



**OS LIMITES TEMPORAIS DA COISA JULGADA
INCIDENTE SOBRE AS TUTELAS PREVENTIVAS E AS
MUTAÇÕES NA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL
FIRMADA NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES:
OS TEMAS 881 E 885 DO STF**

*Fernanda Donnabella Camano de Souza*¹

Introdução

O objeto deste estudo concerne aos limites, no tempo, da coisa julgada incidente sobre as decisões judiciais proferidas em ações individuais ajuizadas pelos contribuintes (de regra, tutelas jurisdicionais preventivas), reconhecendo-lhes o direito de não se submeterem ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), tal como instituída pela Lei 7.689/88, em face do ulterior posicionamento do Supremo Tribunal Federal (na ADI 15-2, em 2007), julgando válida referida Lei e, por consequência, determinando aos contribuintes sujeitarem-se ao respectivo recolhimento.

1. Doutora, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP); pós-doutoranda na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP); Advogada.

Muito embora a prolação de decisão em controle abstrato e concentrado de inconstitucionalidade na ADI 15-2, reconhecendo a compatibilidade da supracitada Lei com a Constituição, não houve definição, pelo Supremo Tribunal Federal, quanto aos efeitos produzidos sobre as decisões judiciais transitadas em julgado em benefício dos contribuintes, e que não foram objeto de ação rescisória pela União no tempo oportuno. Mais precisamente, a Suprema Corte ainda não explicitou os efeitos da decisão no que diz respeito às relações jurídicas de trato continuado consumadas (passadas) e a consumir-se (futuras). Esse é o objeto de controvérsia nos Recursos Extraordinários 949.297/CE (tema 881)² e 955.227/BA (tema 885).³

O tema apresenta diversas nuances de discussão; ao longo de trinta anos, desde a edição da Lei 7.689/88, inúmeros trabalhos doutrinários foram elaborados,⁴ bem como o Superior Tribunal de Justiça⁵ julgou a questão (em sede de recurso representativo da controvérsia), compreendendo que a modificação legislativa perpetrada sobre a Lei impugnada não teve o condão de paralisar a coisa julgada obtida pelos contribuintes.

Neste artigo, todavia, nos limitaremos a responder três questões: (i) a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada na ADI 15-2 configura alteração de suporte jurídico

2. Veja-se o tema 881: “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”. Rel. Ministro Edson Fachin.

3. O tema 885 circunscreve-se aos: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”. Rel. Ministro Roberto Barroso.

4. FERRAZ JR., Tercio Sampaio: Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7689/88). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, São Paulo, fev. 2006; BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária. *Revista dos Tribunais – Cadernos Tributários* n. 27, abr./jun. 1999, p. 190; além de recentemente o tema ser objeto do v. 4 da obra “Processo Tributário Analítico”: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Costa Furtado (Coord.). *Processo tributário analítico*. v. 4. São Paulo: Noeses, 2019.

5. Recurso Especial 1.118.893/MG. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. 1ª Seção. DJe 06/04/2011.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

(“direito novo”)⁶ da decisão individual definitiva obtida pelos contribuintes, apta a fazer cessar os efeitos da coisa julgada? Se positivo, (ii) de que modo tal decisão deve ser aplicada, isto é, diretamente pelo Estado-Fisco, que poderá constituir as obrigações tributárias por meio do lançamento (ou pelos contribuintes, em razão do autolancamento) ou, diversamente, requer-se novo posicionamento pelo Poder Judiciário? E (iii) quais os eventos a serem alcançados? Aqueles ocorridos antes da decisão do Supremo Tribunal Federal ou mesmo após tal decisão até os dias atuais, ou apenas os prospectivos a serem realizados após a decisão a ser exarada nos Recursos Extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA ou, ainda, em um momento ulterior a ser definido pela Suprema Corte?

As respostas às três indagações serão inseridas no regime de autocomposição passível de realização entre o contribuinte e a União (nos autos do Recurso Extraordinário 955.227/BA), haja vista tratar-se, segundo compreendemos, de um caminho possível e eficaz de resolução do litígio concreto e que, ainda, contribuirá para a fixação da tese a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal, pois as partes (contribuinte e Fisco), ao longo dos anos de embate, acumularam arsenal argumentativo para levar a cabo tal procedimento, o qual, além do mais, resta autorizado pela ordem jurídica. Vejamos.

Método de trabalho – o constructivismo lógico-semântico

O significado do termo “método” é polissêmico, cabendo ao intérprete elucidá-lo – explicitá-lo –, definindo-lhe o conceito. A doutrina estudiosa da metodologia dos trabalhos científicos leciona que duas são as posturas do investigador em face do direito: (i) descrever seu objeto, no sentido de “dizer o

6. Tal locução é empregada nos termos explicitados no Parecer PGFN 492/2011: “16. (...) as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão (...). Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente – assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social –, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, ‘direito novo’”.

que uma coisa absolutamente é”,⁷ ou (ii) prescrever assertivas sobre o objeto – no sentido de imputar significados a partir de interpretações concorrentes que dele se façam. No entanto, ao dizermos o que uma “coisa absolutamente é”, devemos construir significações para tanto, pois o objeto não tem o condão de dizer o que ele é, de sorte que o cientista apenas reproduza sua “essência”. Portanto, para nós, tal dissociação não se faz pertinente à luz do constructivismo lógico-semântico.

E esta é precisamente a linha central adotada pelo constructivismo lógico-semântico – a de que a linguagem constrói a realidade –, disseminada exemplarmente por Paulo de Barros Carvalho,⁸ a partir da densa obra de Lourival Vilanova.

Eleger um método como pressuposto para elaboração de um trabalho científico significa estabelecer as regras de que se valerá o cientista para construir sua teoria, regras estas regentes do trabalho do começo ao fim, como adverte Aurora Tomazini de Carvalho.⁹

Assim, para responder às indagações suscitadas, inserindo-as no contexto da autocomposição entre contribuinte e União no Recurso Extraordinário 955.227/BA, nos valeremos do método do constructivismo lógico-semântico, como a seguir demonstrado.

Da delimitação do litígio a respeito da coisa julgada tributária (CSL) em face do ulterior posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Durante os últimos trinta anos de debate sobre o tema, verificamos posições de defesa excessivamente contrapostas:

7. QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. *Monografia jurídica passo a passo: projeto, pesquisa, redação e formatação*. São Paulo: Método, 2015, p. 50.

8. Por exemplo, cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014; e _____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

9. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. v. 2. São Paulo: Noeses, 2018.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

por um lado, os contribuintes argumentavam que a coisa julgada individual se afigurava imutável, dado ser a ação rescisória o único meio para paralisar seus efeitos e, perdendo a União o prazo para tanto, concluíram pela coisa “soberanamente” julgada;¹⁰ do outro lado, o Fisco, alegando que desde 1992 os contribuintes não estavam mais autorizados a se valer das decisões por eles obtidas, em face do julgamento, pela Suprema Corte, dos Recursos Extraordinários 146.733/SP¹¹ e 138.284/CE¹² (decididos em controle difuso e sem transcendência subjetiva), declarando a Lei 7.689/88 constitucional.

Quando sobreveio o Parecer PGFN 492/2011, o Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão monocrática em sede de embargos de declaração nos embargos de divergência no Recurso Especial 841.818/DF,¹³ da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no sentido de que a decisão na ADI 15-2 tem o condão de fazer cessar a coisa julgada obtida pelos contribuintes a partir do respectivo trânsito em julgado (ocorrido em 2007). Sem ingressar no mérito se essa mesma Corte havia analisado tal questão quando do julgamento do Recurso Especial 1.118.893/MG antes mencionado,¹⁴ o fato é que mais um elemento foi introduzido para agravar a complexidade do tema.

10. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 592.912/RS, Rel. Min. Celso de Mello, julgado pela 2ª Turma do STF, em 03.04.2012.

11. Rel. Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 06/11/1992.

12. Rel. Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28/08/1992.

13. DJe 02/02/2012.

14. Isso porque, consta da ementa: “2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art. 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07). 3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade”.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Nesse contexto, a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal, por força dos Recursos Extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA, assim sintetizados:

<p>RE 949.297/CE Rel. Min. Edson Fachin (TBM)</p>	<p>RE 955.227/BA Rel. Min. Roberto Barroso (Braskem)</p>
<p>O caso: trata-se de mandado de segurança impetrado por TBM, em 25.04.2001, com vistas ao reconhecimento do direito líquido e certo da empresa¹⁵ de não sofrer autuações fiscais relativas à CSL (pois está em regime de fiscalização), uma vez que obteve decisão judicial transitada em julgado (em 1992)¹⁶ eximindo-lhe do pagamento da CSL.</p>	<p>O caso: trata-se de mandado de segurança impetrado por Braskem, em 12.05.2010, com vistas ao reconhecimento do direito líquido e certo da empresa de não ser submetida ao pagamento da CSL nos períodos de 2001 a 2003,¹⁷ pois obteve decisão judicial transitada em julgado (em 1992)¹⁸ eximindo-lhe do respectivo recolhimento.</p>
<p>O acórdão recorrido: aduz que, enquanto os fatos forem tributados com base na Lei 7.689/1988, a empresa está resguardada pela decisão que transitou em julgado em seu favor (não há relação jurídica continuativa a demandar a aplicação do art. 471, I, do CPC/1973). A decisão definitiva não sofre os efeitos da declaração do STF.¹⁹</p>	<p>O acórdão recorrido: aplicou o entendimento firmado no Recurso Especial 1.118.893/MG, o qual compreendeu que a alteração legislativa superveniente à Lei n. 7.689/1988 não tem o condão de cessar os efeitos da coisa julgada (registre-se que tal decisão também aduz que ulterior posicionamento do STF não infirma a coisa julgada).</p>
<p>Decisão em repercussão geral: “O tema jurídico controvertido é 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”.</p>	<p>Decisão em repercussão geral: “Em verdade, deve-se averiguar quais são os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Na hipótese, caberá a esta Corte definir se a coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/1988 impede, ou não, a futura cobrança do tributo, tendo em vista a posterior manifestação deste Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso e concentrado,²⁰ no sentido da constitucionalidade da norma, circunstância que pode denotar uma virada no suporte jurídico que fundamentara a decisão proferida pelo Tribunal de origem”.</p>

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Vejamos, então, como responder aos questionamentos formulados, inserindo as respostas às indagações no contexto da autocomposição entre o contribuinte e o Fisco.

Primeira questão: a decisão do Supremo Tribunal Federal prolatada na ADI 15-2 configura alteração de suporte jurídico (“direito novo”) da decisão individual definitiva obtida pelos contribuintes, apta a fazer cessar os efeitos da coisa julgada?

Antes de adentrar na resposta à primeira questão, descartamos, desde logo, que as decisões proferidas entre partes (isto é, naqueles Recursos Extraordinários 146.733/SP e 138.284/CE) teriam o condão de impactar a coisa julgada individual obtida pelos contribuintes. Isso porque, à época de sua prolação – em 1992 –, inexistia o mecanismo da repercussão

15. Não nos ateremos às modificações de natureza societária da empresa litigante, pois irrelevantes no contexto deste trabalho. O mesmo se diga quanto às alterações societárias da empresa litigante nos autos do Recurso Extraordinário 955.227/BA.

16. A decisão foi obtida nos autos do Mandado de Segurança 127/1989.

17. Tal período foi objeto de Auto de Infração (Processo 13502.000922/2006-10).

18. A decisão foi obtida nos autos da Ação Ordinária 1.720/91/DF.

19. O acórdão recorrido colacionou a decisão proferida nos autos dos Embargos Infringentes na Ação Rescisória 311 (Rel. Des. Federal Ubaldo Cavalcanti, TRF 5ª Região), in verbis: “não deve sofrer os efeitos provenientes desta declaração ‘se as questões de fato e de direito reguladas pela norma jurídica 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 não impugnável, porque a relação se extinguiu com o cumprimento da obrigação, então a dedução de inconstitucionalidade, com a consequente nulidade ipso iure, não perturba, através da sua eficácia retroativa, esta vasta gama de situações ou relações consolidadas’ (J.J. Gomes Canotilho)”.

20. Muito embora o Ministro faça referência à decisão do STF proferida em controle concentrado, mais adiante destaca que, nos autos do recurso, somente analisará se e como as decisões do STF em controle difuso afetarão a coisa julgada, razão pela qual a dimensão da matéria a ser enfrentada se distingue daquela objeto do Recurso Extraordinário 949.297/CE, Rel. Ministro Edson Fachin, que tratará do impacto das decisões em controle concentrado sobre a coisa julgada – em ambas as situações, no que se refere às denominadas relações jurídicas de trato continuado.

geral e, portanto, eram decisões despidas de transcendência subjetiva aptas a serem aplicadas aos demais casos.

Com relação à decisão proferida na ADI 15-2, é certo que o dispositivo julgou improcedente o pedido quanto aos arts. 1º a 3º da Lei 7.689/88, de sorte que, como sustentamos em outra oportunidade,²¹ com base nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr.,²² o Supremo Tribunal Federal não teria julgado constitucional a Lei 7.689/88, apenas compreendeu-a “não inconstitucional.” Essa questão, dissemos, com base no entendimento do referido autor, não seria apenas terminológica, mas produziria o efeito de combater o argumento do Fisco no sentido de que teria sido posta na ordem jurídica decisão declarando constitucional a Lei e que, portanto, poderia ser aplicada “imediate e automaticamente” aos fatos geradores praticados pelos contribuintes, cessando a eficácia da coisa julgada por eles obtida.

Analisando os fundamentos exarados na ADI 15-2, verificamos que nos remetem aos fundamentos do Recurso Extraordinário 146.733/SP, o qual, por sua vez, na respectiva fundamentação – e não no dispositivo –, declarou que a Lei 7.689/88 é constitucional. Tal procedimento remissivo contido no fundamento decisional da ADI, acrescido do dispositivo que “julgou improcedente o pedido” com relação aos arts. 1º a 3º da Lei 7.689/88 nos conduziram a rechaçar que a decisão na ação direta reconheceu, expressamente, a constitucionalidade da exação (é certo, para os efeitos de aplicação “imediate e automática” sustentados pelo Fisco).

Por outro lado, analisando a questão sob outra perspectiva, aquela construída com base no CPC/2015, observa-se que tal diploma prescreve a coerência, a estabilidade, a proteção da confiança e a isonomia, inerentes à relação jurídica processual e, portanto, ao conteúdo desta relação, a projetar-se

21. SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária – à luz dos Recursos Extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

22. Cf. estudo formulado pelo autor e juntado aos autos do Recurso Extraordinário 949.297/CE.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

extraprocessualmente, a saber: arts. 926, *caput* ; 927, §§ 3º e 4º, e 976, II. Sendo assim, podemos afirmar que a decisão na ADI efetivamente constitui “direito novo” apto a solucionar os demais casos pendentes. Isso porque entende-se pela aplicação da teoria dos motivos determinantes por meio da qual não apenas o dispositivo da decisão proferida em controle concentrado, mas também seus fundamentos, balizam a conduta daqueles agentes envolvidos na função pública de aplicar a lei.

Como leciona Luiz Guilherme Marinoni,²³ “não há porque não admitir a adoção de *ratio decidendi* ou da eficácia vinculante dos motivos determinantes da decisão de inconstitucionalidade em caso em que se impugne norma de conteúdo similar.” Se assim é, para casos em que se discute norma de conteúdo idêntico (como é a situação da CSL), por muito maior razão invoca-se tal teoria, cujo efeito é atribuir aos demais casos o mesmo tratamento conferido pelo Supremo Tribunal Federal em sede daquela ADI a partir de sua fundamentação, a qual constitui, assim, “direito novo” em relação ao decidido nos casos individuais.

Essa afirmativa conduz, por sua vez, a que se admita a alteração do suporte jurídico da decisão transitada em julgado em favor dos contribuintes, como afirma a Fazenda Nacional em seu Parecer 492/2011.

Mas o que significa – pragmaticamente – tal afirmativa? Eis que devemos responder à segunda questão.

Segunda questão: de que modo a decisão na ADI 15-2 deve ser aplicada, isto é, diretamente pelo Estado-Fisco, que poderá constituir as obrigações tributárias por meio do lançamento (ou pelos contribuintes em razão do autolancamento), ou para tanto, requer-se novo posicionamento pelo Poder Judiciário?

23. Conforme MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 1007.

A resposta a tal indagação põe em evidência o método do constructivismo lógico-semântico.

Não se passa da norma jurídica abstrata e geral – leia-se: norma abstrata e geral-paradigma decorrente da decisão da Suprema Corte nos autos da ADI 15-2 – para a concretude se, entre esses planos, interpõe-se a norma concreta e individual dotada do timbre da definitividade.

Lourival Vilanova adverte:

A passagem da norma geral para o concreto faz-se mediatamente, nos atos de competência de poder. É preciso ato de poder, manifestação de vontade de órgão (legislativo, administrativo ou jurisdicional) para a realização da regra abstrata. É por isso que tanto Duguit quanto Jèze interpõem entre a lei e o efeito concreto o denominado *ato-condição*.²⁴

No caso, tem-se uma norma abstrata e geral-paradigma, qual seja, a decisão nos autos da ADI 15-2, com eficácia contra todos e efeitos vinculantes para o Judiciário e para os órgãos da Administração Pública, que devem respeitá-la. No entanto, há um lacre no comando sentencial obtido pelos contribuintes salvaguardando-lhes tanto de lei nova como de ulterior decisão judicial, ainda que proferida em controle concentrado de (in)constitucionalidade.

Poder-se-ia afirmar que o ato-condição a que se refere Vilanova seria o ato administrativo do lançamento, em que as Fazendas Públicas teriam competência, apesar da definitividade que acoberta os efeitos das sentenças individuais, para aplicar a regra geral (Lei 7.689/1988) e, assim, constituir o crédito tributário, tal como sustentado no parecer PGFN/CRJ 492/2011.

Entretanto, essa assertiva não nos parece a correta. Nos autos das demandas individuais, o Poder Judiciário analisou os fatos concretos postos na causa de pedir, declarando a inexistência de relação jurídica entre as partes no que tange ao

24. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 149-150.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

recolhimento da CSL. Pergunta-se: e se houve a ocorrência de alguma peculiaridade fática em um caso individual que o aparte da norma abstrata e geral-paradigma emanada pelo Supremo Tribunal Federal?

Reitere-se que cada um dos casos em que as partes-contribuintes litigaram com o Fisco foi analisado individualmente pelo Poder Judiciário.

No mínimo, exige-se que o mesmo Poder Judiciário proceda a nova avaliação dos fatos, à luz da regra geral posta pelo Supremo Tribunal Federal, declarando, se for o caso, a cessação dos efeitos acobertados pelo comando sentencial definitivo que afastou validamente a Lei regente da CSL.

Nessa medida, concluímos pela necessidade de ajuizamento de ação revisional pela União (art. 505, I do CPC) com o objetivo de desconstituir a coisa julgada obtida pelos contribuintes.

Assim, passa-se ao terceiro questionamento formulado inicialmente.

Terceira questão: quais os eventos a serem alcançados? Aqueles ocorridos antes da decisão do Supremo Tribunal Federal ou mesmo após tal decisão até os dias atuais, ou apenas os prospectivos a serem realizados após a decisão a ser exarada nos Recursos Extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA ou em um momento ulterior a ser definido pela Suprema Corte?

Se o entendimento exarado nos *leading cases* for no sentido da cessação da eficácia das decisões definitivas obtidas por TBM e Braskem, não poderá ter efeito retroativo (alcançando os eventos ocorridos antes dos respectivos trânsitos em julgado), justamente porque constitui novas situações jurídicas em matéria tributária, produzindo efeitos *ex nunc*.

Pontes de Miranda,²⁵ ao comentar sobre o direito potestativo, leciona: “A eficácia extintiva pode ser *ex tunc* ou *ex nunc*. De regra, a denúncia só tem eficácia *ex nunc*. Tratando-se de negócios jurídicos de prestação duradoura, como a locação, há resilição (*ex nunc*), e não resolução (*ex tunc*)”.

Com relação aos litigantes dos *leading cases* (TBM e Braskem), até que não advenha o trânsito em julgado em tais processos, os créditos tributários estão extintos por força do art. 156, X,²⁶ do CTN, somente podendo ser constituídos a partir do trânsito em julgado das decisões que determinarem a cessação dos efeitos da coisa julgada.²⁷

Ademais, o art. 146 do CTN²⁸ corrobora a ideia de que, uma vez compreendendo pela cessação dos efeitos da coisa julgada nos autos dos mandados de segurança impetrados por TBM e Braskem, tais decisões terão eficácia para o futuro,

25. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998. t. I., p. 56/58.

26. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...); X – a decisão judicial passada em julgado.”

27. Verifique-se o voto proferido pelo Ministro Eros Grau, no Recurso Extraordinário 594.477/DF, ocasião em que compreendeu que mesmo a procedência de rescisória não tem o condão de restaurar o crédito tributário extinto por força do artigo 156, X, do CTN: “Quanto à alegação da agravante da preexistência de decisão em mandado de segurança assegurando direito seu de não recolher o tributo, tenho, *data venia*, que há de ser considerada. 16. É que o Código Tributário Nacional define, em seu art. 156, X, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. 17. Eis o que no caso se deu: o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança não somente extinguiu os créditos tributários pelos quais estivera obrigada a ora agravante, mas também coartou o direito, da União, de lançar o tributo em relação a ela. 18. Sobreveio uma ação rescisória, julgada procedente. 19. Mas a ação rescisória não tem o condão de fazer renascer crédito tributário extinto. O preceito veiculado pelo art. 156, X, do CTN o impede. Não se pode restaurar o que não existe, a obrigação tributária pela lei declarada inexistente. Note-se bem que o credor, a União, não era titular do direito a lançar o tributo, em relação à ora agravante, até o momento da procedência da ação rescisória”. Muito embora o Ministro Eros Grau tenha restado vencido, foi apenas quanto ao mérito debatido no recurso, e não quanto aos efeitos próprios da ação rescisória.

28. “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

pois entende-se que houve alteração dos critérios jurídicos determinantes do ato de lançamento.

E, no que tange aos demais contribuintes, os eventos passíveis de serem colhidos pela Lei 7.689/88 serão os ocorridos após o trânsito em julgado da decisão prolatada na ação revisional.

Possível caminho – realização de autocomposição entre o contribuinte e a União, e a contribuição para a fixação da tese a ser exarada nos *leading cases*

Como dito, após trinta anos de litígio, contribuinte e Fisco desenvolveram argumentos sólidos a respeito do tema, o que poderia ensejar a autocomposição do litígio, bem como a contribuição de ambos para a construção da tese pelo Supremo Tribunal Federal.

No plano material, há quem sustente que matéria tributária não pode ser objeto de autocomposição por envolver a indisponibilidade de receita tributária (com vistas à extinção do vínculo obrigacional), de titularidade do Estado, a fim de atender os objetivos sociais constitucionalmente previstos.

Eros Grau²⁹ distingue interesse público primário e secundário (da Administração enquanto aparelhamento estatal), valendo transcrever suas lições:

A distinção – fundamental e necessária – entre interesse público primário e interesse da Administração (interesse público secundário) também está pacificada entre nós. Por certo, é possível tomarmos como interesse da Administração o de pagar o mínimo a seus credores, com o que ela, Administração, permaneceria “mais rica”. Mas esses interesses – interesses públicos secundários – (...) na dicção de Celso Antônio Bandeira de Mello, esses interesses “não são atendíveis senão quando coincidirem com interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa”. (...) A Administração, para a realização do interesse público, pratica atos, da mais variada ordem, dispondo de determinados direitos patrimoniais, ainda que não possa fazê-lo em relação a outros deles. Por exemplo, não pode dispor dos direitos patrimoniais que

29. GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. *Revista da Escola Paulista da Magistratura*, v. 3, n. 2, p. 49-58, jul./dez. 2002.

detêm sobre os bens públicos de uso comum. Mas é certo que inúmeras vezes deve dispor de direitos patrimoniais, sem que, com isso, esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles.

Na mesma linha, sustenta Priscila Faricelli de Mendonça³⁰ que o importante é o atendimento do interesse da coletividade: “Em verdade, o Estado deverá avaliar qual o interesse efetivamente envolvido na controvérsia e decidir pela solução que melhor atenda ao bem estar da coletividade.”

Portanto, a partir da avaliação de cada caso concreto, a disposição de direitos patrimoniais é condição para que o interesse público – da coletividade e perseguido pelo Estado – seja atendido.

Ainda, a Procuradoria do Município de São Paulo emitiu parecer conferindo a possibilidade de que o pleito de restituição do indébito relativo ao ISSQN formulado pela SP-Trans fosse delegado à Câmara de Solução de Conflitos da Administração Municipal, como “medida de solução por meios autocompositivos”. Por esclarecedores neste tema, transcrevemos trechos do posicionamento da Procuradoria-Geral do Município de São Paulo:

Uma das partes interessadas, diante de esclarecimentos, de novos elementos, ou mesmo da percepção de equívoco pretérito, pode abrir mão da sua pretensão e concordar com a outra. Tomemos o exemplo do próprio caso submetido à análise: a SP-Turis entende que o recolhimento do ISS foi indevido, razão pela qual pediu a repetição do indébito. A Secretaria de Finanças pode reconhecer o direito da empresa municipal e anuir com o pedido. Neste caso, longe de estar dispondo do tributo ou atuando à margem da lei, a Secretaria estaria dando cumprimento à legislação material. (...) não impede que a Administração Pública crie e disponha sobre canais internos adicionais para discussão ou rediscussão de certas questões. (...) Segundo porque o encaminhamento da questão para o Judiciário levaria a custos financeiros adicionais, em possível detrimento do erário municipal.³¹

30. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

31. Informação n. 7/2017 – PGM.AJC (do memo SP-Trans DJ/SJU/TRI 54/2016 (TID 15828074), de 06/01/2017.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nesse contexto, vejamos como poderia dar-se uma possível autocomposição a ser celebrada no Recurso Extraordinário 955.227/BA.

No caso concreto, a empresa litigante insurge-se em face da cobrança da CSL em relação aos anos de 2001 a 2003, com arrimo em decisão anterior transitada em julgado que a eximiu do recolhimento da CSL.

Se o Parecer PGFN 492/2011 fosse aplicado à hipótese, desde 1992 a empresa-litigante não poderia se valer dos efeitos da decisão transitada em julgado a seu favor, por consequência, os lançamentos efetuados pela D. Fiscalização para colher os eventos ocorridos entre 2001 e 2003 seriam considerados válidos e os créditos tributários exigíveis.

Essa possibilidade, contudo, não merece ser aceita pela empresa-contribuinte. As decisões em controle difuso sem eficácia transcendente não têm o condão de cessar os efeitos da coisa julgada, aplicando-se “imediate e automaticamente” aos eventos ocorridos após 1992. Não se trata de “direito novo” aplicável a todo e qualquer contribuinte. O mesmo não se diga – no contexto da autocomposição – com relação à decisão proferida na ADI 15-2, que, em 2007, julgou legítima a incidência da CSL. Esta poderia ser acolhida como “direito novo”, apto a ser aplicado aos contribuintes.

Surge a primeira vertente da possível autocomposição do litígio a ser manifestada no Recurso Extraordinário 955.227/BA: o instrumento de criação do “direito novo”. A Fazenda Nacional concordaria que a decisão exarada no Recurso Extraordinário 138.284/CE não tem o condão de ser aplicada aos fatos desde então, ao passo que a empresa-contribuinte concordaria que a decisão exarada na ADI 15-2 formulou “direito novo” apto a colher as situações vindouras (antes amparadas pela imutabilidade), o que significa que não mais sustentará a posição de que a decisão passada em julgado obtida pelos contribuintes – eximindo-lhes do recolhimento da CSL – possui eficácia “eterna”, com fundamento no art. 5º, inciso XXXVI,

da Constituição, já que o Fisco deixou transcorrer *in albis* o prazo para ajuizamento da ação rescisória.

Dessa forma, quanto ao instrumento de criação do “direito novo”, teremos:

Posição do Fisco	Posição do contribuinte	Autocomposição
Desde 1992, quando transitou em julgado a decisão exarada no Recurso Extraordinário 138.284/CE.	A coisa julgada é intangível por força do inciso XXXVI do art. 5º da CF, se projetando “eternamente”, uma vez que o Fisco não ajuizou ação rescisória.	O “direito novo” foi formulado a partir de 2007, quando transitou em julgado a decisão na ADI 15-2.

Uma vez definido o instrumento canalizador do “direito novo”, passa-se a analisar a forma de sua aplicação para aqueles contribuintes beneficiados com a decisão transitada em julgado. Conquanto a decisão prolatada na ADI 15-2 possa ser aplicável, a linguagem competente para fazê-lo em relação a cada contribuinte detentor da coisa julgada é a prolatada pelo Poder Judiciário em sede de ação revisional, caso a Fazenda Nacional não tenha ajuizado ação rescisória no tempo oportuno. Dessa forma, o contribuinte não mais defenderá ser a ação rescisória o único instrumento para aplicação do “direito novo”, o que levaria, no caso concreto, à impossibilidade de sua aplicação (pois escoado, há muito, o prazo para ajuizamento da rescisória). E o Fisco concordaria em se valer do instrumento da revisional para paralisar os efeitos da decisão transitada em julgado, aplicando-se o “direito novo”. E por uma razão: quando o Supremo Tribunal Federal decide pela constitucionalidade de determinado ato normativo no controle abstrato, é preciso investigar os fatos antes analisados pelo Poder Judiciário no caso concreto, avaliando se alguma outra causa não foi a determinante da sentença individual ser contrária à decisão em ADI. Noutros termos, no caso individual, o Poder Judiciário avaliou os eventos originadores do litígio, de forma que a revisão de tais fatos cabe ao Poder Judiciário; o inciso V do § 1º do art. 489 do CPC/2015, inclusive, determina que não se pode aplicar precedente sem a devida análise do fato concreto.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Assim, quanto à forma de aplicação do “direito novo”, ter-se-á:

Posição do Fisco	Posição do contribuinte	Autocomposição
Aplicação “imediate e automaticamente” (prospectiva) do “direito novo”.	Como não houve ajuizamento de rescisória pelo Fisco, não é cabível nenhum outro instrumento para aplicar o “direito novo”.	O “direito novo” fruto da decisão em ADI será aplicado em sede de ação revisional.

Por fim, o terceiro aspecto da autocomposição seria o termo inicial de aplicação do “direito novo”, uma vez decidida a ação revisional. Não obstante entenda-se que a decisão antes obtida pelos contribuintes e transitada em julgado apenas poderia deixar de produzir efeitos a partir do trânsito em julgado da ação revisional, em regime de consenso, as partes estabeleceriam que, sendo concedida a tutela de urgência cautelar/evidência, os eventos ocorridos a partir de então poderiam ser alcançados pela CSL.

Em síntese, quanto aos eventos passíveis de serem colhidos pelo “direito novo”, tem-se:

Posição do Fisco	Posição do contribuinte	Autocomposição
Eventos ocorridos a partir do trânsito em julgado da decisão do STF (em controle difuso ou concentrado), de forma automática.	Eventos ocorridos a partir do trânsito em julgado da ação revisional.	Eventos ocorridos a partir da concessão de tutela de urgência cautelar/evidência nos autos da ação revisional

Caso as balizas da autocomposição do litígio se deem nesses termos, como consequência, o Recurso Extraordinário 955.227/BA, interposto pela Fazenda, seria desprovido.

E a tese a ser fixada em sede de repercussão geral poderia veicular a seguinte redação: decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de (in)constitucionalidade em sentido contrário àquela transitada em julgado caracteriza “direito novo”, impondo-se nova manifestação do Poder

Judiciário nos casos concretos, para fazer cessar, prospectivamente, os efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado.

Bibliografia

BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária. *Revista dos Tribunais – Cadernos Tributários n. 27*, abr./jun. 1999, p. 190.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. v. 2. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Costa Furtado (Coord). *Processo tributário analítico*. v. 4. São Paulo: Noeses, 2019.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio: Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7689/88). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, São Paulo, fev. 2006.

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. *Revista da Escola Paulista da Magistratura*, v. 3, n. 2, p. 49-58, jul./dez. 2002.

MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: RT, 2014.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. Dissertação (mestrado em

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998. t. I.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. *Monografia jurídica passo a passo: projeto, pesquisa, redação e formatação*. São Paulo: Método, 2015.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária – à luz dos Recursos Extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

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