de enunciação* por eles realizados. Esses atos de enunciação – que são, eles próprios, fatos sociais desprovidos de linguagem jurídica⁸ – são registrados em documentos normativos oficiais, onde ficam registrados os textos normativos, estes sim com sentido jurídico.

Não é difícil perceber que o sistema de normas, *introdutoras e introduzidas*, integra o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, se tomados na qualidade de *enunciação* e não como *enunciados*, estão formando o território da fontes o direito posto. Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado.⁹

A obra de Paulo de Barros Carvalho problematiza em muitos outros níveis essa questão, mas o que já foi exposto até agora é suficiente para os fins desse trabalho. Em suma

⁷ TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013. 3ª ed. p. 657-658.

⁸ TOMAZINI DE CARVALHO, op. cit., p. 685.

⁹ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. 25ª ed. p. 69.

– a fonte do direito é o fato social da enunciação, realizado pelo agente competente para tanto, que insere no sistema uma norma (ou um par de normas, considerando a distinção entre norma introdutora e norma introdutória).

1.2 Natureza da vinculação aos precedentes listados no art. 927 do CPC

Como se viu no item anterior, a escola constructivista não enxerga valor jurídico em nada além da dogmática jurídica, do conjunto de textos (enunciações-enunciadas e enunciados-enunciados) que compõem, efetivamente, o conjunto de normas positivadas. Por consequência lógica disso, os precedentes não são considerados fontes do direito. De fato, segundo Aurora Tomazini, “*a jurisprudência é resultado da atividade jurisdicional, ou seja, de um processo enunciativo realizado pelo Poder Judiciário. Não é fonte do direito, ela é o direito (i.e. o direito dos tribunais – normas individuais e concretas)*”. A autora afirma, ainda, que a jurisprudência “*pode ser entendida, assim, como fonte psicológica do direito, mas não jurídica*”¹⁰. Até aí, sem problemas; isso nada mais é do que uma conclusão lógica, alinhada às premissas expostas anteriormente.

O problema que se pretende analisar aqui é o impacto, se é que há algum, trazido pelos dispositivos do CPC de 2015 que afirmam o valor vinculante de um rol específico de precedentes judiciais. De especial valia é o art. 926, que impõe aos tribunais o dever de “*uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*”; e, num nível mais concreto, o art. 927, que enumera quais tipos de decisões e enunciados passam a ter força obrigatória:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: **I** - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; **II** - os enunciados de súmula vinculante; **III** - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; **IV** - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; **V** - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Fora das premissas constructivistas (que equiparam as fontes do direito apenas e tão somente aos atos de enunciação de normas), segmento da doutrina afirma, com propriedade, que o art. 927 concede natureza de fontes do direito aos precedentes que elenca¹¹. Essa é a

¹⁰ TOMAZINI DE CARVALHO, op. cit., p. 676.

¹¹ Necessário destacar que o inciso I não traz nada de novo, pois as decisões do STF em controle concentrado são naturalmente dotadas de efeito *erga omnes*; não se trata, assim, de vinculação a direito jurisprudencial. Da mesma forma, o inciso II não inova ao dizer que as súmulas vinculantes são obrigatórias, pois esse efeito é

posição, por exemplo, de Hermes Zaneti Jr¹².

Dentro de premissas constructivistas, porém, é preciso colocar a questão de outra forma: esse renovado valor vinculante do precedente implica dizer que ele se transformou num ato (social) de enunciação de normas individuais e concretas que resolvem, desde já, casos que só se apresentarão no futuro? Apenas se a resposta a essa pergunta for positiva se poderá dizer que o precedente efetivamente se tornou fonte do direito; mas não. A resposta certamente é negativa. O art. 927 não está dizendo que os casos estarão resolvidos antes de chegarem ao Judiciário, só porque um caso semelhante já foi julgado. Demonstrar que há precedente e que ele se enquadra no caso concreto é ônus da parte interessada, assim como provar que há distinção substancial entre o julgado e o caso, ou pleitear a superação do precedente, por ser entendimento ultrapassado. Quer dizer, o art. 927 não tem o condão de mudar a natureza do precedente judicial, que é de influir no processo argumentativo, e não de responder a casos futuros antes que eles sejam efetivamente enfrentados¹³.

Assim, não parece adequado dizer – pelo menos de acordo com as premissas constructivistas – que o CPC de 2015 seja apto a impactar a teoria do direito, a ponto de transformar em real *fonte do direito* os precedentes, justamente por lhes faltarem requisitos básicos das fontes. A lei não tem o condão de mudar o significado das palavras e conceitos científicos, afinal de contas. O precedente sistematiza a interpretação do texto da lei, mas não enuncia, *enquanto precedente*, uma norma jurídica nova¹⁴. Mas isso não implica um esvaziamento de sentido do art. 927, que tem, sim, normatividade. Embora não conceda natureza jurídica de fonte do direito aos precedentes, a lei inquestionavelmente imputa aos magistrados a obrigação de considerar decisões passadas ao resolver casos presentes¹⁵. Trata-

constitucional e existe desde a EC 45/2004. Conclui-se que os efeitos jurídicos relevantes do dispositivo estão nos incisos III a V.

¹² ZANETI JR, Hermes. Precedentes normativos formalmente vinculantes. In: DIDIER JR., Fredie, *et al* (coord.). **Precedentes**. Salvador: JusPodivm, 2015. Coleção Grandes temas do Novo CPC, v. 3. p. 409[.]

¹³ A cultura de enxergar o precedente como uma decisão pré-pronta, que só está aguardando o surgimento do caso adequado para ser a ele “acoplada”, é amplamente disseminada no Brasil e alvo de relevantíssimas críticas por parcela bem informada da doutrina. Por todos, ver RAMIRES, Maurício. **Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

¹⁴ Mas é fonte do direito enquanto *decisão de um caso concreto*, por enunciar a norma jurídica individual e concreta. Sobre essa distinção, ver o item seguinte (1.3).

¹⁵ Aliás, essa positivação infraconstitucional do respeito aos precedentes gerará diversos problemas práticos, especialmente no que diz respeito ao controle, pela via recursal, das decisões que o desrespeitarem. Pense-se na hipótese de acórdão que desrespeite julgamento de recurso extraordinário repetitivo, por exemplo. Essa decisão será passível de reforma pelo STJ, em sede de recurso especial, pelo desrespeito ao art. 927, III, do CPC. E, então, se estará diante da situação inusitada: o STJ garantindo a autoridade de precedente do STF. Inusitada por dois motivos: primeiro, o STF é hierarquicamente superior, pelo que é bastante questionável a autoridade do STJ

se de um reflexo no *processo argumentativo*, não nos fundamentos jurídicos da decisão. Nesses termos, é simples perceber como o respeito aos precedentes se desenvolveu organicamente no seio do *common law*. Há razões muito fortes para defender, se não a vinculação, pelo menos uma noção forte de respeito às decisões passadas.

1.3 *Precedente como ferramenta argumentativa*

Viu-se, então, que na concepção de Paulo de Barros Carvalho, fontes do direito são os focos ejetores de enunciações normativas; qualquer coisa além disso não produz direito (normas), e portanto não pode ser considerado fonte do direito. Por outro lado, há uma evidente tendência, no direito brasileiro, de criar normas jurídicas que estabeleçam a vinculatividade dos precedentes, como o art. 927 do CPC, já mencionado. Muito já se falou sobre eventual inconstitucionalidade dessas normas, no mínimo do ponto de vista da separação de poderes, mas tal discussão ultrapassa os limites deste trabalho.

O que parece interessante pontuar é que, independentemente de haver regras que vinculem o juiz às decisões anteriores, é possível justificar o respeito aos precedentes sem olhar para o direito positivo. A questão é geralmente ignorada pela teoria do direito continental (vide, por exemplo, a posição de Luigi Ferrajoli, para quem a vinculação a precedentes é absolutamente incompatível com o constitucionalismo, por contrariar a hierarquia das fontes e a separação de poderes¹⁶) mas começa, gradualmente, a ganhar espaço na academia.

Não parece haver dúvidas, pelo menos para as concepções hermenêuticas mais modernas, de que o processo de produção normativa é multifacetado. O legislador não pode fazer mais do que produzir *textos*, enunciados normativos, que precisam ser interpretados pelo juiz, que constrói a norma jurídica individual aplicável a cada caso concreto. Assim, a produção normativa tem um aspecto legislativo, de responsabilidade do Parlamento, e outro normativo, de responsabilidade dos juízes¹⁷.

Alinhando-se a essa ideia, o constructivismo lógico-semântico propõe um complexo

para interpretar a *ratio decidendi* de precedente do STF, especialmente nos casos (comuns) em que a *ratio* for controvertida; segundo, o precedente versará sobre matéria constitucional, estranha ao âmbito do STJ. Exemplo de desafio que caberá à jurisprudência e à processualística civil enfrentar na prática.

¹⁶ FERRAJOLI, Luigi. **A democracia através dos direitos**: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015., pp. 140-146.

¹⁷ GRAU, Eros. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2013. 6ª ed., p. 41.

modelo explicativo desse processo de interpretação. De acordo com a teoria de Paulo de Barros, o processo interpretativo se inicia no plano textual, denominado S1. A partir daí, segue para os planos hermenêuticos, que ocorrem dentro da cabeça do julgador: no nível S2, há a valoração individual de cada um dos símbolos gráficos, atribuindo-lhes sentido individual; em S3, organizam-se esses sentidos individuais na forma de enunciados hipotético-normativos autônomos; e, por fim, em S4, alcança-se a sistematização desses enunciados, levando em conta as relações de subordinação e coordenação. O último plano é indispensável, pois o direito não pode ser interpretado em tiras: cada enunciado é peça do sistema que compõe. Encerrado esse processo, alcança-se, efetivamente, a norma jurídica aplicada pelo magistrado para resolver o caso concreto¹⁸.

É por influência da razão prática no processo argumentativo, então, que o precedente influi nesse processo; e – aí está o ponto chave – não como uma norma com o mesmo peso que o texto legal, mas através de seus fundamentos determinantes, que influenciam esse processo de construção da norma a partir do texto. Cada magistrado constrói sua própria norma jurídica, influenciado por fatores pessoais e incontrolláveis. Na metáfora de Eros Grau, um determinado número de escultores que tentassem reproduzir a Vênus de Milo produziriam um mesmo número de obras ligeiramente diferentes, mas que seriam, todas elas, reproduções válidas da Vênus original¹⁹. Essa construção da norma pelo intérprete, mais do que inevitável, é benéfica, pois aproxima o direito dos casos concretos, permitindo a adequada compreensão da resposta jurídica a ser dada para cada situação.

Os limites desse processo individual de interpretação da norma estão, por óbvio, no texto – a construção desse sentido não pode ir além dos significados possíveis de serem contidos no plano textual, S1. Mas esses limites não são suficientes para a garantia da segurança jurídica, pois o texto é sempre aberto, especialmente quando traz cláusulas abertas e conceitos jurídicos indeterminados, e confere certo grau de liberdade ao juiz para produzir a norma em cada caso concreto. É nesse momento, então, que um olhar para o passado, para outras oportunidades em que o Judiciário tenha se debruçado sobre questões semelhantes ou análogas, é exigido pela *razão prática* (e não pela lei, nem por qualquer aspecto cultural que seja intrínseco e exclusivo dos sistemas de *common law*). O único modo de garantir a isonomia entre os jurisdicionados é que os magistrados, ao decidir, partam do princípio de que

¹⁸ TOMAZINI DE CARVALHO, op cit., pp. 240-259.

¹⁹ GRAU, Eros, op. cit., pp. 45-46.

nenhuma decisão é dada fora da história; os princípios jurídicos, que são pano de fundo das normas, devem ser tratados em seu papel histórico. Do contrário, de nada adiantará o princípio da igualdade, que não se satisfaz com a simples aplicação dos mesmos textos legais a casos semelhantes; é preciso que as normas jurídicas individuais e concretas guardem, entre si, certa *coerência* e *coesão*, para resguardar a isonomia e evitar que a jurisprudência se torne, nas palavras de Neil MacCormick, uma “*selva de exemplos isolados*”²⁰.

A argumentação a partir da coesão exige que não toleremos num sistema jurídico a presença de duas normas que se contradigam (...). A argumentação a partir da coerência vai ainda mais longe, buscando não apenas evitar incompatibilidades ou contradições categóricas, mas na realidade encontrando um modo para que o sistema como um todo faça sentido, ao fazer sentido de suas ramificações separadamente. (...) ao apresentar argumentos a partir da coerência, estamos argumentando em prol de meios para tornar o sistema jurídico um todo estruturado em termos racionais na medida do possível, o que não nos obriga a buscar objetivos gerais mutuamente incompatíveis.²¹

Assim, o respeito aos precedentes, antes de ser uma “fonte do direito”, é uma exigência da razão prática no processo de argumentação. É requisito para que se construa um sistema jurídico racional, no sentido de não se violar o princípio da isonomia em nome da liberdade funcional dos magistrados; e também é uma questão de economia e celeridade estrutural. Afinal, de nada adianta ter um sistema jurídico estruturado hierarquicamente se as Cortes Superiores precisam reiteradamente decidir as mesmas questões por serem desobedecidas pelos tribunais e magistrados que estão a elas subordinados.

Destaque-se, por fim, que essa ideia não parece ser incompatível com os preceitos lógicos do constructivismo lógico-semântico de Paulo de Barros de Carvalho, se for adequada a interpretação de suas ideias proposta por este trabalho. O autor defende que a súmula de jurisprudência dominante “*não põe direito novo, como as sentenças e os acórdãos. Seu caráter é sistematizador daquilo que já existe*”²². Ora, é *sistematizador* justamente porque garante a coerência e a coesão do sistema na aplicação prática do direito, sem que seja, propriamente, uma fonte normativa.

Para Paulo de Barros Carvalho, assim, sentenças e acórdão são fontes do direito apenas na medida em que instituem as normas individuais e concretas que resolvem cada situação jurídica. O reconhecimento do caráter sistematizador do precedente permite afirmar

²⁰ MACCORMICK, Neil, op. cit., p. 243.

²¹ MACCORMICK, Neil, op. cit., pp. 346-347.

²² BARROS CARVALHO, Paulo de. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013. 5ª ed, p. 433.

que a jurisprudência tem impacto sobre decisões futuras, sem que, com isso, se transformem em focos ejetores de normas.

É dizer, **o precedente não pode ser pensado como mais uma camada normativa no plano textual (S1)**, pois não é uma norma geral e abstrata. Emprestar força vinculante a uma decisão judicial não significa modificar sua natureza de norma individual e concreta. Essa é a importância de se entender a teoria dos motivos determinantes: não é o dispositivo de uma decisão que vincula o juiz futuro da mesma forma que uma lei, mas a *ratio decidendi* do precedente que limita o processo hermenêutico de construção de sentido (e pode surtir influências em qualquer momento entre S2 e S4). O juiz futuro deverá construir a próxima norma individual e concreta utilizando um raciocínio coerente com aquele que o Judiciário já adotou no passado.

Uma forma de explicar o fenômeno do precedente, talvez hoje a mais aceita pela doutrina brasileira, é a divisão da fundamentação do precedente em dois discursos autônomos – um deles é o discurso da fundamentação, que resolve o caso concreto, instituindo a norma individual e concreta; e o outro é o discurso do precedente, que empresta à decisão seus efeitos prospectivos no sentido de influenciar a argumentação jurídica em casos futuros²³⁻²⁴. São os fundamentos determinantes da decisão que constituem o discurso do precedente e influenciam interpretações futuras, sem que, com isso, adquiram a característica de fontes do direito *stricto sensu* (assim entendidas como focos ejetores de norma – ver item 1.1).

1.4 *Precedente vinculante não é decisão com eficácia erga omnes*

Uma última observação relevante diz respeito àquilo que é uma confusão recorrente na doutrina nacional, especialmente nos modernos escritos sobre o precedente judicial. Há dois tipos de autoridade das decisões dos tribunais superiores – há decisões que resolvem casos

²³ MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. **Revista de processo**, São Paulo, v. 206, abr/2012. pp. 61-78.

²⁴ Não há dúvidas de que foi essa a concepção de precedente adotada pelo CPC de 2015, que inquestionavelmente adotou a filosofia de que decisões que são precedentes devem nascer como precedentes. A noção de que o juiz que julga a causa deve estar atento ao impacto que aquela decisão terá sobre casos futuros é chamada de *efeito prospectivo do precedente*, capitaneada, entre outros, por Frederick Schauer (SCHAUER, Frederick. Precedente. In: DIDIER JR., Fredie, *et al* (coord.). **Precedentes**. Salvador: JusPodivm, 2015. Coleção Grandes temas do Novo CPC, v. 3). Por tratar-se de questão relativamente incontroversa, o efeito prospectivo é aceito como premissa para este trabalho. Há, porém, relevantes críticas que foram feitas à ideia de que o juiz, no presente, possa estar julgando causas que ainda não se apresentaram no futuro – ver, por exemplo, recente trabalho de Eduardo de Avelar Lamy e Fernando Vieira Luiz (LAMY, Eduardo de Avelar; LUIZ, Fernando Vieira. Contra o aspecto prospectivo do precedente: uma crítica hermenêutica a Frederick Schauer. **Revista de processo**, São Paulo, v. 250, dez/2015. pp. 383-402). A opinião pessoal do autor deste trabalho é favorável à crítica – mas a posição majoritária foi adotada como premissa, em razão das limitações de tema e espaço.

concretos e *influem sobre o convencimento de juízes em casos futuros*. Estas decisões são denominadas *precedentes*, e é sobre elas que o presente trabalho se debruça.

Mas o STF, dentro do sistema brasileiro, exerce uma posição singular. A Suprema Corte é, como dito, um tribunal de precedentes, cujas decisões colegiadas em casos concretos ditam os rumos do Judiciário, influenciando o processo interpretativo. Mas ela atua também enquanto Corte Constitucional, órgão quem tem a aptidão máxima para proferir julgamento sobre a constitucionalidade de leis, seja em tese, seja ao analisar casos concretos²⁵. Ao fazê-lo, o Supremo profere decisão que afeta a própria validade daquela norma geral e abstrata. Se houver declaração de inconstitucionalidade (seja incidental, em controle difuso, ou principal, em controle concentrado), a norma é extirpada do sistema²⁶.

Por isso, essas decisões atuam naturalmente sobre todos os cidadãos. **Para todos os efeitos, são normas gerais e abstratas**, enquanto as decisões que não versam sobre inconstitucionalidade de norma, mesmo que tenham sua repercussão geral reconhecida, continuam tendo apenas a força de precedentes vinculantes, ou seja, normas individuais e concretas cujas *razões fundamentais de decidir* (e não sua estrutura normativa) vinculam a forma de atuação de juízes futuros. Essa sutileza frequentemente passa despercebida pela doutrina, que não diferencia as diferentes naturezas dos dois tipos de vinculação²⁷.

Tal diferenciação é essencial para evitar que o raciocínio aplicável às decisões *erga omnes*, que têm natureza de norma geral e abstrata, não acabe orientando o regime jurídico dos precedentes vinculantes, que resolvem um caso concreto isolado e vinculam a tomada de decisão em casos futuros através da *ratio decidendi*. Como se verá no terceiro capítulo, essa diferença é importante.

²⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª ed., pp. 48-49.

²⁶ Idem, p. 63.

²⁷ Idem, p. 119. Zavascki afirma, a meu ver erroneamente, que a sistemática da repercussão geral empresta efeitos *erga omnes* a toda e qualquer decisão tomada em recurso extraordinário, independentemente de haver ou não a declaração incidental de inconstitucionalidade de determinada lei ou interpretação normativa.

CAPÍTULO 2: RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO, INCIDÊNCIA E COISA JULGADA

Quando uma sentença resolve uma situação jurídica tributária, é muito comum que seus efeitos não se limitem a uma determinada cobrança. Nos tributos devidos periodicamente, como o IR, o IPVA ou o IPTU, por exemplo, a norma jurídica individual e concreta que é instituída por uma sentença declara uma situação jurídica cujos efeitos se propagam no tempo. Se o juiz diz que a situação jurídica dum determinado contribuinte não representa hipótese de incidência tributária, esta declaração propaga seus efeitos no tempo, impedindo o surgimento da obrigação tributária sempre quando chegada a data em que o fato jurídico tributário, em tese, se consolidaria, se não fosse a sentença. O mesmo raciocínio ocorre na situação inversa, desfavorável ao contribuinte, em que a coisa julgada protege a incidência.

Este segundo capítulo pretende analisar os fundamentos conceituais e jurídicos deste tipo de relação jurídica tributária, estabelecendo premissas que permitirão relacioná-las com a matéria discutida no capítulo anterior.

2.1 A teoria da incidência da norma jurídica

A incidência de uma determinada norma sobre uma situação de fato é automática e infalível, concretizando-se automaticamente sempre que a situação fática prevista na hipótese de incidência normativa efetivamente acontece no mundo real? Ou a incidência só se dá quando uma autoridade competente, verificando a ocorrência do fato, converte-o em linguagem e lhe dá significado jurídico? Esse problema tem consequências diretas e inevitáveis para qualquer estudo jurídico, especialmente no campo do direito tributário.

Para parte da doutrina jurídica, que Aurora Tomazini chama de “*tradicional*”²⁸, a incidência da norma sobre os fatos é um fenômeno automático e infalível. Assim que concretizados os fatos do mundo real descritos pela norma, dá-se a incidência; quer dizer, o evento é juridicizado (passa a existir para o direito) no momento em que ocorre, apenas por representar concretização da hipótese normativa. Esta corrente é esposada por autores do

²⁸ TOMAZINI DE CARVALHO, op. cit., p. 430.

calibre de Pontes de Miranda e Miguel Reale, mas não se enquadra nos ditames do constructivismo lógico-semântico. Não se trata, então, de dizer que a corrente tradicional está *errada*, mas que há uma diferença de premissas.

Se o direito for trabalhado como um conjunto de normas, e essas normas forem um fenômeno linguístico, por óbvio elas precisam de um interlocutor, como toda forma de comunicação. Os enunciados normativos individuais e concretos que resultam da incidência não se escreverão por conta própria a partir dos eventos do mundo real; é preciso que um agente autônomo, dotado de autoridade, traduza a norma individual e concreta à linguagem competente. Assim estará completo o fenômeno comunicativo.

Assim, do ponto de vista do constructivismo lógico-semântico a incidência não é automática. O direito positivo é um plano sintaticamente fechado, que possui uma linguagem própria, diferente da linguagem da realidade social. Os eventos do mundo real, assim concebidos como aqueles acontecimentos que têm o condão de modificar o plano da experiência, por si só, são impermeáveis e inalcançáveis para o direito, pois não são vertidos em linguagem. Tais fatos passam a adquirir relevância *social* na medida em que são absorvidos pela linguagem social, quer dizer, são objeto de conhecimento por uma pessoa e narrados às demais. O que tem relevância social, assim, não é o evento propriamente dito, mas o fato social – a forma como ele é narrado de um indivíduo para outro. Mas aqui ainda não há relevância jurídica, pois a linguagem do direito é hermeticamente isolada e separada da linguagem social. O evento se transforma em fato jurídico quando é vertido em linguagem competente – *e só aí passa a existir para o direito*. Neste momento, e não antes, é que incide a norma jurídica, ficando constituído o *fato jurídico*, não o mero evento do mundo real.

E quais são os eventos que podem ser vertidos em linguagem competente? São aqueles compatíveis com a *hipótese de incidência* do comando deôntico, quer dizer, com a parte hipotética da estrutura hipotético-condicional de qualquer norma jurídica. Se o evento concretizado se adequa à classe de evento descrito na hipótese, e se a autoridade estiver munida das *provas* que corroboram essa adequação²⁹, é possível *subsumir* a ocorrência

²⁹ As *provas*, elas também fatos jurídicos, são indispensáveis, em virtude da mencionada impermeabilidade do evento. Pouco importa, para o direito, aquilo que realmente aconteceu; de real relevância são as questões que estão adequadamente provadas. O evento se esvai no tempo e no espaço; as provas são os vestígios, as marcas por ele deixadas, que permitem sua reconstrução da linguagem competente do fato jurídico (TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2012. 3ª ed., p. 35).

concreta à norma geral e abstrata, atribuindo-lhe as consequências jurídicas e efetivamente instituindo o fato jurídico que faz surgir o vínculo obrigacional³⁰.

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hit et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.³¹

Assim, depreende-se que a incidência não é automática e infalível, por decorrência da própria natureza do direito como sistema de normas jurídicas inseridas em linguagem própria.

2.2 *Relações jurídicas de trato continuado, a partir da teoria do fato jurídico*

O recorte deste trabalho demanda que a próxima preocupação seja com as relações jurídicas *de trato continuado* ou *sucessivas*, intimamente ligadas aos *fatos jurídicos tributários continuados*. Qualquer definição desse conceito precisará passar por cada uma das quatro palavras que o compõe – começando pela definição de fato jurídico, que está intrinsicamente ligada ao problema da incidência exposto acima. Entendendo a incidência como condicionada à enunciação em linguagem competente, logo surge a necessidade de diferenciar os fatos jurídicos dos chamados fatos do mundo social.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, os fatos jurídicos “*são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados e em consonância com a teoria das provas*”³². Como dito no item anterior, estar vertido em linguagem jurídica competente é a característica central que diferencia os *fatos jurídicos* dos meros *eventos*; ambos são mutações entre os objetos da experiência, mas só os primeiros possuem valor jurídico, justamente por já terem sido anotados em linguagem competente, registrando sua ocorrência para o direito. Essa anotação deve se dar em consonância com a teoria das provas, justamente para garantir que haja correspondência entre o evento do mundo social e o *fato jurídico* a ele correspondente,

³⁰ Como uma observação lateral, vale mencionar que é daí que são depreendidas as noções de *erro de fato* e *erro de direito*. O erro de fato consiste na discrepância entre as provas e a linguagem descritiva do evento; o erro de direito está no próximo nível, quando há incompatibilidade no processo de subsunção do fato à norma geral e abstrata – ou seja, o fato está adequadamente descrito consoante as provas, mas foram-lhe atribuídas consequências jurídicas incorretas.

³¹ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012. 9ª ed., p. 33.

³² BARROS CARVALHO, **Curso...**, p. 345.

pois a subsunção entre a hipótese normativa e o evento do mundo real é indispensável para que surjam os efeitos jurídicos³³; e é através das provas que a autoridade competente poderá demonstrar que o fato jurídico vertido em linguagem competente efetivamente corresponde ao *evento* ocorrido no mundo real. A exigência de adequação à teoria das provas, assim, é medida de redução da discricionariedade do agente público. A incidência só acontece no momento da inserção da norma individual e concreta no mundo real, mas deve haver correspondência exata entre fato jurídico e evento.

Por isso, a prova, considerada isoladamente, não se confunde com o fato jurídico tributário. Com a nota fiscal, por exemplo, tem-se prova, mas o fato jurídico tributário consistente na operação de circulação de mercadorias fica condicionado ao pronunciamento do destinatário. A prova é um fato, mas um fato jurídico em sentido amplo, pois não propaga, por si só, efeito jurídico-tributário, entendido como a instalação do vínculo obrigacional tributário. Para que se tenha fato jurídico em sentido estrito, é imprescindível seu relato em linguagem competente no corpo de norma em sentido estrito (mais especificamente, de norma individual e concreta).³⁴

Se o fato jurídico é aquele relevante para o mundo do direito, o fato jurídico tributário é, por consequência lógica, o fato que surte efeitos especificamente no direito tributário. Mas não é, observe-se bem, qualquer tipo de efeito. São fatos jurídicos tributários aqueles que instauram vínculos obrigacionais tributários, ou seja, ensejam o surgimento de uma obrigação que tem por sujeito passivo um contribuinte e por sujeito ativo o Fisco. O fato jurídico tributário também é chamado de *fato gerador*³⁵ ou *fato impositivo à hipótese de incidência*³⁶, entre outros; de fato, há pouca concordância na doutrina sobre qual a melhor denominação possível. Cada jurista abraça uma denominação por enxergar desvantagens em todas as demais; o importante, porém, é que se tenha segurança sobre qual o fenômeno objeto da descrição. Investigar o problema mais a fundo não é o objetivo; aqui, basta saber que o fato jurídico tributário é aquele que instaura o vínculo obrigacional tributário³⁷.

Agora, só resta definir o que é o *trato continuado* – e, para tanto, recorre-se novamente a Paulo de Barros Carvalho. O autor explica que é costumeiro dividir em três

³³ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Direito tributário: fundamentos...**, p. 179.

³⁴ TOMÉ, Fabiana del Padre, op. cit., p 91.

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012. 18ª ed. p. 281-282.

³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 66.

³⁷ Também não é o objetivo deste trabalho ir muito a fundo na noção de regra matriz de incidência. Resumidamente, trata-se de norma geral e abstrata que contém, na parte antecedente de sua fórmula hipotético-condicional, a descrição da hipótese de incidência. Esta última é uma previsão sobre quais os eventos do mundo real, futuros, que poderão ser vertidos em linguagem competente a fim de se tornarem fatos jurídicos tributários e gerar vínculo obrigacional tributário (v. BARROS CARVALHO, **Direito tributário: linguagem...**, pp. 482-483).

“tipos” os fatos jurídicos tributários: instantâneos, continuados e “complexivos”. Critica, desde logo, a terceira categoria, que denotaria um tipo de fato jurídico concretizado gradativamente por uma série de fatos que se integrariam para surgir um fato final. Assim seria, por exemplo, o fato jurídico tributário do imposto de renda, que se construiria gradualmente ao longo do ano e se integraria no último dia de cada exercício. Ora, todo fato ocorre num momento de tempo. Se o fato é precedido por uma série de outros eventos, isso é juridicamente irrelevante; é sempre o último destes eventos que representa a concretização da hipótese de incidência e configura, efetivamente, o fato jurídico tributário. Se a base de cálculo comprime determinado período temporal, como é o caso do imposto de renda, isso nada diz sobre o fato jurídico tributário, que se consolida na última fração de tempo do ano base, o dia 31 de dezembro. “Complexivo” é uma palavra que nem sequer existe em português³⁸.

Assim, os fatos jurídicos tributários *“surgem sempre numa específica unidade de tempo e, cada vez que acontecem, dão origem a obrigações tributárias autônomas”*³⁹. São todos instantâneos, mesmo os continuados. A questão – e aí está a definição das duas primeiras categorias, que na verdade não as diferencia substancialmente – é que os fatos jurídicos tributários continuados se repetem no tempo, dando ensejo às relações jurídicas tributárias de trato continuado. **Assim, o fato jurídico tributário de trato continuado é, na verdade, uma série de fatos instantâneos que se repetem no tempo, gerando diversas obrigações tributárias distintas.**

Quando se diz, então, que o Fisco e o contribuinte possuem uma “relação jurídica tributária de trato continuado” em relação, por exemplo, ao imposto de renda, o que se está dizendo é tão somente que no final de cada ano-base ocorre o surgimento de uma nova relação jurídica tributária – aliás, melhor dizendo, a nova relação surge toda vez que o evento “final do ano base” é vertido em linguagem competente, transformando-se em fato jurídico. Bem assim ocorre com o IPTU, o IPVA e outros tributos cujos fatos jurídicos se prolongam no tempo. É no critério temporal da regra matriz de incidência que se afigura se determinado tributo implica um fato jurídico tributário continuado.

Há, assim, uma certa impropriedade técnica em usar o termo “relação jurídica tributária de trato continuado”, pois o que existe não é uma só, mas sim diversas relações

³⁸ BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, pp. 187-192.

³⁹ BARROS CARVALHO, **Direito tributário: linguagem...**, p. 481.

jurídicas tributárias distintas, que surgem toda vez que a conversão do evento em linguagem competente gera a obrigação tributária. O IRPF equivalente a um exercício é relação jurídica distinta daquele referente ao exercício seguinte, e assim por diante. Melhor, talvez, seria falar em *relações jurídicas sucessivas*. Mesmo assim, a expressão é útil, em face de sua clareza e, principalmente, pela consideração de que a autonomia dessas distintas relações jurídicas não apaga o fato de que elas são ligadas por uma forte homogeneidade; quer dizer, não são uma só relação jurídica, mas uma série de relações distintas, mas muito semelhantes, havendo coincidência de diversos elementos da regra matriz, como os critérios pessoal, material e espacial, por exemplo. Segundo Teori Zavascki, a relação jurídica sucessiva é

(...) nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada. Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário (...). Na verdade, as relações sucessivas compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto (...). No geral dos casos, as relações sucessivas pressupõem e dependem de uma situação jurídica mais ampla, ou de determinado *status* jurídico dos seus figurantes, nos quais se inserem, compondo-lhes a configuração.⁴⁰

Assim, quando se diz “relação jurídica de trato continuado”, é preciso ter em mente que se tratam, na verdade, de uma sucessão de relações jurídicas distintas, mas homogêneas. Toda vez que um dos eventos sucessivos é vertido em linguagem competente, surge uma relação jurídica autônoma – e *cada uma delas é regida por uma norma individual e concreta distinta*. Esse é o ponto chave, que servirá para orientar as conclusões dos capítulos seguintes.

2.3 Coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado

Diz o art. 505, I, do CPC⁴¹, que “*nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença*”.

Em suma: matéria decidida sobre coisa julgada de trato continuado não pode ser decidida novamente quando a hipótese de incidência voltar a se concretizar no futuro, salvo se ficar comprovado que houve alguma modificação relevante no estado de fato ou de direito. O

⁴⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª ed., p. 99.

⁴¹ O dispositivo em tudo equivale ao art. 471, I, do CPC de 1973; a única diferença textual, sem impactos no significado jurídico, é a substituição da expressão “relação jurídica continuada” por “relação jurídica de trato continuado”.

dispositivo define, assim, os limites *subjetivos* da coisa julgada: uma vez formada coisa julgada sobre relação jurídica de trato continuado, as partes continuam vinculadas à decisão também para efeitos futuros, e o Judiciário não pode voltar a se manifestar sobre tal questão. Só pode haver nova decisão se comprovada mudança no estado de fato ou de direito – caso em que há mudança na *causa de pedir* do segundo feito. Não se trata, propriamente, de decidir novamente sobre as *mesmas* questões, mas de emitir novo julgamento de mérito sobre as *novas* questões, transformadas pela “modificação no estado de fato ou de direito” referida pelo artigo. Há uma nova causa, diferente da anterior.

Isto porque essa sentença traz ínsita a cláusula *rebus sic stantibus*, de sorte que, modificadas as situações fáticas ou jurídicas sobre as quais se formou a anterior coisa julgada material, tem-se uma *nova* ação, isto é, com nova causa e pedir próxima (fundamentos de fato) ou nova causa de pedir remota (fundamentos de direito). Não se trata de “repropositura” da mesma ação anterior, cuja sentença de mérito foi acobertada pela autoridade da coisa julgada, mas sim de “propositura” de ação nova, fundada em novos fatos ou em novo direito. O preceito, portanto, nada tem a ver com intangibilidade da coisa julgada material, que se mantém intacta. Aliás, essa circunstância, antes de ofender a coisa julgada, na verdade expressamente a reconhece.⁴²

É porque a primeira decisão se formou sobre um determinado substrato fático, sobre o qual construiu suas conclusões jurídicas⁴³; se houver qualquer mudança na

Claro, a controvérsia na aplicação do dispositivo em casos práticos gira em torno do significado da tal *modificação no estado de fato ou de direito*. Para os fins deste trabalho, de especial relevo é o impacto dos precedentes vinculantes dos tribunais superiores, assim como as decisões com eficácia *erga omnes*, sobre as decisões individuais já transitadas em julgado. O advento de decisão *erga omnes* ou de precedente vinculante é suficiente para caracterizar a “modificação do estado de fato ou direito” à qual se refere o art. 505, I, do CPC, que permitira a rediscussão judicial sobre uma relação jurídica tributária continuada protegida pela força da coisa julgada? Esse é o problema principal sobre o qual o capítulo seguinte se debruçará.

Por último, é indispensável mencionar o enunciado n. 239 da súmula do STF, cuja redação pode levar um leitor desatento a crer que toda essa discussão é inócua, pelo menos na seara tributária. De fato, o modo como colocado o verbete é bastante infeliz: “*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*”. Interpretado na acepção mais literal, o enunciado parece dizer que não há coisa julgada em relação tributária de trato continuado. Seria necessário ingressar

⁴² NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao código de processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 1239.

⁴³ Recorde-se, como dito no capítulo anterior, que a *norma* e os *fatos* são em absoluto indissociáveis.

periodicamente com ações declaratórias de inexistência de débito, idênticas no mérito, uma para cada lançamento tributário indevido, pois a primeira delas não faria coisa julgada em relação às demais.

Não é bem assim. Esse verbete não pode ser interpretado de forma tão descuidada, a permitir que se extraia dele um sentido que vai além dos precedentes que lhe deram origem.

O que se decidiu para “sumular” e que consta do enunciado 239 — e isso só ocorreu praticamente vinte anos mais tarde daquele *leading case*, (...) é que naqueles casos em que um específico ato de lançamento tributário é questionado e é ele, aquele específico ato, anulado ou declarado nulo em juízo, o que foi decidido *com relação àquele específico ato* não tem o condão de *vincular* o que será decidido com relação a atos futuros, mesmo que similares. Não há coisa julgada para atos diversos, mesmo que eles possam ser assimiláveis, verdadeiramente idênticos, ao já julgado e repelido pelo Estado-juiz. É para tais situações (e só para elas) que a Súmula 239 deve incidir. Trata-se, nessa perspectiva, de uma interpretação *restritiva* da Súmula, presa à *letra* de seu enunciado.⁴⁴

O que o verbete diz, na verdade, é que só se forma coisa julgada sobre as situações que foram efetivamente decididas pelo tribunal. Se determinado ato de lançamento contiver vícios *intrínsecos e específicos àquele ato propriamente dito* (e não à relação jurídica tributária que lhe deu origem), que sejam reconhecidos por decisão judicial, aquele ato e tão somente aquele ato é nulo. Se a mesma relação jurídica tributária der origem a outros lançamentos, tais atos subsequentes não serão automaticamente considerados nulos, mesmo que contenham os mesmos vícios que o primeiro.

Assim, a primeira decisão mas não faz coisa julgada sobre atos de lançamento que não foram por ela analisados. Isso é evidente — e a súmula 239 não diz nada além disso. Por consequência lógica, se a declaração de inexistência de relação jurídica for baseada em alguma condição permanente da relação Fisco-contribuinte, e não numa característica isolada de determinado ato de lançamento, ela não precisará ser repetida periodicamente. Aí sim se terá formado coisa julgada sobre *relação jurídica de trato continuado*.

Assim, se determinado contribuinte ingressa com ação declaratória para afirmar que determinado bem imóvel tem característica rural e não urbana, e portanto sujeito ao ITR ao invés do IPTU, essa decisão fará coisa julgada, sim, para os exercícios posteriores. O Município não poderá lançar o IPTU nos exercícios seguintes, e o contribuinte também não precisará repetir a ação declaratória anualmente, pois não houve mudança na situação fática ou jurídica que ultrapassasse os limites da coisa julgada. Por outro lado, se o mesmo

⁴⁴ BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária: reflexões sobre a Súmula 239 do STF. *Revista tributária das Américas*, São Paulo, v. 9, 2014, p.

contribuinte mover uma ação declaratória alegando vício no *ato de lançamento* desse mesmo IPTU, a coisa julgada dessa ação será limitada à declaração de nulidade daquele ato.

Dessa forma, fica demonstrado que, apesar de sua redação ambígua, a Súmula 239 do STF não abarca nenhuma situação que seja de relevo para este trabalho, pois se refere a situações onde há vícios específicos em um dado ato de lançamento, e não a relações jurídicas de trato continuado.

CAPÍTULO 3: PRECEDENTES VINCULANTES E COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO

Imagine-se a seguinte situação. Determinado contribuinte concretiza, anualmente, a hipótese de incidência de um determinado tributo periódico, devido todo dia 1º de janeiro. O contribuinte entende, porém, que sua situação fática não se enquadra na hipótese de incidência tributária. Com esse fundamento, ele recorre ao Judiciário e obtém sucesso, numa decisão confirmada por reexame necessário, que declara a inexistência da relação jurídica tributária. A decisão transita em julgado ainda em segundo grau.

Assim, o contribuinte, ano após ano, se vê dispensado do pagamento do tributo. Sua empresa se beneficia enormemente da remoção dessa barreira tributária, e logo desponta no segmento em razão da margem de lucro adicional. Os concorrentes, ainda sofrendo o ônus tributário, não têm condições de concorrer. Algum tempo depois, a tese que beneficiou o primeiro contribuinte é analisada e confirmada pelo órgão pleno daquele tribunal. Com base neste precedente do primeiro contribuinte, então, eles próprios recorrem ao Judiciário para que sejam beneficiados pelo precedente, que, na forma do art. 927, V, do CPC, é vinculante para todos os juízes da região.

Um desses casos alcança o STJ, e a questão é julgada na modalidade de recurso especial repetitivo, na forma do art. 1.036 do CPC. No julgamento do paradigma, o STJ adota posição contrária ao tribunal de origem, declarando que a situação do contribuinte se enquadra na hipótese de incidência do tributo e a cobrança da exação é correta e legítima. A tese é aplicada a todos os casos, ainda sobrestados – **exceto ao daquele primeiro contribuinte, que já havia transitado em julgado**. Consolida-se situação de desigualdade: sem que haja qualquer *fator de discrimen*⁴⁵ entre as duas situações jurídicas apto a justificar o tratamento desigual, um contribuinte se vê beneficiado, enquanto todos os demais continuam sujeitos ao ônus tributário.

Esse é o problema que se pretende analisar neste capítulo. A decisão do STJ, nesse caso, tem – ou deveria ter – algum impacto prospectivo sobre aquele primeiro contribuinte, protegido por uma decisão transitada em julgado declarando a inexistência de relação jurídica tributária? O tributo já é devido automaticamente no exercício seguinte ao da publicação da

⁴⁵ V. nota n. 4, no Capítulo 1.

decisão, ou deve a Fazenda Pública utilizar-se de uma ação revisional fundamentada no art. 505, I, do CPC? As mesmas perguntas poderiam ser feitas se a situação fosse contrária: decisão desfavorável ao contribuinte e paradigma do STJ favorável. Poderia o contribuinte simplesmente parar de pagar, ou deveria manejar a ação revisional?

Em resumo, o objetivo final deste ensaio é estudar o impacto dos precedentes vinculantes, assim entendidos aqueles enumerados no rol do art. 927 do CPC (à exceção do inciso I, que não é precedente vinculante mas decisão com efeito *erga omnes*), sobre decisões individuais anteriores, transitadas em julgado em sentido contrário.

3.1 *Surgimento de precedente vinculante é modificação do estado de direito*

Sempre que a questão disser respeito a relações jurídicas de trato continuado (quer dizer, aquelas que se repetem no tempo com base num mesmo embasamento jurídico, conforme explicado no segundo capítulo) será necessário recorrer ao art. 505, I, do CPC. Se relacionado com o próprio conceito de relação jurídica de trato continuado, este dispositivo afirma que as relações jurídicas subsequentes serão reguladas por aquela decisão individual enquanto o substrato fático ou jurídico permanecer o mesmo.

Quer dizer, enquanto contribuinte e Fisco estiverem sujeitos aos *mesmos fatos* e ao *mesmo direito* que se apresentou perante o juiz singular ao proferir a decisão, a relação jurídica de trato continuado entre eles respeitará aquela coisa julgada. Periodicamente, quando concretizado em linguagem competente o fato jurídico tributário, se operará (ou não) a incidência do tributo, conforme os termos e critérios definidos pelo juiz singular. Enquanto tudo permanecer igual, a decisão continuará surtindo efeitos.

Se houver mudança na situação de fato ou de direito, porém, o próprio respeito à autoridade da coisa julgada determina que haja uma mudança no tratamento jurídico da situação. Não aplicar a coisa julgada à situação que lhe deu origem é tão desrespeitoso à sua autoridade quanto continuar a aplicá-la depois que essa situação se modificou. A coisa julgada deve ter respeitados seus **limites objetivos**.

Questiona-se: o advento de um dos precedentes vinculantes previstos no art. 927 (decisão tomada em IRDR, súmula – vinculante ou não – do STJ e do STF, orientação do plenário) representa a *modificação de estado de direito* necessária para que se abra a possibilidade de revisão da coisa julgada, mesmo que não haja declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo?

Tudo indica que sim. A decisão que transitou em julgado era baseada num determinado entendimento sobre o sistema jurídico brasileiro; se, posteriormente, surge um precedente vinculante que teria obrigado o juiz da causa a decidir de uma maneira diferente, parece claro que uma reanálise da causa, mesmo que fosse realizada pelo mesmo magistrado, teria resultado distinto – afinal, o processo hermenêutico de construção da norma de decisão seria irremediavelmente afetado pelo precedente, **resultando na construção de uma norma individual e concreta distinta**. Se aquela relação jurídica de trato sucessivo não estivesse revestida pela coisa julgada, a parte interessada poderia ingressar em juízo para buscar decisão que a beneficiasse, aplicando as razões determinantes do precedente ao seu caso.

Quer dizer, os limites objetivos da primeira coisa julgada deixaram de abarcar a situação que se apresenta no mundo real, pois baseada em tese jurídica que o próprio ordenamento jurídico rechaçou⁴⁶. Aquela coisa julgada, deste ponto em diante, torna-se ultrapassada e insuficiente para regular a relação jurídica tributária de trato sucessivo. O precedente vinculante, assim, implica a modificação do estado de direito, apto a ter efeitos prospectivos sobre as próximas ocorrências dessa relação jurídica tributária sucessiva. É preciso investigar, porém, qual a força da coisa julgada já formada, optando pela sua desconsideração automática, ou pela necessidade de manejo de ação autônoma. Este o objeto de estudo do próximo item.

3.2 *Os efeitos da coisa julgada não podem cessar automaticamente*

A solução que parece mais simples é a compreensão de que o surgimento de um precedente com força vinculante implicaria a cessação imediata e automática dos efeitos da coisa julgada. Assim, a relação jurídica de trato continuado cessaria de imediato de forma prospectiva. Se o precedente vinculante beneficiar o contribuinte, ele poderia cessar o pagamento imediatamente; se beneficiar o Fisco, o tributo poderia ser cobrado também de imediato.

Esta solução é tentadora pela sua simplicidade, mas o impacto arrasador que esta posição tem sobre o instituto da coisa julgada e o princípio da segurança jurídica faz com que sua aplicação demande muito cuidado. É preciso, mais do que nunca, atenção à diferença

⁴⁶ Melhor seria dizer *aparentemente* baseada, pois, como se verá adiante, qualquer operação que envolva fundamentos determinantes é acompanhada de severo ônus argumentativo: é preciso extrair a *ratio decidendi* da decisão paradigma, demonstrar que as conjunturas fáticas do caso paradigma é materialmente igual à do caso em análise, e só então aplicar a tese ao novo caso. Mais sobre isso no item 3.3.

entre precedente vinculante, que fixa determinada tese jurídica a partir da *interpretação* de lei, de decisão tida em controle de constitucionalidade, difuso ou concentrado, que extirpa norma do sistema ou reafirma sua validade.

No caso da decisão *ergam omnes* que declara que determinada lei é constitucional ou inconstitucional, a questão suscita poucas dúvidas. Decisões que declaram constitucionalidade ou inconstitucionalidade de normas têm efeito vinculante sobre os níveis do Judiciário hierarquicamente inferiores, pouco importando se foram proferidas pelo STF em sede de controle concentrado, ou por qualquer tribunal em sede de controle difuso. Isso decorre de sua natureza declaratória; a decisão diz algo sobre a própria natureza da norma jurídica, que já era constitucional ou inconstitucional desde sempre⁴⁷.

Uma das mais influentes defesas da tese da relativização automática da coisa julgada se deu no Parecer n. 492/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional⁴⁸. A partir de um estudo do art. 471, I, do CPC/73 (equivalente ao 505, I, do CPC atual) e da aplicação da doutrina do *stare decisis* às decisões do STF em sede de controle difuso, o parecer afirma que qualquer decisão do STF sobre constitucionalidade⁴⁹ equivaleria à *mudança no estado de direito*. Até aí, a argumentação é impecável e compatível com o que já foi dito acima; mas o parecer continua, que o art. 471 do CPC, ao dizer que a parte deverá *pedir a revisão* da matéria decidida na coisa julgada, não estaria dizendo que a propositura da ação revisional é a regra geral. Ela só se faria necessária nos casos excepcionais previstos na legislação, como os arts. 1.699 do Código Civil e 19 da Lei n. 8.245/91⁵⁰. Nos demais casos, os efeitos da coisa julgada cessariam automaticamente, permitindo ao contribuinte que simplesmente pagasse de pagar ao tributo, ou, ao Fisco, que voltasse a cobrá-lo por meio de simples ato administrativo.

Em resumo, acredita-se que o parecer comete dois erros fundamentais. O primeiro, mais óbvio, é que não há razão para acreditar que a regra geral do CPC, que institui a necessidade da ação revisional, dependa de *outra* previsão normativa específica. Primeiro,

⁴⁷ ZAVASCKI, op. cit., pp. 61-62.

⁴⁸ BRASIL, Procuradoria da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/492/2011. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 2, 2011, pp. 199-239. Disp. em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>. Acesso em 20.03.16.

⁴⁹ O parecer, anterior ao CPC de 2015, nada diz sobre os precedentes formalmente vinculantes que não versam sobre inconstitucionalidade, pois o art. 927 do CPC não existia à época (embora a posição dos tribunais superiores como órgãos de uniformização exista no sistema pelo menos desde a Constituição de 1988, e o parecer já tenha sido redigido quando existente a sistemática da repercussão geral). Mesmo assim, é indispensável mencioná-lo, por trazer argumentos relevantes, e por ter sido elemento essencial da discussão sobre a relação entre decisões vinculantes e coisa julgada em matéria tributária nos últimos anos.

⁵⁰ BRASIL, op. cit., p. 226.

porque não há qualquer disposição no texto legal que indique o contrário; segundo, porque é imprescindível reconhecer que não existe interpretação clara e inquestionável de questão jurídica. O entendimento unilateral do Fisco ou do contribuinte não basta para encaixar o caso singular ao paradigma. É indispensável que haja pronunciamento judicial. Afinal, o juiz é o único intérprete autêntico do direito; simples ato administrativo de lançamento, ou ato omissivo do contribuinte, não basta para revogar os efeitos da coisa julgada. É necessário que a situação concreta seja enquadrada ao precedente por um juiz. Além disso, há sempre a possibilidade de que a parte interessada apresente alguma diferença fundamental entre os dois casos que impeça a aplicação da tese firmada no paradigma (*distinguishing*).

O segundo erro fundamental do parecer está justamente em desconsiderar a diferença explicitada no primeiro capítulo deste trabalho, entre o precedente formalmente vinculante e a decisão com efeito *erga omnes*. Segundo a Procuradoria, *qualquer* decisão tida em sede de julgamento de recurso extraordinário repetitivo (regime então regulado pelo art. 543-B do CPC revogado) teria a aptidão de afetar relações de trato sucessivo protegidas pela coisa julgada, pois representaria, em igual forma, um precedente dito objetivo – ou seja, desligado das circunstâncias do caso concreto⁵¹. O parecer equipara toda e qualquer decisão do STF ao controle de constitucionalidade, o que não é verdade. O STF também resolve casos concretos, mesmo em sede de repercussão geral, sem analisar a lei *in abstracto*. Nesses casos, o que vincula não é a retirada ou manutenção da lei em tese do sistema jurídico, mas os *motivos determinantes* da decisão, que só fazem sentido se analisados diante do caso concreto.

Ora, **motivos determinantes de uma decisão não têm o condão de afetar automaticamente qualquer outra situação jurídica**. Os fundamentos de uma decisão se referem única e exclusivamente ao caso que foram proferidas. Para que possam afetar uma outra decisão, é necessário que sejam interpretados e aplicados a um outro caso concreto, por um juiz competente para tanto.

Essa diferença é mais facilmente explicável com a adoção de premissas constructivistas lógico-semânticas. **Nem as decisões *erga omnes* nem os precedentes formalmente vinculantes têm a competência ou a capacidade jurídica para desconstituir a norma individual e concreta que é a coisa julgada individual**. Uma vez inserida no sistema por um ato válido de comunicação realizado por agente competente, a norma individual e concreta segue válida até que seja *especificamente extirpada* por um agente

⁵¹ BRASIL, op. cit., p. 213.

competente. Isso é uma questão objetiva. A norma individual e concreta não deixa de existir porque construída com base num precedente que foi superado (*overruled*). Não se retira uma norma do sistema “por arrastamento”; ademais, qualquer pretensão de relativizar a coisa julgada deve ser respaldada em previsão do texto legal⁵².

3.3 A imprescindibilidade da ação revisional do art. 505, I

Por tudo isso, conclui-se que a tese da cessação automática dos efeitos da coisa julgada não é suficiente. É preciso ato comissivo da parte interessada, provocando o Judiciário para que se manifeste sobre a retirada da coisa julgada (norma individual e concreta) do sistema jurídico.

Esse ato nada mais é do que a propositura de uma ação judicial, que terá eficácia constitutiva, por se prestar a modificar uma relação jurídica previamente existente – a própria coisa julgada. Tal ação recebe, na prática doutrinária e jurisprudencial, o nome de “ação revisional”. É justamente a medida a que se refere a segunda parte do art. 505, I, do CPC, ao condicionar a cessão dos efeitos da coisa julgada ao *pedido de revisão* pela parte interessada. Como a ação anterior já está encerrada e transitada em julgado, tal pedido deverá se dar por meio de ação autônoma.

Perceba-se que este caminho já é defendido, hoje, em relação às decisões *erga omnes* de controle de constitucionalidade. Apesar do Parecer n. 492/2011 da PGFN rotineiramente inspirar o Fisco a cobrar, de ofício, tributos baseados em lei declaradas constitucionais pelo STF, ignorando a coisa julgada por meio de ato administrativo, tal prática é rechaçada por grande parte do Judiciário⁵³. Os tribunais costumam exigir a propositura de ação revisional. O que este trabalho defende é **a aplicação da mesma lógica em relação aos precedentes formalmente vinculantes do art. 927 do CPC.**

⁵² Como é o caso do art. 525, § 12, do CPC (equivalente ao art. 741, parágrafo único, do CPC de 1973), que torna inexigível o título executivo judicial baseado em lei declarada inconstitucional pelo STF. Mesmo esse dispositivo suscitava diversas discussões sobre a relativização da coisa julgada na hipótese em que a decisão declaratória de inconstitucionalidade ocorresse quando já transitada em julgado a decisão individual. O CPC afastou a polêmica, firme na tese de ser impossível a desconsideração automática da coisa julgada: o § 15 do mesmo art. 525 diz que a decisão não se torna inexigível de imediato, ficando dependente da propositura de ação rescisória. Mais sobre esse dispositivo no item 3.3.

⁵³ BRASIL, 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação e reexame necessário n. 5006618-44.2012.404.7100**, rel. Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, Porto Alegre, RS, 16 de julho de 2013. Juntada aos autos eletrônicos em 23.07.13.

Basta que o julgado paradigma seja algum daqueles localizados no rol do art. 927 do CPC (à exceção do inciso I, que, como dito, trata de decisões com efeitos *erga omnes* e não de precedentes formalmente vinculantes). Diante de nova súmula do STJ, ou de orientação do plenário de tribunal, ou qualquer outro dos exemplos do art. 927, os tribunais superiores estarão obrigados a seguir aquela orientação – e ela ditará, também, os rumos da coisa julgada tributária de trato sucessivo no futuro. Assim, os mesmos argumentos que valem para as decisões *erga omnes* valem, também, para o caso dos precedentes vinculantes.

Mas há uma diferença fundamental. As decisões em sede de controle de constitucionalidade, como dito, têm caráter geral e abstrato. Quer dizer, não há maiores dificuldades quanto à decisão da ação revisional; bastará reanalisar a coisa julgada, a partir da nova situação do ordenamento jurídico. Como a vinculação ocorre no plano normativo, não há necessidade de justificar muito extensamente a razão pela qual a decisão paradigma afeta a coisa julgada, pois essa é uma verdade auto-evidente: o STF declarou inconstitucional a norma que a coisa julgada individual havia declarado constitucional, ou vice-versa. Como toda a discussão é sobre a lei em tese, não há necessidade de entrar a fundo nas peculiaridades dos casos concretos.

No caso do precedente formalmente vinculante, a aplicação da tese não é tão simples. Recorde-se que o precedente é uma norma individual e concreta. Mesmo as súmulas, grafadas em caráter geral, não são normas gerais e abstratas, mas resumos consolidados de entendimentos esposados por determinado tribunal. São indissociáveis dos casos concretos que lhes deram origem. Quer dizer, não basta que o julgamento da ação revisional se dê pela simples menção à decisão ou súmula e revogar da coisa julgada anterior. **Quando um precedente é vinculante não pela sua parte dispositiva, mas pelos seus fundamentos, surge o ônus de fundamentação racional por parte do julgador.**

Caberá ao juiz da ação revisional, tomando por base as alegações dos advogados, demonstrar *se e como* a razão fundamental do precedente se enquadra ao caso concreto. Como não há uma lei que foi objetivamente declarada inconstitucional, é preciso enquadrar as razões subjetivas do precedente ao caso concreto em análise. Do contrário, há sempre o risco de se aplicar erroneamente uma decisão que trata de situação diversa.

Além de ser uma obrigação que decorre da própria lógica argumentativa, tal exigência encontra respaldo no art. 489, § 1º, V, do CPC, que dispõe: “*Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”. Quando há

vinculação aos *motivos determinantes* de uma decisão passada, e não aos seus efeitos *erga omnes* decorrentes do controle de constitucionalidade, surge o dever de fundamentar sua aplicação, extraindo-lhe a *ratio decidendi* e aplicando a mesma lógica ao caso subsequente.

É possível que, dessa análise, o juiz entenda que as razões da decisão transitada em julgado ainda se sustentam, por algum fato materialmente relevante que distinga os dois casos. Nesse caso, estará realizada a distinção (*distinguishing*) entre os dois casos, que permite a subsistência da decisão transitada em julgado, mesmo com a existência de precedente vinculante *aparentemente* contraditório. Não basta esperar padrões decisórios pré-prontos em que se acople o novo julgado sem maiores problemas; é preciso argumentar racionalmente, extraindo a *ratio decidendi* do caso anterior e aplicando-a à situação jurídica transitada em julgado.

Assim, se o manejo da ação revisional já era indispensável no caso da declaração de inconstitucionalidade, para o precedente vinculante ele é ainda mais importante. Não se pode tolerar situação em que o Fisco, por ato administrativo, interprete um precedente de forma unilateral e, por ato administrativo, contrarie a coisa julgada. Indispensável, assim, que se maneje ação revisional, provocando a manifestação do Judiciário, devidamente fundamentada, sob pena de serem violados os princípios da separação de poderes e do devido processo legal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É bastante nova, no ordenamento jurídico brasileiro, a ideia de que decisões que não possuem efeito *erga omnes* possam vincular casos futuros não por força de seu dispositivo, mas em virtude de seus fundamentos determinantes. Do ponto de vista do constructivismo lógico-semântico, o conceito também é novo – via de regra, os autores constructivistas se limitam a dizer que precedentes não são fontes do direito, defendendo a liberdade interpretativa do julgador durante o processo hermenêutico de construção da norma a partir do texto.

O que se pretendeu demonstrar aqui é que a vinculação aos fundamentos determinantes não é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, nem com as teorias positivistas que reconhecem o direito unicamente como um sistema de normas. Os precedentes, que são por excelência recursos interpretativos, atuam justamente durante o processo hermenêutico, na construção de normas jurídicas vinculantes no futuro. É um erro pensá-los como sendo institutos exclusivos dos sistemas de *common law*, assim como é um erro trazê-los às terras brasileiras simplesmente equiparando-os às decisões com efeito *erga omnes* tidas em sede de controle concentrado (e difuso, quando realizado pelo STF) de constitucionalidade.

Tendo em mente tal hipótese, torna-se simples entender como e porque um precedente vinculante, que carregue uma *ratio decidendi* até então inédita, pode representar modificação no estado de direito suficiente para se ultrapassarem os limites objetivos de coisa julgada que tenha se formado sobre determinada relação jurídica tributária de trato sucessivo. É claro o suficiente que isso acontece quando uma norma é declarada inconstitucional pelo Judiciário; o que se pretende discutir é se o mesmo pode ser dito quando surge uma nova decisão que não analisou uma lei em abstrato (nem mesmo incidentalmente), mas um caso concreto – ou seja, uma decisão que vincula pelos seus fundamentos, não pelo seu dispositivo.

Ora, se o precedente apresenta motivos convincentes sobre o porquê de determinada situação do mundo real se enquadrar ou deixar de se enquadrar no modelo da regra-matriz de incidência de certo tributo, as exigências da isonomia entre os jurisdicionados exige que haja tratamento igualitário nas relações jurídicas que se formarem no futuro; e isso não acontece se um deles estiver imune a esses novos fundamentos determinantes, protegido por uma coisa julgada.

Por isso se concluiu, ao longo da exposição, que a coisa julgada deixa de prosperar

racionalmente diante da situação proposta. Seus limites objetivos deixaram de abarcar a situação que se apresenta no mundo real; mas a falta de sustentação racional, por si só, não tem condão de retirar norma individual e concreta do sistema, especialmente quando essa norma foi instituída de forma legítima, por agente revestido de autoridade e em linguagem competente. Por isso, não há como falar na desconsideração automática da coisa julgada. Faz-se indispensável o manejo da ação revisional, prevista no art. 505, I, provocando nova manifestação do Judiciário sobre a questão e revisando o enquadramento da situação jurídica em questão à coisa julgada formada anteriormente.

Espera-se, de forma bastante modesta, que o presente ensaio acrescente algo de útil ao estudo dos precedentes formalmente vinculantes no contexto do direito brasileiro, em especial na seara tributária. Busca-se, acima de tudo, a compreensão de que as garantias fundamentais da coisa julgada e do tratamento isonômico dos contribuintes perante o Judiciário não podem ser vistos como elementos antagônicos, mas complementares.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012. 18ª ed.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013, 6ª ed.
- ARRUDA ALVIM WAMBIER, Teresa. **Nulidades do processo e da sentença**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 7ª ed.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. 25ª ed.
- _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012. 9ª ed.
- _____. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013. 5ª ed.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012. 6ª ed.
- BRASIL, 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação e reexame necessário n. 5006618-44.2012.404.7100**, rel. Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, Porto Alegre, RS, 16 de julho de 2013. Juntada aos autos eletrônicos em 23.07.13.
- BRASIL, Procuradoria da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/492/2011. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 2, 2011, pp. 199-239. Disp. em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>. Acesso em 20.03.16.
- BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária: reflexões sobre a Súmula 239 do STF. **Revista tributária das Américas**, São Paulo, v. 9, 2014. pp. 75-102.
- FRANCISCO, José Carlos. Coisa julgada inconstitucional e a afirmação do direito judicial. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo n.73/74, p. 173-198, jan./dez. 2011.
- LAMY, Eduardo de Avelar; LUIZ, Fernando Vieira. Contra o aspecto prospectivo do precedente: uma crítica hermenêutica a Frederick Schauer. **Revista de processo**, São Paulo, v. 250, dez/2015. pp. 383-402
- MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: RT, 2016. 4ª ed.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013. 34ª ed.
- MACORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. **Revista de processo**, São Paulo, v. 206, abr/2012. pp. 61-78.

MRAD, Ricardo. **Repercussão geral e súmula vinculante em matéria tributária**. 2010. 248 f. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disp. em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>. Acesso em 17.10.15.

NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao código de processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PORTO, Sérgio Gilberto. **Coisa julgada civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. 4ª ed.

RAMIRES, Maurício. **Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIBEIRO, Diego Diniz. Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar (org.). **Processo tributário analítico v. II**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 83-110.

ROSSI, Júlio Cesar. Precedente à brasileira: súmula vinculante e o incidente de resolução de demandas repetitivas. **Revista de processo**, São Paulo, v. 208, jun/2012. pp. 203-240.

SCHAUER, Frederick. Precedente. In: DIDIER JR., Fredie, *et al* (coord.). **Precedentes**. Salvador: JusPodivm, 2015. Coleção Grandes temas do Novo CPC, v. 3

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Efeitos materiais da sentença declaratória: perspectivas no tempo e ruptura destes efeitos em face de precedente do STF em sentido contrário. In: CONRADO, Paulo Cesar (org.). **Processo tributário analítico v. II**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 63-82.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. 3ª ed.

VITA, Jonathan Barros. Tributação, direito concorrencial e processo: as mudanças das circunstâncias de fato e de direito no campo da ação revisional do art. 471 do CPC. In: CONRADO, Paulo Cesar (org.). **Processo tributário analítico v. II**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 111-138.

WALDRON, Jeremy. Stare decisis and the rule of law: a layered approach. **Michigan Law Review**, Michigan (Estados Unidos da América), v. 111, n. 1, 2012. Disp. em <<http://repository.law.umich.edu/mlr/vol111/iss1/1>>. Acesso em 30/10/2015.

ZANETI JR, Hermes. Precedentes normativos formalmente vinculantes. In: DIDIER JR., Fredie, *et al* (coord.). **Precedentes**. Salvador: JusPodivm, 2015. Coleção Grandes temas do Novo CPC, v. 3. p. 407-424.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª ed.