

RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO NO CASO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO LUCRO LÍQUIDO: RE 949.297

Karen Daniele de Araújo Pimentel¹

Sylvia Gomes Nogueira²

RESUMO: O presente trabalho estuda a possibilidade de relativização da coisa julgada no caso de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 949.297, que tem como centro a discussão sobre a cobrança da Contribuição Social sobre Lucro Líquido de contribuintes que obtiveram sentença reconhecendo sua inconstitucionalidade em 1992. Inicialmente, foi realizada uma análise sobre o caso concreto, seguidamente, aprofundou-se a discussão a coisa julgada conjugando a doutrina processualista civil e tributária. Ao fim, concluiu-se pela possibilidade da relativização da coisa julgada, desde que haja modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, harmonizando a cláusula *rebus sic stantibus* com a segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: Relativização da coisa julgada. Recurso Extraordinário 949.297. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Modulação de Efeitos. Cláusula *rebus sic stantibus*. Segurança Jurídica.

ABSTRACT: This essay studies the possibility of relativization of *res judicata* in the case of General Effect on Extraordinary Appeal 949,297, which focuses on the collection of the Social Contribution on Net Income of taxpayers who obtained a decision recognizing its unconstitutionality in 1992. Initially, an analysis of the specific case was conducted, then the discussion about *res judicata* conjugating the proceduralist civil and tax doctrine was deepened. Finally, it was concluded by the possibility of relativization of the *res judicata*, as long as the effects of the decision of the Supreme Court undergo modulation, harmonizing the *rebus sic stantibus* clause with legal certainty.

KEYWORDS: Relativization of *res judicata*. General Effect on Extraordinary Appeal 949.297. Social Contribution on Net Income. Effects' Modulation. *Rebus Sic Stantibus* clause. Legal certainty.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo tratar sobre a modulação de efeitos e a relativização da coisa julgada no caso de decisão que será dada pelo STF em sede de recurso extraordinário. Para tanto, faz-se uma análise acerca do princípio da segurança jurídica e da proteção à confiabilidade, especialmente no que tange à matéria tributária, trata-se acerca da

¹Graduanda pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL).

² Graduada pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL).

possibilidade da relativização da coisa julgada, e, por fim, um estudo sobre a adequada modulação dos efeitos no caso concreto.

No que toca ao âmbito da segurança jurídica, o trabalho trata da proteção à confiança e, por conseguinte, aborda-se o tema da coisa julgada na seara processual e sua aplicação à ordem tributária. O fato dos contribuintes estarem constantemente expostos a alterações por parte do poder judiciário, especialmente no que tange à matéria tributária, leva a crer que este é um tema de suma relevância, uma vez que, no momento em que estas decisões alteram ou visam alterar situação criada e estabilizada por decisão anteriormente dada, elas tendem a afetar princípios assegurados constitucionalmente.

Quanto a possibilidade de modulação de efeitos, partiu-se da necessidade encontrada na legislação de obediência à dois pressupostos, quais sejam: segurança jurídica e excepcional interesse social. Analisa-se a possibilidade do Estado em utilizar de argumentos de cunho econômico para fazer decisão retroagir à data do fato, violando a segurança jurídica e a coisa julgada em detrimento de uma suposta supremacia do interesse público para fazer face à ordem econômica. Discorre-se acerca de diferentes entendimentos dados por distintas instâncias do Poder Judiciário, a legitimidade das decisões proferidas por estes e, por fim, a possibilidade do Supremo Tribunal Federal de relativizar ou não a coisa julgada, com a consequente modulação de efeitos da decisão que advirá do RE 949.297.

Utilizou-se, para tanto, do método de pesquisa bibliográfica, onde, diante de um aprofundado estudo sobre o tema, ante o vasto campo bibliográfico no que tange ao Direito Tributário, escolheu-se àqueles mais afetos e principalmente que tratavam de temas como: Segurança Jurídica, Coisa Julgada e Modulação de Efeitos. Todavia, também foram utilizadas as normas legislativas e as decisões proferidas em sede de controle difuso e abstrato que tratam do tema aqui em análise.

1 O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é tributo instituído pela Lei 7.689/1988, a qual, na qualidade de contribuição social, visa o financiamento da seguridade social. Ocorre que, em meados da década de 90, alguns contribuintes, em sede de controle difuso de constitucionalidade, receberam o aval do Tribunal Regional Federal da 5ª Região para deixarem de recolher o tributo retro mencionado, fundamentado no escopo da inconstitucionalidade daquele.

Em sede de controle difuso, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região manteve a

sentença em sede de mandado de segurança que julgou inconstitucional o recolhimento da Contribuição Social Sobre o lucro Líquido, a qual obteve trânsito em julgado em 1992. A Suprema Corte, por sua vez, questionada em sede de ação direta, resolveu o impasse gerado acerca do tema, por meio de ADI 15, se posicionando, de modo geral, favorável a constitucionalidade do tributo, restando contrário à Constituição Federal apenas o artigo 8º da Lei 7.689/88.

Dentre os pontos arguidos na decisão do Egrégio Tribunal Regional, que fundamentaram sua decisão, a Suprema Corte tratou de dirimir diversos questionamentos acerca da constitucionalidade desta lei. Foram refutados pontos quanto à necessidade deste tributo ser instituído por lei complementar, quanto à coincidência do fato gerador deste em relação ao Imposto de Renda, dentre outros. A única matéria que se entendeu como de fato contrária a Carta Maior, refere-se ao artigo 8º da mencionada lei em confronto com o art. 150, III, alínea “a” da Constituição Federal, *ipsis litteris*:

Art. 8º A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988. (BRASIL, 1988)

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Como se observa, o referido artigo da lei fere o que a doutrina denomina como Princípio da Irretroatividade Tributária, de maneira que o mencionado dispositivo legislativo estabeleceu como fato gerador inicial deste tributo o lucro apurado no período a ser encerrado no final daquele exercício, ou seja, o último ano de 1988, restando determinado que o fato gerador ocorreria antes do período de *vacatio legis* do próprio instrumento normativo. Portanto, em respeito aos princípios positivados na Constituição Federal, incluso o Princípio da Anterioridade, em que pese a necessidade da incidência se dar no exercício financeiro seguinte à publicação desta, este foi julgado inconstitucional.

Agora, no ano de 2007, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade no que toca ao controle abstrato, o Supremo Tribunal Federal positivou o entendimento ora proferido em sede de Recurso Extraordinário. No julgamento da ADI 15 restou pacificado e com cunho de eficácia *erga omnes* o que antes já havia muito se discutido perante àquele tribunal.

Ante ao questionamento quanto aos limites da coisa julgada em seara tributária, o Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário 949.297, o que subsiste no cenário atual é uma parcela de contribuintes que obtiveram no ano de 1992 uma sentença transitada em julgado que os eximiu de pagar a Contribuição Social Sobre o

Lucro Líquido.

1.1 CASO DE REPERCUSSÃO GERAL: RE 949.297

Essa mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal reverberou em diversos casos judiciais pelo país, levando a discussão jurídica à sede de recurso extraordinário, tendo em vista o forte teor constitucional contido na controvérsia. Nesse sentido, foi escolhido um caso paradigma para servir de modelo para as decisões dos demais casos análogos. A lide eleita envolve a pessoa jurídica TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A e a União Federal. Julgada em primeira instância pela Seção Judiciária da Justiça Federal no estado do Ceará, o juízo não concedeu a segurança pretendida, sentença que foi apelada ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que acolheu a apelação da impetrante. Por sua vez, a União recorreu do acórdão por via extraordinária, o que levou o STF a decidir pelo reconhecimento da Repercussão Geral do recurso em março de 2016, conforme ementa que segue:

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. (PLENÁRIO, REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 949.297 CEARÁ, RELATOR: MIN. EDSON FACHIN, RECTE(S): UNIÃO, RECDO.(A/S): TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A, 24/03/2016).

Para compreender a contenda que deu origem ao RE 949.297, é necessário fazer um breve esboço histórico-processual. Na década de 1980, a empresa TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A, em litisconsórcio ativo com outros empreendimentos, impetrou mandado de segurança (nº 127/89) contra ato do Delegado da Receita Federal em Fortaleza, visto que este promovera o lançamento do tributo instituído no ano anterior através da Lei 7.689/88, a Contribuição Social sobre Lucro Líquido. No curso desse primeiro mandado de segurança, houve uma Arguição de Inconstitucionalidade que, em sede de controle difuso, julgou pela inconstitucionalidade do tributo. Assim, a sentença do juízo monocrático, que já havia sido favorável aos contribuintes, foi confirmada pelo TRF da 5ª Região, transitando em julgado em 14 de agosto de 1992.

Acontece que, após o julgamento da ADI 15 em 2007, que reconheceu constitucional

a Lei 7.689/88, a empresa contribuinte alega que a Receita Federal vem iniciando regime de fiscalização para reapreciar a matéria e voltar a exigir o tributo. Conforme a contribuinte/recorrida: “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” (BRASIL, 2016, p. 4). Foi com o escopo de evitar que a autoridade voltasse a realizar o lançamento tributário que o empreendimento impetrou novo mandado de segurança, dessa vez preventivo, visando a resguardar a sentença transitada em julgado há 24 anos.

De um lado, o argumento da impetrante tem como cerne a preservação da imutabilidade da sentença judicial transitada em julgado. Ou seja, caso a Receita Federal volte a realizar o lançamento da CSLL, estaria a autoridade tributante desconsiderando os efeitos da coisa julgada material e, além disso, ferindo a garantia constitucional do art. 5º, XXXVI: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. De outro lado, a autoridade coatora sustenta seu posicionamento em torne de dois argumentos fundantes: a) a jurisprudência do STF é majoritária no sentido de que a declaração de intributabilidade quanto aos fatos geradores que se sucedem no tempo não adquire imutabilidade tendente a atingir eventos futuros; b) a declaração de inconstitucionalidade cede espaço para as alterações para as alterações jurídico-tributárias sobre a relação de trato decorrentes de inovação legislativa ou de alterações substanciais de fato, sobre as quais a coisa julgada não pode prevalecer (BRASIL, 2016, p. 5)

Independentemente do teor meritório da decisão tomada pelo Supremo, cabe uma análise sobre o alcance dos efeitos dessa decisão, inegavelmente relevante para a situação concorrencial das empresas no mercado e também para os parâmetros orçamentários do Estado. Nesse sentido, é importante estudar a possibilidade de modulação dos efeitos da futura decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal. É também a inquietação da tributarista Derzi (2009):

Tinha razão F. CARNELUTTI quando, em 1926, afirmara que ‘à irretroatividade das leis corresponde a retroatividade da sentença’. Como o juiz decide no presente sobre fatos já ocorridos anteriormente, em regra a sua decisão retroage para atingir o caso pretérito (...) Ao decidir o caso passado, o juiz aplica a lei, buscando fixar-lhe a melhor inteligência. E tem o dever de aplicá-la de forma igual para todos.

Nesse sentido, em seguida, são trabalhados dois aspectos determinantes quanto ao julgamento do RE 949.297 pelo Supremo Tribunal Federal: a) a relativização da coisa julgada em matéria tributária; e b) modulação dos efeitos da decisão do STF.

2 RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO

A coisa julgada é um efeito jurídico que torna as decisões judiciais indiscutíveis e imutáveis, conforme preceitua o artigo 502 do Código de Processo Civil: “art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”. Nesse sentido, é possível identificar dois efeitos provenientes da ocorrência desse instituo jurídico tão relevante à ordem jurídica brasileiro: um efeito negativo e outro positivo. O primeiro efeito é identificado a partir do fato de que “a coisa julgada impede que a mesma questão seja decidida novamente” (DIDIER JR., 2015, p. 514), ou seja, ao atuar impedindo a rediscussão da matéria, a coisa julgada produz um efeito negativo. Por outro lado, seu segundo efeito exige que a coisa julgada seja observada quando utilizada como fundamento de uma demanda, pressupondo, dessa maneira, uma conduta positiva: “o efeito positivo da coisa julgada gera a vinculação do julgador (de uma segunda causa) ao quanto decidido na causa em que a coisa julgada foi produzida” (DIDIER, 2015, p. 514).

No entanto, esse instituto se reveste de certas peculiaridades quando aplicado a relações de caráter tributário. Para entender como se dão os efeitos da coisa julgada nas relações tributárias, primeiro, é necessário realizar uma incursão sobre a natureza jurídica destas.

De início, o que acontece na ordem tributária é o estabelecimento de um vínculo entre Estado e cidadão, esse vínculo, de acordo com o Código Tributário Nacional³, Dessa maneira, “quando se afirma que na matéria tributária se estabelece uma obrigação, aponta-se o dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (geralmente, o Estado) um valor, denominado tributo” (SCHOUERI, 2012, p. 529).

Partindo dessa premissa, por tratar-se a relação tributária de relação obrigacional, é possível inferir que esta se renova a cada vez que a obrigação é contraída. Conforme preceitua o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, §1º, “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e

³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Nesse sentido, sempre que o fato gerador (suporte fático da norma jurídica) ocorre, gera-se a obrigação tributária. Levando esse raciocínio ao caso em análise, percebe-se que a obrigação criada pela CSLL é uma relação obrigacional de trato continuado, tendo em vista que seu fato gerador ocorre a cada ano, conforme prevê a Lei 7.689/88, artigo 2º, §1º, *a*: “será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano”. Ainda segundo a mesma Lei, o §1º do artigo 5º desta preceitua que: “a contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.”

Assim, resta clara a continuidade da relação entabulada entre o sujeito passivo da CSLL (pessoa jurídica) e o sujeito ativo (Estado), seguindo a definição de Zavascki: “nascidas de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada” (ZAVASCKI, 2012, p. 100 apud DIDIER, 2015, p. 552). É o caráter continuativo da relação tributária que torna peculiar a esta a extensão temporal dos efeitos da coisa julgada em sentença de matéria de direito tributário. Dessa maneira, o artigo processual civil aplicável ao imbróglio envolvendo a relativização da coisa julgada no caso da CSLL é o art. 501, I, do Código de Processo Civil:

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. (BRASIL, 2015).

O dispositivo citado trata-se da cláusula *rebus sic stantibus*, tendo em vista que ele é o responsável por prever que a coisa julgada apenas continuará produzindo seus efeitos sobre relações jurídicas de trato continuado enquanto não sobrevier modificação no estado de fato ou de direito. Essa permissão dada pelo legislador é o que permite que as sentenças proferidas favoravelmente aos contribuintes em 1992 possam hoje ser revistas judicialmente, devendo o Supremo Tribunal Federal decidir sobre os limites da coisa julgada para o caso em questão.

Ainda, quanto à necessidade de ajuizamento de ação revisional para rediscutir o mérito da sentença, o que ocorre é que, com os parâmetros normativos supervenientes, já não se está de frente ao mesmo objeto litigioso de outrora. Ou seja, o texto da Lei 7.689/88 já não é o mesmo da época de sua promulgação, tornando inviável uma revisão de um objeto litigioso alterado. Na mesma linha argumentativa segue Marcus Abraham:

Já no caso da tributação, esta ação revisional não se faz necessária, pois ocorrendo mudança da legislação, ao estabelecer algum novo elemento do fato gerador da obrigação tributária, surgirá para o contribuinte uma nova

obrigação tributária de trato sucessivo diversa da anterior e que não foi objeto da lide onde a coisa julgada se formou anteriormente. A legislação tributária superveniente poderá, eventualmente, fixar nova alíquota, nova base de cálculo ou mesmo um novo contribuinte, modificando algum elemento fundamental da obrigação tributária anterior, suficiente e necessário para criar uma nova relação tributária continuativa (ABRAHAM, 2011, p. 75).

Nesse sentido, é possível que haja a relativização da coisa julgada no caso em estudo, tendo em vista que houve mudanças jurídicas quanto ao tratamento da questão, tornando possível rediscutir o objeto litigioso antes recoberto pelos efeitos da imutabilidade e indiscutibilidade. Ainda que o caso tenha chegado em sede de repercussão geral apenas no ano de 2016, várias ações isoladas já haviam sido decididas por outros tribunais, que decidem de maneira semelhante. Exemplo foi o julgamento do STJ, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 703.526MG, oportunidade em afirmou que:

4. No caso presente: houve sentença que, bem ou mal, fez juízo a respeito, não de uma relação tributária isolada, nascida de um específico fato gerador, mas de uma situação jurídica mais ampla, de trato sucessivo, desobrigando as impetrantes de se sujeitar ao recolhimento da contribuição prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional. Todavia, o quadro normativo foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante (Julgamento em 02/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 209).

A argumentação construída é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal julgue o RE 949.297 no sentido de reconhecer a relação tributária controversa como de trato continuado e aplicar o artigo 505, I, do Código de Processo Civil. No entanto, não se deve esquecer da responsabilidade econômico-jurídica que envolve essa decisão. Para além dos efeitos legais que essa decisão trará, é importante harmonizar a cláusula *rebus sic stantibus* com a garantia constitucional da segurança jurídica, para que não haja um abalo na ordem jurídica e econômica de tamanha monta que gere prejuízos aos contribuintes que, de boa-fé, acreditaram estar resguardados pela imutabilidade das decisões jurídicas.

3 A SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO À CONFIANÇA NO DIREITO BRASILEIRO

A Segurança Jurídica é um princípio constitucional assegurado pelo artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Trata-se, portanto, de axioma presente no ordenamento jurídico e de suma importância para a constituição do Estado de Direito.

Como própria razão de ser do Estado de Direito, o Princípio da Segurança Jurídica se instala, atuando como o principal norteador da coisa julgada. Tratando-se de princípio de suma relevância, este irradia seus efeitos por todo sistema jurídico sobre o qual estamos inseridos, irradiando efeitos para as normas inseridas neste sistema.

A dimensão material do Estado de direito também favorece os ideais de segurança jurídica. Como essa dimensão visa a proteger um conjunto de direitos, a segurança jurídica funciona como um princípio destinado a assegurar esses mesmos direitos. (...) O princípio da segurança jurídica é, de algum modo, um “direito-garantia”, porque a sua realização é prévia ao exercício efetivo de determinados direitos fundamentais (ÁVILA, 2012, p. 215 e 216).

O Estado de Direito é desdobramento do contrato social criado por Rosseau. A partir da ideia de “pacto social” surge a sociedade civil, esta baseada nos princípios norteadores do contrato social, aqui, cada cidadão, ao abdicar de sua liberdade individual em prol do bem comum, configurar-se-ia como membro desta sociedade, restando ao Estado, o papel de garantir os meios necessários para a persecução da dignidade humana, agindo em nome do bem comum e de acordo com a vontade coletiva.

Observa-se, portanto, uma relação de confiabilidade dos legislados com o Estado, e como uma via de mão dupla, o Estado, por meio de seus atos, deve agir de modo a adquirir uma estabilidade em seu comportamento, gerando para as pessoas a segurança necessária para que possam realizar e planejar suas atividades sem se surpreender com comportamentos contraditórios por parte do Estado.

Entretanto, diante de modificações nas situações fáticas, o Estado pode remodelar seu posicionamento e, assim, o Princípio da Segurança Jurídica toma força, assegurando ao legislado a proteção a coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido. Assim é o entendimento do constitucionalista J. J. Gomes Canotilho (1995, p. 373):

“Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos”.

No que concerne ao Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica tem aplicação direta e visa a proteger o contribuinte de arbitrariedades legislativas. Para Misabel Derzi, o princípio da confiança e o da segurança jurídica adviria de uma implícita limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, estando o contribuinte no lado mais vulnerável da

relação jurídica obrigacional, é necessário que haja uma garantia que proíba o Estado de práticas divergentes em seu comportamento.

O que se pretende afirmar é que o princípio da Segurança Jurídica, atrelado à ideia de confiança do contribuinte, não expressa uma inalterabilidade por parte das decisões tomadas pelo Estado, mormente no que tange às sentenças proferidas pelo Poder Judiciária, do contrário, o que este visa é a previsibilidade em relação aos seus efeitos, de forma que as mudanças de entendimento supervenientes ocorram de forma a atingir os atos prospectivos, restando imutáveis as relações jurídicas já consolidadas anteriormente. Deste modo, a ideia de confiança e o princípio aqui tratado subsistiriam de maneira legítima, assegurando, portanto, as relações já firmadas.

4 OS TRIBUNAIS EM RELAÇÃO ANTAGÔNICA: O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DIFUSO E CONCENTRADO

A Constituição Federal brasileira para fazer face à sua supremacia e a força vinculante inerente à esta, prevê um sistema de defesa complexo, traduzida no controle de constitucionalidade, este, por sua vez, serve de inspeção quanto aos atos do Poder Público, mormente no que toca às leis e aos atos normativos.

O sistema jurídico brasileiro, em síntese, reconhece dois modos de controle de constitucionalidade, são eles: o controle difuso e o concentrado. O primeiro destes controles, também conhecido como incidental ou concreto, outorga aos juízes e tribunais o poder de afastar a aplicação da lei inconstitucional no caso concreto. A inconstitucionalidade, nesta espécie de controle, surge como questão prejudicial à questão principal, devendo, portanto, ser dirimida para que a questão principal seja resolvida. Tem como requisito essencial a existência de um processo judicial concreto, em que pleito constitucional seja arguido.

Os efeitos deste controle, à princípio, se restringem às partes, podendo, entretanto, o Senado Federal conferir efeitos *erga omnes* ao ato declarado inconstitucional. Nas palavras do ilustre autor Gilmar Ferreira Mendes acerca da questão procedimental: “Arguida a questão a qualquer tempo, o relator deverá submetê-la à Turma ou à Câmara competente para julgar o processo, após a audiência do órgão do Ministério Público. Rejeitada a questão, terá prosseguimento o feito; acolhida, há de ser lavrado o acórdão a fim de ser submetida ao Tribunal Pleno” (MENDES, 2012, p. 1174).

Coexistindo com o controle difuso retro mencionado, há que se falar de uma segunda espécie de controle, o denominado controle abstrato ou concentrado, este, ao contrário do

controle difuso, não presume a existência de um processo em curso que suscite a questão da constitucionalidade, mas sim a defesa direta da Constituição Federal. As ações diretas são os instrumentos aptos para fazer valer esta espécie de defesa constitucional, e a Carta Magna em seu art. 103, elencou os legitimados para a propositura destas. O órgão competente para julgar se o ato proveniente do Poder Público é ou não constitucional será o Supremo Tribunal Federal, os efeitos desta decisão são vinculantes e atinges à todas as pessoas e Poderes, possuindo, como regra, efeitos retroativos, podendo ser modulados em respeito à segurança jurídica.

O objeto de análise do presente artigo questiona se decisão que julgou inconstitucional a aplicação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, proferida em sede de controle difuso pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, pode ser modificada por decisão proferida em sede de controle abstrato pelo Supremo Tribunal Federal. Ou seja, o entendimento da Corte, divergente do proferida por àquele tribunal, deverá ter efeitos *ex tunc*, alcançando o direito adquirido daqueles contribuintes que obtiveram decisão judicial favorável ao não recolhimento do tributo.

Levando em consideração a autonomia dos poderes, e tendo em vista tratarem-se de diferentes tribunais dentro de um mesmo poder, resta claro que as teorias e decisões adotadas por estes, em tempos distintos, não se darão de maneira a sempre concordarem em seus entendimentos. É certo que o Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ao proferir decisão que isentava os contribuintes em pagar o tributo aqui em discussão, o fez de maneira fundamentada e com convicção de que àquela seria a melhor decisão a ser tomada. É assim também o caso do Supremo Tribunal Federal, uma vez que este, ao julgar a ADI nº 15, proferindo sentença quanto a constitucionalidade da cobrança do tributo, o faz de maneira fundamentada e amparada pelas circunstâncias fáticas daquele momento.

Entretanto, os efeitos desta decisão proferida pela Suprema Corte deverão ser modulados, de forma que seja respeitada à coisa julgada em comento, levando-se em consideração o princípio da irretroatividade das decisões judiciais. Este princípio é desdobramento lógico da segurança jurídica e configura estabilidade às decisões estabelecidas em determinado tempo, é necessidade lógica que a norma judicial que regia os fatos àquele tempo, esteja preservada.

Para o doutrinador Humberto Ávila, a problemática gira em torno dos efeitos que serão dados ao novo entendimento jurisprudencial: “O problema, porém, não é a mudança em si, mas os seus efeitos. Se ela surpreender o indivíduo que exerceu intensamente os seus direitos de liberdade e propriedade confiando e podendo confiar na sua permanência, a

mudança de orientação pode ter efeitos negativos expressivos” (ÁVILA, 2011, p. 471)

O Estado, quando se revela por meio do Poder Judiciário, possui a atribuição de ir ao encontro da expectativa gerada aos contribuintes quando da prolação das decisões judiciais. O respeito à Segurança Jurídica deve estar expresso nas diversas funções assumidas pelo Estado de Direito e expressas pelas três esferas de poderes. Assim é o entendimento da preeminente Derzi (2009, p. 574):

(1) em relação à formação da jurisprudência, a primitiva, a primeira, que os nortes-americanos denominam de *first impression*, concluímos que a regra deve ser a retroação, os efeitos *ex tunc*, nas sentenças declaratórias e a exceção, a modulação dos efeitos. Isso é o que se espera, na verdade, o que está suposto na raiz do princípio da separação dos poderes; (2) mas em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte, a regra deverá ser a modulação de efeitos, com a aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção à confiança e da boa-fé objetiva.

Como forma de fazer valer os parâmetros e as normas trazidas pela Constituição Federal, o entendimento jurisprudencial superveniente e que por ventura venha a trazer prejuízo ao contribuinte, deverá ter efeitos *ex nunc*, respeitando a confiança estabelecida pelo contribuinte e ao ordenamento jurídico como um todo.

As críticas ao julgamento do RE 949297 trazem a tona a possibilidade de concessão de efeitos retroativos justificados pelo relevante montante pecuniário que a Fazenda Pública deixou de arrecadar por todos estes anos. Entretanto, esta não pode ser uma tese que prevaleça dentre as normas positivadas constitucionalmente, devendo o Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos de suas declarações de constitucionalidade frente à decisão transitada em julgado. Assim, o Superior Tribunal Federal, ao posicionar-se pela modulação dos efeitos no caso concreto, deverá efetuar uma ponderação de interesses, não sendo razoável que este decida pela adoção de efeitos *ex tunc* considerando apenas os interesses econômicos do Estado, fundado em um aparente interesse público.

CONCLUSÃO

O caso em estudo trouxe à tona novamente a discussão sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária, causando forte polêmica na doutrina e jurisprudência. Isso ocorre porque, a depender da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, haverá impactos significativos não só para as partes envolvidas no processo, mas também para a ordem jurídico-tributária brasileira.

Se acolher a argumentação da União, o STF mitigará as divergências jurisprudenciais

sobre o tema, além de emitir uma espécie de aval judicial para que a Receita Federal volte a realizar os lançamentos da CSLL, mesmo para aquelas empresas que possuam sentença anterior reconhecendo a sua inconstitucionalidade. Numa outra hipótese, caso acolha a argumentação exarada pela impetrante, preservando o instituto da coisa julgada em detrimento das mutações normativas supervenientes, a decisão da Suprema Corte impactará diretamente o planejamento orçamentário da União, que não poderá contar com a contribuição daqueles cobertos pelos efeitos da imutabilidade das decisões judiciais.

Nesse sentido foi que este trabalho traçou seu desenvolvimento a partir da análise da Lei 6.689/88, explanando os elementos que a tornavam inconstitucional ao mesmo tempo que estudou o julgamento da ADI 15, que julgou a norma constitucional, apenas retirando do ordenamento jurídico seu artigo 8º, que feria o princípio da anterioridade. Em seguida, o trabalho teve seu foco no estudo do caso de Repercussão Geral oriundo do Recurso Extraordinário 949.297, demonstrando os principais fatores que envolvem a controvérsia. Tendo o caso concreto como norte, foi possível então analisar as categorias jurídicas pertinentes aos questionamentos trazidos por este artigo.

Nesse sentido, a segunda parte do trabalho foi essencial para a construção argumentativa exposta, visto que foi dedicada ao estudo do instituto da coisa julgada aplicado às relações jurídicas de trato continuado. Dessa maneira, o cotejo entre doutrina e jurisprudência pertinentes foi no sentido de sustentar a possibilidade de relativização dos efeitos da coisa julgada quando houver mudanças na de ordem fática ou jurídica. Assim, aplicada a premissa ao estudo de caso, a conclusão é que o mais acertado seria que o STF reconheça a possibilidade da coisa julgada no RE 949.297, limitando os efeitos temporais desta.

No entanto, a leitura do tema trouxe à tona os efeitos sobre a segurança jurídica caso a Suprema Corte decida favoravelmente à União. Dessa maneira, o estudo do princípio da segurança jurídica levou à proposta de modulação dos efeitos da decisão exarada pelo STF como maneira de harmonizar segurança jurídica e relativização da coisa julgada. Ao fim, conclui-se pela necessidade de reconhecer a mudança nos parâmetros normativos, relativizando as decisões transitadas em julgada quanto à cobrança da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, desde que o STF module os efeitos de sua decisão, conferindo apenas efeitos prospectivos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Coisa Julgada em Matéria Tributária: relativização ou limitação? Estudo de caso da COFINS das sociedades civis. **Revista da PGFN**, Brasília, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**: Código de Processo Civil. Brasília: Senado Federal, 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado Federal, 1966.

_____. **Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 949.297 Ceará, Relator Min. Edson Fachin. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**.v. II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009a.

_____. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009b.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paulo Sarno e OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: Juspodivm, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Paulo Gustavo Gonet Branco. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.