



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 138597/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR

Recurso Extraordinário 949297 – CE

Relator: Ministro **Edson Fachin**
Recorrente: União
Recorrido: TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TEMA 881. COISA JULGADA, CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS*. RELAÇÃO CONTINUADA. EFICÁCIA. PERDA. DECISÃO NO ÂMBITO DO CONTROLE CONCENTRADO. PREVALÊNCIA.

Tese de Repercussão Geral – Tema 881: A coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, perde sua eficácia no momento da publicação do acórdão exarado no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual (art. 28 da Lei 9.868/99).

1 – O sistema constitucional brasileiro, fundado na divisão de poderes-funções estatais ensejou condições para que os atos derivados da atuação do Estado sejam protegidos de modo a garantir a sua própria eficácia e a proteger os respectivos beneficiários. Submetendo-se a essa lógica, a Constituição Federal, tendo por foco a prevalência dos pronunciamentos do Estado, em suas várias esferas de atuação, previu a coisa julgada, que, além de direito individual, é categoria processual serviente à ordenação das decisões judiciais já emitidas e que dá lugar somente à autoridade desconstitutiva da ação rescisória.

2 – Em face também das próprias disposições constitucionais, não se encontra dificuldade em perceber que a gênese do ato estatal, por si só, não lhe permite a sobrevivência em todas as situações, estando ele, a depender de sua categoria,

inserido em um regime jurídico que regula sua vida, eficácia, consequências perante terceiros interessados e o seu fim, quer por conveniência e oportunidade, quer por anulação, quer pela superação do entendimento que lhe impelia vigor.

3 – A natureza continuada da relação tributária em tela é influenciada pela sucessão de circunstâncias de fato e de direito, aptas a superarem a eficácia de eventual *res iudicata* estabelecida em ação individual.

4 – Por sua relevância constitucional e pelos graves efeitos gerados na ordem jurídica, as decisões vinculantes tomadas na seara das ações de controle concentrado reformulam o veredito de sentença transitada em julgado em relação aos seus efeitos futuros quando, analisada a mesma *causa petendi*, suas conclusões forem contrárias.

5 – Parecer pelo provimento do recurso extraordinário e pela adoção de efeitos prospectivos, assegurando, no presente caso, período hábil a garantir o seu conhecimento pelos contribuintes e a permitir a recepção da carga tributária resultante da cobrança da contribuição social sobre o lucro líquido.

1 RELATÓRIO

Trata-se de recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, interposto pela União em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, proferido nos autos da Apelação em Mandado de Segurança 90497, que, dando provimento ao recurso, entendeu pela intangibilidade da

coisa julgada já fixada relativamente à cobrança de contribuição social sobre o lucro líquido.

Informa a recorrida ser fruto da cisão parcial da pessoa jurídica TBM S.A. Indústria Têxtil, cujo resultado foi a criação da Têxtil Bezerra de Menezes, posteriormente denominada TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S.A. ainda que mantida a inscrição no CNPJ.

Segundo a petição inicial, a controvérsia se iniciou com a impetração de anterior mandado de segurança, com pedido de medida liminar, pela Têxtil Bezerra de Menezes e pela TBM S.A. – Indústria Têxtil e outros empreendimentos, todos em litisconsórcio ativo, em face de ato do Delegado da Receita Federal em Fortaleza que promoveu o lançamento fiscal da Contribuição Social sobre o Lucro, prevista na Lei 7.689/88, com fundamento na (i) inexistência de lei complementar que definisse o tributo, ante a atribuição da competência tributária residual da União e (ii) o desrespeito ao princípio da irretroatividade da lei.

Registrado sob o nº 127/89, houve a concessão da medida liminar e, posteriormente, da segurança. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por sua vez, negou provimento à apelação da União e à remessa *ex officio*, embasado no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade suscitada nos autos da Apelação em Mandado de Segurança 976 lá julgada. Interposto recurso extraordinário

rio, o pedido de reforma foi rejeitado monocraticamente pela ausência de apresentação do acórdão da aludida arguição de inconstitucionalidade.

O trânsito em julgado da causa ocorreu em 14 de agosto de 1992.

Diante desse quadro, o recorrido/impetrante afirma estar submetido a regime de fiscalização pelo órgão federal de administração tributária, “que pretende reabrir a apreciação da matéria de direito face decisão posterior da Suprema Corte declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, cuja pretensão importará, é óbvio, na exigência indevida dessa exação tributária, com a lavratura de auto de infração e aplicação de sanção”.

Sustenta a petição inicial que a autoridade tributante tem por finalidade afastar, por mera decisão administrativa, a coisa julgada incidente sobre a declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, ao arrepio de norma individual fixada em decisão de mérito transitada em julgado.

Tece considerações acerca da iminência de o órgão tributante ferir a garantia constitucional da imutabilidade das decisões judiciais, ante a ausência de propositura de oportuna ação rescisória e a inexistência de ação revisional, da alçada da primeira instância da Justiça Federal, considerada a subjacente relação jurídico-tributária

de caráter continuativo, na linha do que define o art. 471 do Código de Processo Civil revogado.

Pede, enfim, a concessão “em definitivo [d]o presente mandado de segurança, determinando à autoridade administrativa que se abstenha da prática de qualquer ato construtivo ao direito da impetrante”.

A autoridade coatora prestou informações nos seguintes pontos: (i) ocorrência de litispendência com o Mandado de Segurança 2000.81.00.2591-0 e (ii) apresentação do Parecer PGFN/CRJN/Nº 1.277, publicado no Diário Oficial da União de 28 de dezembro de 1994, em que se expende o seguinte apanhado de motivos: (ii.a) a existência de precedentes do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a declaração de intributabilidade, quanto aos fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode se revestir de caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros, na medida em que os efeitos dessa declaração seriam equivalentes aos da própria representação de inconstitucionalidade em abstrato, tornando-os, portanto, inadmissíveis; (ii.b) a declaração judicial de inconstitucionalidade de lei transitada em julgado cede espaço para as alterações jurídico-tributárias sobre a relação de trato continuado decorrentes de inovação legislativa ou de alterações substanciais de fato, sobre as quais a coisa julgada não pode prevalecer, tal como preceitua o art. 471, I, do Código de Processo

Civil revogado; (ii.c) as inúmeras modificações legislativas levadas a efeito no texto da Lei 7.689/88, tais como o 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; (ii.d) o julgamento do Recurso Extraordinário 138284 que reconheceu a constitucionalidade da Lei 7.689/88, exceto de seu art. 8º, e a partir de sua ocorrência, definiu o nascimento da jurisprudência favorável à validade da norma e (ii.e) antes de a jurisprudência ter ser voltado em favor da constitucionalidade da lei regedora da contribuição social sobre o lucro, não seria cabível a ação rescisória, sob pena de descumprimento das Súmulas 343 do STF e da Súmula 134 do TRF.

O pedido de medida liminar relativamente à abstenção de praticar atos de turbação à garantia do impetrante à fixação da decisão pela coisa julgada foi indeferido, por ausência de *fumus boni iuris*. Dessa decisão, houve interposição de agravo de instrumento, ao qual foi atribuído efeito suspensivo.

Em sentença, o juiz de primeiro grau denegou a segurança, na medida em que (i) “pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo”; (ii) o Supremo Tribunal Federal se posicionou, em acórdão posterior ao trânsito em julgado do mandado de segurança em exame, favoravelmente à

constitucionalidade dos preceitos da Lei 7.689/88, exceto de seu art. 8º e (iii) a *res iudicata* 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 pela Suprema Corte.

Interposta a apelação pelo impetrante, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por sua 3ª Turma, resolveu acolhê-la nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI 7689/88. MANDADO DE SEGURANÇA. OFENSA À COISA JULGADA. APELAÇÃO PROVIDA.

1. A sentença prolatada nos autos do mandado de segurança 127/89/CE declarou a inconstitucionalidade da lei 7689/88 tendo sido mantida por esta Corte com o trânsito em julgado.

2. “(...) A sentença rescindenda, que reconheceu ser integralmente inconstitucional a lei 7689/88, instituidora da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas para financiamento da seguridade social, porque prolatada antes da publicação da decisão do STF declarando a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da mencionada lei (RE 138284-CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 28/08/92, P. 13456), não deve sofrer os efeitos provenientes dessa declaração - 'Se as questões de fato e de direito reguladas pela norma julgada inconstitucional se encontram definitivamente encerradas porque sobre elas incidem caso julgado judicial, porque se perdeu um direito por prescrição ou caducidade, porque o ato se tornou inimpugnável, porque a relação se extinguiu com o cumprimento da obrigação, então a dedução de inconstitucionalidade, com a consequente nulidade ipso jure, não perturba, através da sua eficácia retroativa esta vasta gama de situações ou relações consolidadas' (J.

J. GOMES CANOTILHO).- Inegável a aplicação do entendimento firmado por nossos Tribunais Superiores, segundo o qual 'A mudança de entendimento dos Tribunais Superiores não autoriza o pedido de rescisão de julgado, com base na violação literal de dispositivo de lei (artigo 475, inciso V do Código de Processo Civil).' (RESP 227.458-CE, REL. Min. Hamilton Carvalhido, J. 06/04/2000, DJU 05/06/2000). – Improvimento dos embargos infringentes mantendo-se incólume o Acórdão que reconheceu a improcedência do pedido de rescisão (EIAR – Embargos Infringentes na Ação Rescisória – 311, DJU 22.08.2002, Rel Des Fed Ubaldo Cavalcanti)”.

3. Apelação provida.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial e extraordinário, ambos admitidos pela Vice-Presidência do TRF da 5ª Região.

Já no Supremo Tribunal Federal, os autos foram submetidos ao juízo de admissibilidade, o que resultou, enfim, no reconhecimento unânime de sua repercussão geral, na linha da seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF

1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional,

em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF.

2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida.

Consolidou-se o Tema 881, que propõe a seguinte tese de julgamento: *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.*

Após a juntada dos votos do Ministro Relator e do Ministro Marco Aurélio, abriu-se vista à Procuradoria-Geral da República para confecção de parecer.

Em síntese, esses são os fatos de interesse.

2 MÉRITO

Trata-se de situação de conflito entre a garantia individual à imutabilidade de decisão judicial, proferida em um ambiente em que vigorava posicionamento jurisprudencial pela inconstitucionalidade da lei que instituiu a contribuição social sobre o lucro líquido, e uma posterior e nova orientação da Suprema Corte, agora sobre a constitucionalidade da mesma norma. Desafia, portanto, a análise do instituto da coisa julgada em sua dimensão constitucio-

nal e processual, para que se alcance uma conclusão integrativa de todos os aspectos da matéria.

Conforme se verá no desenvolvimento do tema, a discussão paira sobre os limites de proteção conferidos à coisa julgada, como garantia individual à imutabilidade da dicção jurisdicional, pelo texto constitucional.

2.1 A coisa julgada na Constituição Federal

A coisa julgada é garantia fundamental do indivíduo e nem a lei soberanamente editada pelo Congresso Nacional poderá alcançá-la em seu prejuízo. Esse é o desdobramento imediato do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Não resta dúvida de que, como garantia constitucional, a coisa julgada encontra legitimidade jurídica e social na medida em que confere segurança às relações jurídicas por ela alcançada e não prejudica a terceiros.

O princípio-norma da irretroatividade da lei, inscrito no citado dispositivo constitucional, não permite criar expectativas em relação à absoluta intangibilidade da coisa julgada.

O sistema constitucional brasileiro, fundado na divisão de poderes-funções estatais, ensejou condições para que os atos derivados da atuação do Estado sejam protegidos de modo a garantir a sua própria eficácia e a proteger os respectivos beneficiários. Sub-

metendo-se a essa lógica, a Constituição Federal, tendo por foco a prevalência dos pronunciamentos do Estado, em suas várias esferas de atuação, previu a coisa julgada, que, além de direito individual, é categoria processual serviente à ordenação das decisões judiciais já emitidas e que dá lugar somente à autoridade desconstitutiva da competente ação rescisória atempadamente ajuizada.

2.2 *A coisa julgada no processo civil*

O caso, em princípio, demandaria prestação jurisdicional tendente a interpretar as disposições processuais sobre a coisa julgada, entre elas a do art. 471, I, do Código de Processo Civil revogado, norma recepcionada pelo novo Código de Processo Civil e transcrita no art. 505, I¹. Isto na precisa medida em que ali se encontra a norma que cria limitação circunstancial à eficácia irrestrita da coisa julgada.

Importa perquirir o que se entende por coisa julgada. O art. 502 do Código de Processo Civil enuncia a definição de coisa julgada material:

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

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

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não sujeita a recurso.

Essa definição não é substancialmente distinta daquela adotada pelo CPC de 1973, a não ser por três aspectos: (I) substitui na definição o termo *eficácia* por *autoridade*, aproximando o Novo CPC da lição de Liebman sobre o instituto da coisa julgada; (II) substitui *sentença* por *decisão de mérito*, tendo em vista que o Novo CPC admite as decisões interlocutórias de mérito; (III) faz referência apenas a *recurso*, e não mais a *recurso ordinário ou extraordinário*.

O art. 503 do Código de Processo Civil em vigor atribui força de lei à decisão que julgar total ou parcialmente o mérito, nos limites da questão principal expressamente decidida. Ao tratar da coisa julgada como efeito jurídico, FREDIE DIDIER JR. leciona:

Dizer que a coisa julgada é um *efeito jurídico* não é o mesmo que dizer que a coisa julgada é um *efeito da decisão*. A coisa julgada é efeito de um fato jurídico composto, do qual a decisão é apenas um dos seus elementos. A coisa julgada é um efeito jurídico que decorre da lei, que toma a decisão como apenas um dos seus pressupostos. A decisão não é o fato jurídico da coisa julgada, que, por isso, não é efeito dela; a decisão *compõe* o fato jurídico da coisa julgada [...].²

Adiante conclui:

2 DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria; BRAGA, Paula Sarno. *Curso de Direito Processual Civil*. 10ª ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, vol. 2, p. 512. Destaques são do original.

Para compreender a coisa julgada, é preciso partir da premissa de que a decisão é fonte de norma jurídica; a norma jurídica concreta que decorre de uma decisão pode tornar-se indiscutível e imutável a partir de determinado momento; quando isso acontecer, há o fenômeno da coisa julgada.³

E qual o status da norma jurídica concreta? É equiparada à lei, tem “força de lei” na dicção do CPC. Mas essa equiparação encontra limites na questão principal expressamente decidida.

2.3 A supremacia da Constituição

À lei, fruto da atividade típica do Poder Legislativo e que, por tal circunstância, tende à definitividade, só se pode opor a novação legislativa ou as ações de controle concentrado de constitucionalidade, dotadas as últimas, por força constitucional, de efeito vinculante e eficácia *erga omnes*. Ao Poder Executivo, cuja função é, em grande parte, a implementação de políticas públicas, fica assegurada, em regra, sua atuação em supremacia aos interesses dos particulares envolvidos, garantindo a necessária efetividade aos inúmeros atos administrativos por si editados.

Diante desse quadro, não se encontra dificuldade em perceber que a gênese do ato estatal, por si só, não lhe permite a sobrevivência em todas as situações, estando ele, a depender de sua cate-

3 DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria; BRAGA, Paula Sarno. *Ob. cit.*, p. 513.

goria, inserido em um regime jurídico que lhe regula a vida, a eficácia, as consequências perante terceiros interessados e o seu fim, quer por conveniência e oportunidade, quer por anulação, quer pela superação do entendimento que lhe impelia vigor.

2.4 Dimensão subjetiva da coisa julgada

Narra o recorrido a existência de uma ação judicial, proposta com a finalidade de questionar a validade da Lei 7.689/88, através da qual foi instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Ultrapassadas todas as instâncias recursais, a sentença, favorável ao contribuinte, transitou em julgado em 14 de agosto de 1992.

Em situação de alegada ilegalidade, iniciou-se procedimento administrativo de acerto tributário, o qual foi prontamente obstado por meio do mandado de segurança, cuja pretensão é posta a julgamento por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário em exame.

Portanto, a premissa do contribuinte se fixa na intangibilidade da coisa julgada já formada, confirmada pelo desinteresse da União na propositura de ação rescisória em época adequada ou de eventual ação desconstitutiva na primeira instância.

A tese parece sedutora, pois uma vez julgada definitivamente a questão pelo Poder Judiciário em favor do aludido contribuinte e decaído o prazo de rescisão, descabida seria qualquer hipótese de rescindibilidade prevista no ordenamento jurídico apta a afastar a definitividade do pronunciamento.

O que pretende o recorrido é opor a autoridade da coisa julgada material, em sua dimensão subjetiva, ao processo objetivo de controle de constitucionalidade. Ocorre que os efeitos da sentença em um caso que decide sobre obrigação tributária entre o ente público e o contribuinte e da decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade da mesma norma tributária, são distintos. Sob a égide do CPC de 1973, OVÍDIO BAPTISTA já alertava, ao tratar da coisa julgada subjetiva:

Quando temos de tratar da eficácia, ou das eficácias da sentença em relação a terceiros, a primeira coisa que se há de fazer é analisar cada espécie desses efeitos, o que pressupõe a análise prévia de cada tipo de sentença e a determinação, não da eficácia correspondente a cada uma delas, mas das múltiplas eficácias que cada sentença contém⁴.

A análise do caso precisa manter a mesma coerência e ponderação revelada pelo texto constitucional. Coerência e ponderação

4 SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Sentença e coisa julgada (ensaios e pareceres)*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 73.

que não se coadunam com atos estatais perpétuos, a despeito da já mencionada tendência à definitividade.

Assim como a lei e o ato administrativo, o julgado proveniente do Poder Judiciário não se torna imune a controvérsia, porque se assim fosse, muitos se beneficiariam do favor estatal mesmo após uma revisão legislativa ou pela alteração do curso dos fatos, circunstâncias que não aprovam, pela incompatibilidade lógica com a realidade, uma duração indefinida. Pelo contrário, o Estado de Direito busca a aplicação uniforme e objetiva da Lei. Neste sentido a doutrina de ENRICO TULLIO LIBMAN:

Não parece, na verdade, que se possa duvidar de que a declaração e a formulação da vontade concreta da lei é objetivamente, e por sua natureza, sempre a mesma coisa, seja ou não contestável, tenha por destinatário um ou outro sujeito; não há uma declaração que se dirija a uma pessoa, de preferência a outra determinada, e nem outras tantas declarações quantas são as pessoas obrigadas a sujeitar-se a elas, mas um só ato que, emanado do órgão ao qual confiou a lei o poder de dizer soberanamente e com valor normativo qual seja, em caso, a sua vontade concreta, tem eficácia igual e não diferenciável para todos no âmbito do ordenamento jurídico. Também os juízes lhe estão sujeitos; não, porém, de modo diverso de qualquer outro, e de todo em todo independentemente da coisa julgada; acontece apenas que, estando sempre e sem limitação investidos do poder jurisdicional dentro da esfera da própria competência, poderiam – malgrado a obrigatoriedade da precedente declaração – pronunciar em novo processo uma segunda sentença eventualmente contraditória⁵.

5 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 41.

O caso apresenta-se ainda mais enfático, na medida em que se caracteriza pela relação contínua e permanente entre os sujeitos envolvidos: a União e o contribuinte. A lei processual qualifica-a de relação continuativa⁶, dada a existência de ciclos obrigacionais com periodicidade demarcada, estando o sujeito passivo, por força da atividade tributante, obrigado a recolher um percentual aplicado ao seu resultado anual.

Dadas essas circunstâncias, as possíveis alterações de direito ou de fato não podem deixar de influir no aludido julgado, sob pena de criar uma descontinuidade entre uma regra de direito (a lei do caso concreto fornecida pela sentença transitada em julgado) e a realidade dos fatos.

Essa relação entre a aplicação da norma e a variabilidade dos fatos tem efeitos em outras searas do direito. Entre os exemplos mais comum está a ação de alimentos, formulada e regulada pela Lei 5.478/68, que opera um vínculo contínuo de ciclos obrigacionais entre o alimentante e o alimentando. Por conta das contínuas alterações de fato entre as possibilidades financeiras do alimentante e as necessidades do alimentando, a decisão que fixa o dever de prestar alimentos pode ser revista a qualquer tempo, razão por que

6 Na dicção de Teori Albino Zavascki, trata-se de relações sucessivas, formadas no contexto jurídico mais complexo: o do regime estatutário, de caráter permanente, que vincula os figurantes da relação jurídica (*in Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo: RT, 2001, p. 82.)

há previsão legal de que não incide o trânsito em julgado sobre a sentença de mérito⁷.

No campo da execução penal, por outro lado, tendo em conta a continuidade da execução da pena e a finalidade de reinserção social do preso, verificadas as condições de progressão de pena, não há que se falar em afronta à coisa julgada de decisão que determinou regime mais gravoso, mormente quando sobrevier uma *lex mitior*⁸.

Esses exemplos mostram claramente que a natureza continuada da relação jurídica impede a formação da coisa julgada, considerada em sua acepção jurídico-processual clássica de insindicabilidade da questão a novo juízo estatal, ou, como a doutrina dominante prefere, há a consideração de que em certos casos a coisa julgada acopla-se à cláusula de variância (*res sic stantibus*).

7 Art. 15. A decisão judicial sobre alimentos não transita em julgado e pode a qualquer tempo ser revista, em face da modificação da situação financeira dos interessados.

8 Recurso. Extraordinário. Criminal. Pena. Prisão. Regime de cumprimento. Fase de execução. Aplicação de lei superveniente mais benigna. Admissibilidade. Existência de coisa julgada material. Irrelevância. Eficácia operante sob cláusula *rebus sic stantibus*. Crime hediondo. Progressão de regime. Direito reconhecido. Aplicação da Lei nº 11.464/2007, que deu nova redação ao art. 2º, § 1º, da Lei nº 8.072/90, tido por inconstitucional. Declaração de inconstitucionalidade que beneficia o réu. Precedentes. Inteligência do art. 5º, XLVI, da CF, e 65 e seguintes da LEP, e da súmula 611. O trânsito em julgado de sentença penal condenatória não obsta a aplicação, no processo de execução, de lei superveniente mais benigna sobre o regime de cumprimento da pena, nem *a fortiori* a eficácia imediata de declaração de inconstitucionalidade que do mesmo modo beneficie o condenado. (RE 534343, Relator Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, 12 mar. 2009)

Trata-se, portanto, da consequência natural decorrente da relação jurídica subjacente e que, para fins de sistematização do cabimento e de seus efeitos, o legislador processual de 1973 prescreveu no art. 471, I, do Código de Processo Civil revogado⁹, mantendo a mesma diretriz no art. 505, I, do código em vigor¹⁰.

Corroborando a tese nesse particular, Teori Zavascki argumenta:

Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados, irradia a eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão de se saber qual é o termo *ad quem* de tal eficácia. A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supõe a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência, ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a

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

10 Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; [...]

significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.

A alteração do *status quo* tem, em regra, efeitos imediatos e automáticos. Assim, se a sentença declarou que determinado servidor público não tinha direito a adicional de insalubridade, a superveniência de lei prevendo a vantagem importará o imediato direito a usufruí-la, cessando a partir daí a eficácia vinculativa do julgado, independentemente de novo pronunciamento judicial ou de qualquer outra formalidade. Igualmente, se a sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos a contribuição para a seguridade social, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção fiscal cortará a força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo. O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, em casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, independentemente de revisão do julgado anterior.¹¹

Dessa forma, verificados os fatores que qualificam essa modalidade de relação, não há que se aceitar como intransponíveis os efeitos de decisão transitada em julgado, quer seja relacionada a ilegalidades alusivas a determinado período de cobrança, quer seja em relação à declaração *in totum* da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo.

11 ZAVASCKI, Teori. *Ob. cit.*, p. 88-89.

Quanto a esse último aspecto, é necessário reafirmar a soberania das instâncias judiciais existentes no país para declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, produzindo os respectivos efeitos prospectivos. Contudo, assim como se reconhece aos magistrados de todo o país a prerrogativa de, para o caso concreto, considerar inválido ato normativo abstrato e de aplicação geral, menos importância não se dará aos julgamentos realizados pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade e aos seus correspondentes efeitos jurídicos, em respeito aos postulados da isonomia e da supremacia dos efeitos e dos procedimentos fixados no texto constitucional.

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 ADPE. 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 constitucionalidade¹², ainda que o julgado anterior tenha transitado em julgado.

Zavascki esclarece em detalhes:

12 Art. 102, § 2º, da Constituição Federal.

O que se afirmou a respeito da suspensão da execução da norma inconstitucional por Resolução do Senado aplica-se, *mutatis mutandis*, às sentenças definitivas proferidas nas ações de controle concentrado de constitucionalidade. Também elas 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. Considerada a natureza dúplice dessas ações (Lei 9.868, de 10.11.1999, arts. 23 e 24), qualquer delas pode produzir ou (a) a declaração de inconstitucionalidade da norma jurídica (sentença de procedência da ação direta de inconstitucionalidade ou sentença de improcedência da ação declaratória de constitucionalidade), ou (b) a afirmação da sua constitucionalidade (sentença de procedência da ação declaratória ou de improcedência da ação direta). 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. É o que se verá a seguir.

Os juízos de valor sobre a validade ou a invalidade da norma em face da Constituição não têm eficácia constitutiva, mas simplesmente declaratória. Isso significa dizer que eles não operam nenhuma mudança no estado da norma examinada, que permanecerá como já o era: válida, se reconhecida a sua constitucionalidade, ou nula, se declarada a sua inconstitucionalidade. Sendo assim, é de se perguntar no que consiste, exatamente, a modificação, acima aludida, que decorre das sentenças definitivas nas ações de controle de constitucionalidade. 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.

Não se pode confundir, já assinalamos, (a) a nulidade ou a validade da norma com (b) o efeito vinculante da declaração judicial da sua validade ou nulidade. São fenômenos jurídicos distintos, especialmente no que se refere à sua eficácia temporal, ponto que aqui mais interessa. Costuma-se afirmar

que a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia *ex tunc*. A afirmação é correta, se se considera que o vício declarado importa a nulidade da norma desde a sua origem. 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). [...]

No que se refere, todavia, às sentenças anteriores que tenham apreciado relações jurídicas duradouras ou sucessivas no tempo, a superveniência de decisão contrária, em ação de controle concentrado, produz, em relação ao futuro, consequências significativas, semelhantes às acima referidas, decorrentes da suspensão da execução da norma pelo Senado Federal. 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.

A essa conclusão se chega não somente pela consideração da superior autoridade das decisões do Supremo em matéria constitucional, mas também pela natural aptidão que a elas

assim se propiciará, de conferir a todos um tratamento igualitário em face da Constituição. Ofenderia o mais elementar senso de justiça invocar a força da coisa julgada do caso concreto para, por exemplo, impor a determinada pessoa uma carga tributária que o Supremo Tribunal Federal declarou inexistente ou nula ou inexigível para todas as demais; ou, por exemplo, para assegurar a um cidadão o privilégio de receber determinado benefício remuneratório ou gozar de favor fiscal, que é negado, com força vinculante, a todos os demais cidadãos nas mesmas condições. Daí sustentar-se que, no conflito entre a sentença do caso concreto e a proferida em ação de controle concentrado, a supremacia da segunda tem, a legitimá-la, não apenas a superior hierarquia da autoridade que a proferiu, mas também a sua aptidão para afirmar o princípio da igualdade de todos os cidadãos em face dos direitos e dos deveres impostos pelo ordenamento jurídico. Assim, portanto, a partir da data em que é publicado o acórdão do Supremo na ação de controle concentrado – esta é a data em que se estabelece o referido conflito –, o seu comando vinculante sobrepuja e substitui, para todos os efeitos, qualquer outra determinação judicial anterior em sentido contrário.

O novo estado do direito, decorrente da decisão de mérito nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, terá, como os produzidos por qualquer das outras formas (edição de nova norma, ou revogação ou suspensão pelo Senado), eficácia imediata e automática, podendo ser invocado, se não for atendido espontaneamente, como fundamento para demandas ou como objeção de defesa, inclusive na via dos embargos à execução (CPC, art. 741,VI)¹³.

2.5 O julgamento da ADI 15

13 ZAVASCKI, Teori. *Ob. cit.*, p. 98-101.

No que pertine ao caso concreto, o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI 15, momento em que lançou a seguinte tese:

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

que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.

(ADI 15, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJe-092 de 30 ago. 2007)

Do parecer ofertado pelo Ministério Público Federal e transcrito no relatório do voto condutor, colhe-se o seguinte excerto, que demonstra a impugnação da integralidade da norma:

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida liminar proposta pela Confederação das Associação de Microempresas do Brasil, objetivando a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7689/88, publicado no DOU em 16.12.1988, que institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências.

A autora alega, em síntese, ofensa aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, consubstanciada na afronta aos artigos 5º, incisos II e XXXVI; 150, inciso I, inciso III, alínea 'a' e § 1º, todos da Constituição Federal.

Ademais, o respectivo acórdão da ADI conferiu o seguinte resultado à demanda: “por unanimidade de votos, em conhecer da ação direta e julgar parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 8º e 9º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, julgando, no mais, improcedente os pedidos formulados, nos termos do voto do Relator”.

Desse modo, percebe-se que a causa de pedir próxima da ação direta e da causa transitada em julgado é a validade e a aplicabilidade da Lei 7.689/88, diferenciando apenas na amplitude dos

efeitos decorrentes da sentença final e evidenciando que a Corte Suprema já conheceu e julgou, no âmbito do controle concentrado, controvérsia de mesmo fundamento jurídico e a potencialidade, no plano dos fatos, de fazer sobrepor o resultado de ação de efeitos gerais mesmo contra *res iudicata* já formada em ação judicial com efeitos meramente *inter partes*, seguindo o sentido já consolidado na jurisprudência do STF, em casos de natureza tributária, e espelhado em sua Súmula 239¹⁴.

Outro ponto a ser considerado é a prescindibilidade de condução de ação revisional, uma vez reconhecido o vínculo de trato sucessivo. Isso porque a circunstância que leva à revisão judicial do julgado é, precisamente, o fato de haver uma decisão judicial em vigor transitada em julgado que impõe determinado dever jurídico. O caso dos autos diverge dessa regra, uma vez que a decisão sobre a qual recaiu a coisa julgada afastou a incidência tributária, imunizando o contribuinte da respectiva exação. Não houve dever jurídico imposto por sentença, logo desnecessária a revisitação do tema pela mesma via.

Ademais, no campo tributário, por sua taxatividade normativa, todo o conteúdo impositivo, incluindo o procedimento de cobrança, é definido em lei e executado pela autoridade administrativa. Em outras palavras, a lei tributária já designa os elementos

14 Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

fundamentais para o reconhecimento do débito tributário, sendo suficiente a deflagração de procedimento administrativo de lançamento fiscal para a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e a eventual penalidade cabível, tudo na forma e sob o impulso do art. 142 do Código Tributário Nacional¹⁵.

Portanto, uma vez interrompido o vigor da sentença imunizante, a própria atividade administrativa, por força exclusiva da lei, poderá iniciar o procedimento de lançamento tributário para inscrever os débitos relativamente aos fatos geradores ocorridos em data posterior ao pronunciamento de tribunal em controle concentrado.

2.6 Da modulação da incidência tributária

Convém abordar na presente sede, com fundamento no poder geral de cautela próprio da atividade judicante¹⁶, a modulação

15 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

16 Como faz demonstrar o seguinte julgamento submetido à disciplina da repercussão geral que aplicou a técnica da modulação: Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

da incidência tributária, sobretudo para os fins de se determinar os efeitos do presente recurso extraordinário e da repercussão geral reconhecida.

Consta do sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal que o acórdão da ADI 15 foi publicado em 31 de agosto de 2007 e, considerando os efeitos pretéritos de uma eventual decisão pelo provimento do presente recurso, a conclusão inarredável é, em princípio, o imediato endividamento tributário de inúmeros empreendimentos, alcançando fatalmente pelo menos os cinco últimos exercícios financeiros.

Desse modo, em homenagem à boa fé dos contribuintes que se escudaram em sentenças válidas e plenas de efeitos, é mister assegurar que esse julgado tenha efeitos exclusivamente prospectivos em período suficiente para o conhecimento dos contribuintes e o replanejamento dos negócios e operações tributáveis pela contribuição social em tela.

(FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescrição quinquenal. Art. 7º, XXIX, da Constituição. Superação de entendimento anterior sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei 8.036/1990 e 55 do Regulamento do FGTS aprovado pelo Decreto 99.684/1990. Segurança jurídica. Necessidade de modulação dos efeitos da decisão. Art. 27 da Lei 9.868/1999. Declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (ARE 709212, Relator Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-032 de 18 fev. 2015)

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento do recurso extraordinário e pela adoção de efeitos prospectivos, assegurando, no presente caso, um período hábil a garantir o seu conhecimento pelos contribuintes e a permitir a recepção da carga tributária resultante da cobrança da contribuição social sobre o lucro líquido.

Por fim, considerados a sistemática da repercussão geral e os efeitos jurídicos decorrentes do presente julgamento em relação aos demais casos que abordem ou venha a tratar do Tema 881, a Procuradoria-Geral da República considera a fixação da seguinte tese:

A coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, perde sua eficácia no momento da publicação do acórdão exarado no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual (art. 28 da Lei 9.868/99).

Brasília (DF), 29 de junho de 2016.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros
Procurador-Geral da República

JCCR/UASJ