



**INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS – IAB**  
**COMISSÃO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO (CDFT)**

**Parecer/Referência (RE 949.297)**

O presente parecer examina o Recurso Extraordinário 949297, em que se discute 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.

**Palavras-chave:** Limites da coisa julgada, controle de constitucionalidade, repercussão geral, relação jurídico-tributária, CSLL, ato jurídico perfeito, princípio da legalidade, isonomia e Direito Tributário.

**Resumo introdutório**

No Recurso Extraordinário 949.297 se discute, à luz dos arts. 3º, inciso IV; 5º *caput*, incisos II e XXXVI; 37 e 150, bem como à luz dos arts. 145 e 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República, o limite da coisa julgada em matéria tributária, notadamente, diante de julgamento em controle concentrado pelo Supremo, quando este declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, pela via incidental, por decisão transitada em julgado. O referido



Recurso foi protocolado em 19 de fevereiro de 2016. O relator da matéria é o ministro Edson Fachin. Em março do mesmo ano, o Supremo entendeu, por unanimidade, que a matéria é constitucional e, também em decisão unânime, reconheceu que tem repercussão geral. Ao longo do trâmite na Corte, foram admitidos como *amicus curiae* o Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e Resinas Sintéticas (SINPEQ), o Conselho Federal da OAB e a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP). Em 30 de Junho passado, o julgamento foi colocado na pauta da sessão do dia 15 de dezembro próximo, após dois adiamentos desde o ano passado.

A matéria reveste-se de evidente caráter administrativo, tendo como questão fática de fundo um conflito tributário que coloca em colisão dispositivos e princípios constitucionais, entre os quais o da instrumentalidade, o da isonomia, o da proporcionalidade e, o mais importante para o caso em questão, o da supremacia do interesse público, atinente ao limite da coisa julgada.

Figura como reclamante no Recurso Extraordinário 949.297 a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O reclamado é a empresa TBM – Têxtil Bezerra de Menezes, de Fortaleza. A questão fática refere-se à constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tributo instituído por meio da norma ordinária (Lei 7.688/89) e não por Lei Complementar, como determina o art. 146, *caput* e inciso III da Lei Maior. O Acórdão do Tribunal Regional da 5ª Região manteve a sentença em ação mandamental ajuizada em 1989 e transitada em julgado em agosto de 1992, declarando a inconstitucionalidade da Lei 7.688/89. Dessa forma, eximiu a autora do recolhimento do referido tributo.

A exemplo da TBM, muitos contribuintes obtiveram decisões que já transitaram em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da lei que instituiu a CSLL, por vício formal, e, neste sentido, passaram a não mais recolher o tributo. O argumento da Fazenda Nacional é de que o tratamento dado pelo Judiciário a esses contribuintes fere o princípio da isonomia, expresso na Constituição, e também ultrapassa o limite da coisa julgada afastando, por sua vez, a possibilidade de reconhecimento da supremacia do interesse público.



## Exame da matéria

Em 2007, o Supremo julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 15-2, que questionava a constitucionalidade da Lei 7.688/1988, e a julgou improcedente, por entender, cabe ressaltar, na contramão da Constituição Federal, que não haveria necessidade de Lei Complementar para instituir o referido tributo. Ressalte-se que em 24 de março de 2016, o Supremo reconheceu a repercussão geral da controvérsia relacionada aos limites da coisa julgada em matéria tributária, nos casos em que a própria Corte Suprema declara, em controle concentrado, a constitucionalidade de tributo que havia sido considerado inconstitucional em controle incidental com decisão transitada em julgado (Tema 881).

O Fisco Nacional passou então a exigir a CSLL das empresas que até aquele momento estavam isentas por força de decisão judicial transitada em julgado, assumindo o entendimento de que houve a alteração da Lei 7.688/89 e que seria aplicável a Súmula 239 do Supremo, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação a [exercícios] posteriores”. Por outro lado, no Resp 1.118.893/2011, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ausência da alteração da Lei e a inaplicabilidade da Súmula 239, quando se trata de declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo.

Estamos diante de matéria constitucional extremamente controversa, que consiste em identificar os limites da coisa julgada, tendo como *leading case*, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 949.297/CE. Analisando a circunstância fática originária do referido RE, convém salientar que a empresa contribuinte impetrou mandado de segurança alegando a inconstitucionalidade da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, partindo do pressuposto que a criação do tributo requer a edição de Lei Complementar, cercada, por óbvio, de maior rigor no processo de produção legislativa, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”. Em 14 de agosto de 1992, houve o trânsito em julgado da decisão que reconheceu a existência desse vício formal e determinou a inexigibilidade do tributo. A partir daí, o contribuinte deixou de recolher a CSLL.



No entanto, em 14 de junho de 2007, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15-2 (ADIn 15-2) determinando, em contradição ao que expressamente determina a Constituição Federal, que não haveria obrigatoriedade de edição de Lei Complementar para a instituição da CSLL. Com base nessa decisão, a Receita Federal do Brasil instaurou processo de fiscalização contra a TBM, que, por sua vez, impetrou um novo mandado de segurança (preventivo) para impedir a lavratura de Autos de Infração que objetivassem a cobrança da CSLL, com fundamento no trânsito em julgado da decisão favorável.

Deste segundo mandado de segurança originou-se a discussão no âmbito do RE 949.297. Após a prolação de decisão favorável ao Contribuinte pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, com sede no Recife, a União interpôs o Recurso Extraordinário alegando afronta aos princípios da instrumentalidade, legalidade, proporcionalidade, isonomia e supremacia do interesse público sobre o particular.

Argumentou ainda que seria vedada a extensão dos efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da CSLL aos exercícios seguintes, sob pena de afronta à Súmula nº 239 do STF. Os Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 432/2011 e da Procuradoria-Geral da República nº 138597/2016 corroboraram os argumentos União no sentido de que a decisão do Supremo, por meio de controle concentrado de constitucionalidade, alterou o ordenamento jurídico, modificando circunstâncias jurídicas da relação de trato sucessivo entre contribuinte-Fisco tendo em vista a cobrança do CSLL, o que originou, assim, uma nova relação jurídica.

Todo o contexto considerado, devemos ter em mente para o enfrentamento crítico da matéria alguns eixos de significativa repercussão no mundo jurídico que acabam por gerar mais controvérsias do que pacificação, mas que são, contudo, incontornáveis no exame. O principal deles, do qual se desdobram todos os demais, é se o Supremo tem o poder de transformar lei flagrantemente inconstitucional, porque contrária a dispositivo constitucional expresso, em norma válida em face da própria Lei Maior. Nos referimos aqui, evidentemente, à exigência constitucional para a instituição de tributo, que requer a edição de Lei Complementar, na forma do art. 146, incisos II e III da Constituição de 1988.



Na prática, atuando consoante ao espírito de “mutação constitucional” que tem caracterizado o seu ativismo e motivado as suas decisões nos últimos anos, o Supremo afastou a regra prevista na Carta de 1988 para validar a Lei 7.689/1988, que instituiu o CSLL. Portanto, a partir deste momento, sem que o processo legislativo regular venha revogar a referida Lei, não há medida cabível da qual contribuintes ou sociedade possa lançar mão para invalidar a norma. A crítica quanto ao “judicialismo anômalo” da qual decorre uma clara invasão de competência de Poder é legítima, porém, torna-se um embate inglório no mundo prático da operação jurisdicional. Afinal, a Corte Constitucional reconheceu a validade da Lei. A Lei é constitucional, para todos os efeitos.

Emergem daí, como consequência, os outros princípios em clara colisão, tendo a questão fática de fundo como palco do embate. Se a norma é válida, porque o órgão de cúpula do Judiciário assim o decidiu, não há mais de se falar em inconstitucionalidade, e o princípio da legalidade passa a estar presente. Sendo assim, ninguém, ou nenhum contribuinte, pode tentar se eximir de fazer aquilo que a lei determina. Aqui, em sentido inverso, aplica-se, o disposto art. 5º, inciso II. É norma, tem que ser cumprida, não se pode deixar de fazer.

Do que se desdobra a questão da isonomia, expressa pelo inciso I do referido artigo. Se um contribuinte está adstrito ao cumprimento da exigência fiscal, todos os demais, em igual situação, ou seja, todos aqueles que realizam o mesmo fato gerador, de idêntica incidência, também devem cumprir, do contrário estar-se-ia dando guarida a um tratamento anti-isonômico, em ataque frontal ao dispositivo constitucional. A questão é de natureza constitucional. Não se trata aqui de discutir se o CSLL é um tributo de boa qualidade, que cumpre os melhores requisitos da técnica tributária. Por outro lado, não se pode mais discutir a constitucionalidade da lei que instituiu o referido tributo, pois os “guardiões da Constituição” já a consideraram válida – goste-se ou não da decisão.

Contudo, ainda que admitindo a imutabilidade do reconhecimento da constitucionalidade da Lei 7.689/1988 pela Corte Constitucional (a não ser que a própria Corte venha a mudar o seu entendimento, o que não chegaria a ser uma surpresa dado o seu padrão de atuação, ou que o Legislativo a revogue), não se poderia exigir o recolhimento do tributo de forma retrospectiva, por força da garantia à coisa julgada, expressa no inciso XXXVI, do art. 5º da Constituição da República: “a lei não



prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Que o Fisco cobre do contribuinte o recolhimento do tributo a partir do reconhecimento da constitucionalidade da lei que o instituiu parece ser uma prática que está em consonância com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que devem reger a administração pública. Contudo, estará atuando de forma contrária a esses mesmos princípios, em afronta ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição se fizer exigência de forma retrospectiva, alcançando os valores que deixaram de ser recolhidos antes do reconhecimento da constitucionalidade da lei. No caso em tela, nos parece que a cobrança só é cabível, respeitando o princípio da proporcionalidade, a partir de 2007.

Entendemos, assim, que a decisão transitada em julgado que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária, beneficiando o contribuinte, perdeu sua eficácia apenas parcialmente. Em respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o contribuinte não deve ser cobrado pelo que deixou de recolher antes do reconhecimento da constitucionalidade da norma instituidora do tributo.

### **Conclusão do Parecer**

Conforme assentado na doutrina, a coisa julgada é verdadeira garantia constitucional, uma autoridade que torna imutável e indiscutível uma decisão de mérito não mais sujeita a recurso. Do respeito à coisa julgada depende a segurança jurídica e o próprio desenvolvimento e equilíbrio das relações sociais e da atividade econômica. Sua relativização, contudo, é impositiva quando estamos diante da iminência (ou da própria ocorrência) de colisão de dispositivos e princípios constitucionais. O conflito exige do julgador e do jurista o exame do caso concreto sopesando os demais princípios envolvidos, em especial, no caso, o da supremacia do interesse público, e ainda, o da isonomia e o do equilíbrio de mercado (entre contribuintes concorrentes, com mesmo fato gerador, de mesma incidência).

Temos de um lado a igualdade entre todos (isonomia), conjugado ao direito do Estado auferir receitas de forma equânime em prol do interesse público, e de outro o compromisso com a segurança jurídica da coisa julgada. Esse compromisso pode ser absoluto?



Cabe lembrar, nos passos de André Pacini Grassioto (*Valor Econômico*, 25/09/2020) que, se o STF admitir que modificações no direito tenham o condão de cessar efeitos retroativos das sentenças transitadas em julgado regulando relações jurídicas de trato continuado, fará com que outras decisões jurídicas jamais tenham força entre as partes, “colocando em xeque” e desqualificando todo o processo jurídico já realizado “e não mais sujeito a recurso”.

Por outro lado, nos deparamos com o interesse público e a isonomia. Conforme ensina Eleno Alberto da Silva<sup>1</sup>, o Supremo assentou entendimento de que a sua sentença que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, geral, no plano do ordenamento jurídico, tem a consequência (eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema do direito; desta sentença decorre, também, o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a **supervenientes** [grifo nosso] atos administrativos ou judiciais (eficácia executiva ou instrumental); a eficácia executiva, por decorrer de sentença (e não da vigência da norma examinada) tem como termo inicial a data de publicação do Acórdão do STF no Diário Oficial, sendo esta eficácia que atinge atos administrativos e decisões supervenientes a esta publicação, não os **pretéritos** [grifo nosso], ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional” (ou, contrário-senso, para o nosso caso em tela, constitucional).

Diante de todo o exposto, estamos autorizados a concluir que:

1. Pautado pela visão político-ideológica de “mutação constitucional”, o Supremo tem adotado um ativismo judicial exagerado, indo muito além de seu papel de intérprete e guardião da Constituição, invadindo o espaço de competência de outros Poderes, mormente o do Legislativo, gerando, com essa conduta, como consequência, um alto grau de insegurança jurídica – justamente o que caberia a ele prevenir e coibir;
2. Não obstante essa crítica ser pertinente e legítima, deve-se entender que decisões do Supremo que reconhecem a constitucionalidade de

---

<sup>1</sup> Em, “*Limites da reforma ou da rescisão de coisa julgada contrária ao entendimento do Supremo em controle concentrado de constitucionalidade – análise do Recurso Extraordinário 730.462/SP*”, Universidade Federal de Pernambuco”





norma, ainda que contendo vício de origem, por desrespeitar exigência de produção legislativa expressamente prevista na Carta Maior, devem ser acatadas e cumpridas, em nome da legalidade, da estabilidade institucional e da própria segurança jurídica, referida de início, que se deseja preservar e promover;

3. No caso concreto, em respeito aos princípios da legalidade, da supremacia do interesse público, da instrumentalidade e da isonomia, devemos considerar justa a cobrança do tributo a partir do reconhecimento da constitucionalidade da norma que institui a CSLL;
4. Contudo, não é admissível que a cobrança se dê de forma retroativa, a ponto de atingir os exercícios fiscais em que o contribuinte deixou de recolher o tributo garantido por uma sentença com trânsito em julgado que desfazia uma relação jurídico-tributária, posto que isso configuraria uma séria violação dos princípios da coisa julgada, do qual se desdobra a segurança jurídica, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Salvo melhor juízo, este é, respeitosamente, o meu parecer.

Rio de Janeiro, em 29 de Julho de 2021.

---

Nilson Vieira Ferreira de Mello Jr.