

DOS EFEITOS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS

José Maria Arruda de Andrade

Enio Zaha

Rodrigo Beleza Marques

1. Introdução

O presente artigo discute aspectos controvertidos dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, tendo em vista o impacto de alterações legislativas nas ditas relações continuativas.

Nossas conclusões partirão da análise de discussões judiciais freqüentes envolvendo a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) e a atualmente extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

1.1. Noções de coisa julgada e relações jurídicas continuativas

Para analisar o problema proposto, é fundamental definir o conceito de relações continuativas e o instituto da coisa julgada, conforme previsto no ordenamento jurídico.

As relações continuativas, mencionadas no artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC),¹ são aquelas cujos efeitos repetem-se no tempo, renovando-se a cada ocorrência do fato concreto descrito na norma geral e abstrata. Não se alteram conquanto permanece a situação fática ou legal que as originaram.

Pontes de Miranda,² comentando e criticando o citado dispositivo processual, ensina:

1. Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:
I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
2. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo V, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 147. O jurista critica a técnica legislativa do art. 471 do CPC porque (i) das questões

Há regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualitativos, de modo que a incidência delas não é instantânea como a sucessão *causa mortis*, as obrigações do locatário e dos locadores, a transmissão da propriedade. A aplicação da Lei que incidiu no momento da exigibilidade da pretensão, como se fosse de uma vez por todas, dentro do tempo, transformaria em regra de incidência instantânea, permanente e imutável, a regra que, de si mesma, atende à modificação das futuras circunstâncias. Portanto, a imutabilidade feriria a regra, em vez de obedecer ao que ela estatui. É o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão *executiva* inicial da sentença.

Temos então que as relações continuativas se traduzem a partir de regras jurídicas que projetam efeitos no tempo, como nas obrigações de trato sucessivo, ou sobre fatos futuros já traduzidos em norma jurídica.

Segundo Hugo de Brito Machado,³ a partir desse conceito pode-se distinguir, no campo tributário, as relações jurídico-tributárias instantâneas (ITBI sobre venda de imóveis, por exemplo) das relações jurídico-tributárias continuativas (como o IPI e o ICMS).⁴ Entre as últimas encontram-se também os tributos incidentes sobre a renda, sobre o faturamento ou a folha de salário, ou sobre a movimentação financeira, como é o caso da agora extinta CPMF. O tributarista as define como decorrentes de fato tributário não autônomo:

já decididas cabe pedido de reconsideração; (ii) o dispositivo mistura resoluções interlocutórias e sentenças definitivas; e (iii) há casos de mutabilidade de pressupostos da pretensão, sem que caibam nos incisos I e II do artigo, que faria referência apenas à coisa julgada formal, ao limitar sua aplicação às questões já decididas na mesma lide.

3. MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos da coisa julgada em matéria tributária. *Revista dos Tribunais*, vol. 663, jan. São Paulo: 1991, p. 19.
4. Importante ressaltar que, para nós, a relação continuativa não se confunde com a classificação dos tributos de acordo com a frequência de ocorrência do fato gerador (continuados, periódicos ou instantâneos). Nesse sentido, sugere-se a consulta a AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 249 a 253.

[...] no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte. [...] A relação jurídica tributária continuativa é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem formando uma atividade mais ou menos duradoura.

Teori Albino Zavascki distingue ainda, ao lado das relações continuativas (as quais denomina *sucessivas*), as instantâneas e as permanentes.⁵ As primeiras, que importam para este trabalho, nascem de “fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada”. Destaca exemplos do campo tributário, como a obrigação tributária decorrente da prática do fato gerador do ICMS.

O mesmo valeria para a contribuição ao PIS e a COFINS, ou a CPMF. As respectivas normas matrizes de incidência prevêm o nascimento da obrigação a cada prática dos fatos descritos como suficientes para tanto, estabelecendo relações continuativas ou sucessivas.

Zavascki vai além na definição de relações continuativas (ou de trato sucessivo), demonstrando que:

[...] compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva. [...] Disso resulta que a relação obrigacional nasce da incidência da norma sobre um suporte fático complexo, composto de um (a) fato instantâneo e inserido numa (b) situação permanente.⁶

É o caso, por exemplo, da CPMF, cujo aspecto material contido em sua norma instituidora determina a incidência da exação a cada movimentação financeira, conforme traduzida em lei.

5. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 82. O autor conceitua as relações instantâneas a partir dos exemplos da obrigação de ressarcir danos materiais, ou a obrigação de pagar o imposto de transmissão em face da venda de imóvel. Quanto às relações jurídicas permanentes, que nascem de situações ou fatos que se prolongam no tempo, cita a obrigação de pagar alimentos ou a obrigação previdenciária que enseja o pagamento do auxílio doença.
6. ZAVASCKI, Teori Albino. *Op. cit.* p. 82.

As definições doutrinárias de relações jurídicas continuativas, dentro ou fora do direito tributário, não apresentam grandes discrepâncias. James Marins⁷ afirma que tal tipo de relação, no campo fiscal, protraí-se no tempo, a partir do encadeamento de diversos fatos, no que concorda com Hugo de Brito Machado e Lucia Valle Figueiredo.⁸

A noção coaduna-se com o pensamento já exposto de Teori Zavascki e concorda com a lição concisa e objetiva de Eduardo Arruda Alvim,⁹ que encara a relação jurídica tributária continuativa como “una, projetando-se, contudo, no futuro”. O autor cita os mesmos exemplos consistentes nas obrigações que sujeitam o contribuinte ao recolhimento do ICMS ou do IPI, em que se estabelecem relações decorrentes de fatos instantâneos que se repetem no tempo, de acordo com o desempenho da atividade econômica do sujeito passivo.

Estabelecida a definição suficiente para uma relação jurídica continuativa, com ênfase nas obrigações tributárias, é necessário fixar outros conceitos igualmente importantes ao desenvolvimento deste trabalho.

1.2. Eficácia da sentença declaratória e coisa julgada

O princípio da segurança jurídica, no Estado de Direito, tem por sustentáculos as garantias do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada, previstas no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Republicana de 1988.

A coisa julgada é o efeito do qual se reveste a prestação jurisdicional não mais sujeita a recursos na mesma relação processual, o que a torna definitiva e obrigatória entre as partes e impenível, até certo grau, contra terceiros.

7. MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 507.

8. FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de Segurança*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 200 a 206.

9. ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. São Paulo: RT, 1997, p. 129 e 277.

Presta-se a tornar imutáveis os efeitos da sentença de mérito, impedindo que as mesmas partes discutam novamente o objeto do litígio. Com isso, pretende-se conferir caráter perene às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, o que se coaduna com a convivência em uma sociedade livre de intranquilidade jurídica.

Conforme lições de Enrico Tullio Liebman,¹⁰ deve-se distinguir que a declaração oriunda da sentença apresenta eficácia independentemente da configuração da coisa julgada. A aptidão da sentença para produzir efeitos decorre de sua conformidade com a lei. A autoridade da coisa julgada, por sua vez, é qualidade dos efeitos do objeto da prestação jurisdicional, consubstanciada em sua imutabilidade. Como consequência, terceiros estão sujeitos à eficácia da sentença, mas a coisa julgada diz respeito somente aos participantes da relação processual. A coisa julgada reveste-se da imponibilidade contra terceiros, que lhes podem, contudo, repelir os efeitos, caso entendam por sua injustiça. Para tanto, devem se valer dos meios próprios.

A rigor, a sentença de cunho declaratório, seja em ação ordinária, seja em mandado de segurança preventivo, visa produzir efeitos sobre situações futuras. A finalidade da declaração é evitar que sobre cada fato idêntico ao anterior, caracterizado pela mesma norma, seja necessário aforar nova ação pleiteando sua nulidade.

Ainda buscando apoio nas lições de Pontes de Miranda:¹¹

Se o suporte fático é de tal estrutura que se há de realizar em seqüência descontinua, cada elemento que se constitui é passo dado para se atingir o momento em que se produzirá a eficácia. Porém não se pode dizer, *a priori*, que cada elemento, que surge, no desenvolvimento do suporte fático, se conta sempre, a) marcando nova situação jurídica, ou b) criando relação jurídica, ou c) nada estabelecendo, no plano jurídico. O assunto é de alta relevância em direito processual civil, porque, se cada passo cria relação jurídica, cabe ação declaratória; *aliter*, se não a cria. A resposta há de ser a posteriori, ao se ter de interpretar a regra jurídica.

10. *Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 165.

11. *Tratado de Direito Privado Tomo V. Eficácia jurídica. Determinações inexas e anexas. Direitos. Pretensões. Ações*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 36 e 37.

Assim, a decisão declaratória de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária continuativa, que aprecia a legalidade ou constitucionalidade de determinada norma jurídica, tende a produzir efeitos sobre relações futuras embasadas nessa mesma norma. Contudo, o entendimento sobre a situação não é de todo pacífico.

1.3. Efeitos da coisa julgada e relações continuativas

O problema dos efeitos da coisa julgada sobre as relações continuativas pode ser dividido em duas partes.

Primeiramente, importa saber se os efeitos da decisão de cunho declaratório transitada em julgado estendem-se para as relações futuras entre as mesmas partes. Em um segundo momento, analisaremos as situações que admitem a revisão dos efeitos da coisa julgada sobre as relações jurídicas continuativas.

Quanto ao primeiro problema, na doutrina encontram-se posições de ambos os lados, mas a maioria dos tributaristas e processualistas tende a reconhecer que os efeitos da coisa julgada em decisão declaratória perpetuam-se sobre os fatos impositivos futuros, desde que não haja modificação no fundamento de fato ou de direito da relação jurídico-tributária, conforme a cláusula *rebus sic stantibus* a que se refere o artigo 471 do Código de Processo Civil.

Vale dizer, como se pretende a declaração de um direito, que a sentença transitada em julgado continua a produzir seus efeitos, desde que a situação fática ou normativa não se altere. É exatamente o que se objetiva com o pedido declaratório, a fim de que não haja a necessidade de formulação de um novo pedido a cada ato praticado.

Essa é a posição de Tercio Sampaio Ferraz Jr.,¹² para quem a coisa julgada produz efeito nas relações continuativas sobre questões de inconstitucionalidade, isenção ou imunidade sobre tributos diretos; Eduardo Arruda Alvim¹³ conclui que, enquanto perdurar a situação de fato (imponível) contemplada na decisão em mandado de segurança, estará a incidência continuativa obstada até que seja

12. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade do objeto.

São Paulo: *Revista de Direito Tributário*, v. 43. [S.l.]:[s.n.J], p. 73-82.

13. ALVIM, Eduardo Arruda. *Op. cit.*, p. 277.

sanada a ilegalidade; Celso Agrícola Barbi,¹⁴ que defende que as decisões preventivas tomadas em tomo de relações continuativas destinam-se a evitar que o contribuinte deva demandar periodicamente com o fisco para obter, em cada lançamento, declaração de ser indevida a cobrança, fazendo com que produzam efeitos além de um exercício fiscal por uma questão de certeza jurídica.

Por outro lado, há aqueles que negam a produção de efeitos da coisa julgada para exercícios futuros, mesmo em sentenças de cunho declaratório, ancorando-se na Súmula nº 239, do STF, que afirma: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada com relação aos posteriores”.

Trata-se de um antigo postulado do Supremo Tribunal Federal, sendo minoritária a doutrina que o evoca para limitar os efeitos da coisa julgada sobre relações fiscais apenas para fatos geradores já ocorridos. James Marins resolve o problema da aplicação da Súmula, destacando que, ao contrário da sentença em ação anulatória ou em embargos à execução fiscal, a sentença concessiva do mandado de segurança preventivo, sobre relação fiscal sucessiva e duradoura, produz efeitos sucessivos e duradouros.

Se a atividade sucessiva e duradoura que a empresa pratica está sucessiva e duradouramente exposta à incidência tributária é necessário que a prevenção por via do *writ* se dê igualmente de modo sucessivo e duradouro, *i. e.*, continuado.¹⁵

A questão é discutida pelos Tribunais pátrios, que têm interpretado a Súmula nº 239/STF de maneira crítica ao longo das últimas décadas, conforme ementas transcritas adiante:

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - RELAÇÕES TRIBUTARIAS CONTINUATIVAS - EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL.

14. BARBI, Celso Agrícola. Parecer: coisa julgada, sentença declaratória com pedido limitado a determinada relação jurídica, eficácia além de um exercício fiscal. *Revista Forense*, v. 275. Rio de Janeiro: Forense, p. 136-137.

15. MARINS, James. *Op. cit.*, p. 507.

I - Relações jurídicas continuativas protraem-se no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado de fato e de direito, resolvem-se como determinado na sentença. Destarte, decidida controvérsia, não há razão para que o remédio heróico seja proposto mensalmente, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato (g.n.). A coisa julgada material deve ser 'rebus sic stantibus'.

II - o plenário deste Tribunal Regional Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 9, 2ª parte, da Lei n. 7689/88 e alterações posteriores, ao julgar a AI-AMS n. 38950, reg. n. 90.03.42053-0, considerando indevida a exigência do encargo 'sub judice'.

III - apelação provida para conceder a ordem nos termos do pedido.

(TRF 3ª Região - 4ª Turma - AMS 91.03.030008-0/SP - Rei. Des. Lucia Valle Figueiredo - j. 16.12.1992, DJU 08.2.1993, p. 111).

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO DESTINADA A DESONERAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS SUJEITO AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO. EFEITOS DA SENTENÇA. LITISPENDENCIA.

No viés ortodoxo, o mandado de segurança não tem efeitos normativos, só prevenindo ou reparando o dano resultante de ato determinado. Mas, em matéria tributária, o direito pretoriano vem admitindo o mandado de segurança antes do lançamento fiscal, hipótese em que a minguada de ato administrativo específico, o "writ" funciona como sucedâneo de ação declaratória, estando sujeito a vedação do "bis in idem" (litispêndência/coisa julgada). Processo extinto sem julgamento de mérito, prejudicada a remessa "ex officio".

Apelação não conhecida porque delira da matéria controvertida no processo.

(TRF 4ª Região - 1ª Turma - AMS 93.04.19624-8/RS - Rei. Des. Ari Par-gendler - j. 03.2.1994, DJU 02.3.1994, p. 7222).

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DA SENTENÇA. EFEITOS PARA O FUTURO.

Quando o mandado de segurança, antecipando-se ao lançamento fiscal, não ataca ato algum da autoridade fazendária, prevenindo apenas a sua prática, a sentença que concede a ordem tem natureza exclusivamente declaratória do direito a respeito do qual se controverte, induzindo o efeito da coisa julgada.

MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ATO CONCRETO. NATUREZA DA SENTENÇA. EFEITOS NÃO NORMATIVOS.

O mandado de segurança, no seu viés ortodoxo, ataca sempre um ato, e a sentença, de natureza mandamental, não tem efeitos normativos, valendo só no caso concreto.

Recurso Especial conhecido e provido.

(STJ - REsp 12.184/RJ - 2ª TURMA - Rei. Ministro Ari Pargendler - j. 06.12.1995, DJ 26.2.1996, p. 3981).

O problema não se encontra pacificado na Jurisprudência. Verifiquem-se recentes manifestações do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. SENTENÇA QUE DECLARA AINEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COM BASE NO RECONHECIMENTO, INCIDENTER TANTUM, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. EDIÇÃO DA LEI 7.856/89. ALTERAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO. CESSAÇÃO DA FORÇA VINCULATIVA DA COISA JULGADA.

1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro.

2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF.

3. Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desenca-

deador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes (g.n.). Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.

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.

5. Recurso especial provido.

(AgRg no REsp 703.526/MG, Rei. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rei. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.8.2005, DJ 19.9.2005 p. 209).

No acórdão acima, a despeito de o STJ reconhecer a eficácia dos efeitos da sentença declaratória sobre situações que perduram no tempo, entendeu-se que a superveniência de mudança no quadro normativo faz cessar os efeitos da coisa julgada sobre relações que se estabelecem sob a égide da nova norma. Nesse acórdão, tomado como exemplo, a declaração de inconstitucionalidade deu-se em face da Lei nº 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). Posteriormente, o quadro legal modificou-se com a publicação das Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90 e nº 8.212/91, não apreciadas na ação e que tratavam de alterações na base de cálculo e alíquota da CSL, de modo que a eficácia da coisa julgada sobre

leis não contempladas ficou prejudicada, ainda que modifiquem alguns aspectos da contribuição e ainda que repitam a inconstitucionalidade anterior.

Em ocasião posterior, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se em sentido oposto, como se observa na seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ALCANCE DA SÚMULA 239/STF - COISA JULGADA: VIOLAÇÃO - ART. 471,1 DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores”, aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471,1 do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 731250/PE, Rei. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.4.2007, DJ 30.4.2007 p. 301).

Aqui, a eficácia da coisa julgada foi entendida sob o ponto de vista da relação jurídica material, que teria permanecido inalterada em face das alterações legislativas posteriores que modificaram a alíquota e a base de cálculo da Contribuição Social.

A questão das alterações no quadro normativo da CSL será tratada em tópico específico, mas as decisões sob comento levam à análise do segundo problema proposto: identificação das situações nas quais se admite a revogação dos efeitos da coisa julgada e o procedimento necessário para tanto.

2. Possibilidade de desconstituição da coisa julgada por meio de ação rescisória

Ao interpretar o artigo 471 do Código de Processo Civil, Humberto Theodoro Júnior¹⁶ estatui que, nos casos de modificação da situação de fato ou de direito abrangida pela sentença, nova sentença poderá ser proferida sobre a nova situação. “Por sua vez, a modificação do decisório será objeto de outra ação - a ação revisional - cuja sentença, se for de procedência, terá natureza constitutiva, pois alterará a relação jurídica vigente entre as partes”.

Destarte, a alteração na situação de fato ou de direito admitiria a desconstituição dos efeitos da coisa julgada sobre relações continuativas com o manejo da ação rescisória, prevista nos artigos 485 e seguintes do Código de Processo Civil.

A questão que se coloca é a possibilidade de descon sideração dos efeitos da sentença pelo Poder Executivo, sem a necessidade do ajuizamento da ação revisional, mormente em relações jurídico-tributárias nas quais a decisão transitada em julgado contemplava a norma de incidência alterada posteriormente.

3. A influência da alteração nos quadros fático e normativo sobre os efeitos da coisa julgada em relações continuativas

Superada a questão da ação rescisória, é mister esclarecer o que se entende, em matéria tributária, por alteração no quadro normativo a autorizar a revisão dos efeitos da coisa julgada em relações continuativas. Nossa análise partirá das alterações legislativas

16. *Curso de Direito Processual Civil*, 27. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999, p. 547.

que ocorreram em tomo de dois exemplos freqüentes, o da CPMF e o da CSL, confrontando-se o entendimento doutrinário e o jurisprudencial acerca do tema.

3.1. Efeitos da coisa julgada e alterações no quadro legislativo da CPMF

Cumprido esclarecer que a CPMF encontra-se atualmente extinta, eis que em 31.12.2007 expirou-se a prorrogação prevista na Emenda Constitucional nº 42/03, sem que fosse aprovada no Congresso proposta de nova emenda trazendo novo prazo de vigência.

Não obstante, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até 31.12.2007 serão extintas apenas após o término dos prazos previstos no Código Tributário Nacional, para homologação, decadência ou prescrição do direito de ação.¹⁷ Assim, numerosos são os contribuintes envolvidos em discussões administrativas e judiciais em tomo da CPMF que perdurarão nos próximos anos.

Para melhor compreensão, é indispensável a breve exposição do histórico legislativo sobre a exação comentada:

A CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) tem origem no extinto IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), criado pela Lei Complementar nº 77/93.

A competência para a criação do IPMF foi conferida à União por meio da Emenda Constitucional nº 3/93, que limitava a vigência do tributo a ser criado até 31.12.1994. Entretanto, tanto a Emenda Constitucional nº 3/93 quanto a Lei Complementar que criou o tributo foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, em acórdão publicado no DJ de 18.3.1994, p. 5165. É que o imposto feria o princípio da anterioridade do artigo 150, III, alínea b, da Constituição Federal, o princípio da imunidade recíproca entre os entes políticos e outras imunidades previstas no texto constitucional.

17. Desde já ressaltamos que este artigo não tem por objetivo discutir a interpretação dos prazos decadencial e prescricional previstos no Código Tributário Nacional.

Eivado de inconstitucionalidades, o imposto foi ressuscitado como contribuição social, de modo a garantir a receita do governo, por meio da Emenda Constitucional n° 12/96, que inseriu o artigo 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), autorizando a União a instituir a CPMF por um prazo máximo de dois anos, subordinada à anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, § 6°, da Constituição Federal de 1988.

Sua criação efetiva deu-se por meio da Lei n° 9.311/96, que, em seu artigo 20, previa o término de sua vigência em 13 meses, alcançando, desse modo, os fatos geradores praticados até 23.2.1998. Ocorre que, posteriormente, a Lei n° 9.539/97 prorrogou a vigência da CPMF por novo prazo de 24 meses, contados a partir de 23.1.1997. Destarte, a contribuição incidiria sobre os fatos geradores ocorridos até 22.1.1999.

Entretanto, em 19.3.1999 foi publicada a Emenda Constitucional n° 21, cujo texto dispõe sobre a prorrogação da vigência da Lei n° 9.311/96 por mais 36 meses, além de alterar a alíquota da contribuição para 0,38% nos primeiros 12 meses, reduzindo-a a 0,30% até que expirassem seus efeitos. Houve também alteração na destinação constitucional do produto da arrecadação.

À época, muitos contribuintes obtiveram decisões pela não incidência da contribuição, estatuinto que a Emenda Constitucional n° 21/99 não poderia prorrogar a vigência que já se exauriu, embora pudesse constituir título competencial para nova instituição e cobrança da CPMF.

Para todos os efeitos, os contribuintes possuíam a seu favor decisões transitadas em julgado, no sentido da inexigibilidade da contribuição com base na prorrogação estabelecida pela Emenda Constitucional n° 21/99. Assim, a vigência temporária da Lei n° 9.311/96 já teria se esgotado antes da publicação da Emenda, sendo impossível ressuscitá-la. O entendimento era que a nova exigência da CPMF só poderia vir por criação em nova lei, pois A EC n° 21/99 teria estabelecido apenas competência para a nova criação da exação, e não poderia prorrogar os efeitos de lei anterior já morta.

No entanto, a contribuição provisória tornou a ser prorrogada por emendas constitucionais subseqüentes, não contempladas no bojo das ações ajuizadas naquele tempo, a saber:

- a) EC nº 31, de 14.12.2000, que majorou a alíquota de 0,30% para 0,38%, destinando o adicional ao Programa de Combate e Erradicação da Pobreza, determinando ainda que o produto da arrecadação seria aplicável no período de 18.6.2000 a 17.6.2000;
- b) EC nº 37, de 12.6.2002, que postergou a arrecadação da contribuição provisória sobre movimentação financeira até 31/12/2004; e
- c) EC nº 42/03, que terminou por prorrogar a vigência da contribuição até 31.12.2007.

Dessa forma, é indispensável saber se as *prorrogações* subsequentes da CPMF constituíram mudança na situação jurídica das decisões judiciais que fundamentaram a declaração de inexigibilidade, com base na EC nº 21/99.

Quanto ao atributo da vigência das leis no tempo, a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) considera que correções em lei já em vigor constituem-se em lei nova (art. Iº, §§ 3º e 4º). No entanto, a Emenda Constitucional (EC) nº 21/99 não traz correções à Lei nº 9.311/96, mas dispõe novamente sobre a regra-matriz de incidência da CPMF, alterando inclusive sua alíquota e destinação. A LICC determina ainda que, não se destinando a vigência temporária, a lei vigora até que seja revogada, expressa ou implicitamente.

Há entendimento doutrinário, tanto entre aqueles que atacam a constitucionalidade da EC nº 21/99 quanto entre aqueles que a defendem, de que não houve prorrogação propriamente dita da CPMF, uma vez que a vigência da Lei nº 9.311/96 encerrou-se antes da publicação da emenda. Teria ocorrido nova instituição do tributo, dispondo-se novamente sobre fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo.

Roque Antonio Carrazza¹⁸ afirma que, quando a própria lei traz prazo prefixado de vigência, uma vez revogada não há como ser *ressuscitada* por uma emenda constitucional, pois não haveria como prorrogar efeitos já extintos. Diante disso, a exigência fiscal só poderia ser renovada por nova criação (recriação) do tributo,

18. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 427-428.

“observados os ditames constitucionais adequados, que, no caso concreto, não se fizeram presentes”.

Enquanto o supracitado autor não reconhece a possibilidade de recriação da CPMF pela EC nº 21/99, por entendê-la inconstitucional, há outros, como Nicolau Konkel Junior,¹⁹ que entendem ser “evidente que a intenção do constituinte derivado era a instituição da contribuição com a utilização da mesma estrutura normativa gizada pela Lei nº 9.311/96, apenas com as alterações relativas a prazo, alíquota e destinação”.

Em que pese a discussão sobre o fato da EC nº 21/99 ter meramente prorrogado a vigência de norma anterior, ou ter recriado a CPMF no ordenamento jurídico, os contribuintes que conseguiram afastar sua incidência possuíam a seu favor uma norma individual e concreta, com trânsito em julgado, declarando que não poderia haver a incidência do tributo com base apenas na prorrogação trazida no texto da EC nº 21/99. Para todos os efeitos, a contribuição só seria devida, em tais casos, se criada por nova lei ordinária, conforme competência conferida à União Federal pela Emenda Constitucional nº 21/99.

Contudo, há que ser levado em consideração fator fundamental, a seguir exposto.

Ao debruçar-se sobre a constitucionalidade da EC nº 21/99, em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), o Supremo Tribunal Federal decidiu pela possibilidade de repristinação da Lei nº 9.311/96, por meio de emenda constitucional, além de admitir a possibilidade de criação da contribuição provisória pela própria Constituição, sem a necessidade de publicação de lei posterior, pois, se o constituinte derivado tem o poder para estabelecer competência, também poderia instituir o próprio tributo. Verifique-se o teor da decisão cautelar proferida nos autos da ADI nº 2.031- MC/DF, assim ementada:

1 - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF (art. 75, e parágrafos, acrescentados ao ADCT pela Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999).

19. *Contribuições sociais doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

2 - Vício de tramitação restrito ao § 3º da norma impugnada, por implicar, em primeiro exame, ao ver da maioria, a supressão pela Câmara da oração final do parágrafo aprovado no Senado, em comprometimento do sentido do texto sujeito à aprovação de ambas as Casas.

3 - Irrelevância do desajuste gramatical representado pela utilização do vocábulo “prorrogada”, a revelar objetivo de repristinação de leis temporárias, não vedada pela Constituição.

4 - Rejeição, também em juízo provisório, das alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

5 - Medida cautelar deferida, em parte. (DJ de 28.6.2002)

Com a declaração, foi afastado o argumento que dizia não poder a emenda constitucional utilizar a expressão *é prorrogada* no sentido de *é criada*, e a palavra *vigência* no sentido de *incidência*, sob pena de inconstitucionalidade. Com efeito, a CPMF foi reinstituída no ordenamento jurídico, sendo irrelevante, segundo o STF, o desajuste gramatical do vocábulo *prorrogada*. Ademais, o plenário do tribunal julgou definitivamente o mérito da ADI nº 2.031/DF, em sessão de 03.10.2002, confirmando o provimento cautelar acima transcrito no sentido da constitucionalidade da CPMF, tal como prevista no artigo 75 do ADCT, na redação que lhe deu a EC nº 21/99, conforme voto da Ministra Relatora Ellen Gracie Northfleet.

Ainda que o acórdão na ADI nº 2.031 possua força vinculante e eficácia *erga omnes*, não teria o condão de alterar a coisa julgada firmada em casos concretos e individuais.

Entretanto, a Corte Constitucional acabou por fixar o entendimento de que uma emenda constitucional pode inovar em matéria tributária, sem que com isso fique suprimido o princípio da estrita legalidade. Demonstrou, portanto, a possibilidade de recriação da contribuição provisória por meio de emenda. Mais que isso, abriu precedente para a repristinação de leis que não mais vigoravam.

Para os contribuintes que afastaram a incidência da CPMF com base na EC nº 21/99, restaria saber se a publicação das Emendas nº 31/00, nº 37/02 e nº 42/04 constituíram inovação no plano normativo, já que não foram abarcadas pela coisa julgada em ações

individuais, ou se constituem mera prorrogação dos efeitos de norma cuja aplicação foi afastada em decisões transitadas em julgado.

Há bons argumentos para defesa da segunda posição, pois é possível aduzir que a Emenda Constitucional nº 31/00 não alterou materialmente o quadro normativo anterior, prestando-se somente a projetar seus efeitos no futuro. Ou seja, apesar da superveniência de emendas constitucionais posteriores, subsistiriam as razões de decidir adotadas nas decisões que transitaram em julgado, determinando a inaplicabilidade da CPMF.

Nesse caso, a EC nº 31/00 teria apenas prorrogado a vigência da EC nº 21/99 e, para empresas que afastaram sua aplicação, teriam sido prorrogados os efeitos de norma que, para elas, não eram aplicáveis, por força de decisões judiciais transitadas em julgado.

Não obstante, conforme exposto acima, tanto a doutrina quanto a jurisprudência consideram que há inovação em matéria tributária quando a lei posterior trata de aspectos da norma-matriz de incidência, ou trata materialmente da relação jurídica de direito tributário. Assim, temos que, embora a incidência da EC nº 21/99 tenha sido afastada no caso concreto, houve inovação sobre a CPMF com a subsequente publicação da EC nº 31/00.

A referida norma tratou da majoração da alíquota da contribuição, de 0,30% para 0,38%, modificando ainda sua destinação, tal qual ocorreu anteriormente com a EC nº 21/99. Mais que isso, o Supremo Tribunal Federal sinalizou a possibilidade de reinstituição da CPMF por meio de emenda constitucional. Se a EC nº 21/99 não se prestou a reinstituir a cobrança da exação para contribuintes protegidos por decisões judiciais, seria muito difícil alegar que sua exigência não foi recriada, ou reprimada, pela EC nº 31/00. Nesses casos, como a norma mais recente não foi contemplada pela coisa julgada, não haveria extensão de seus efeitos, diante da patente mudança material no quadro normativo.

Observe-se, no entanto, que ao julgar a constitucionalidade da EC nº 37/02, em sessão de 03.10.2002, que também tratou da prorrogação da contribuição, o STF entendeu não haver ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal, esculpido no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, por tratar-se de mera prorrogação da

vigência da Lei nº 9.311/96, alterada pela Lei nº 9.539/97, sendo que o princípio da anterioridade nonagesimal “aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado”. O acórdão foi publicado em 06.12.2002 com a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTS. 84 E 85, ACRESCENTADOS AO ADCT PELO ART. 3º DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002).

1 - Impertinência da preliminar suscitada pelo Advogado-Geral da União, de que a matéria controvertida tem caráter interna corporis do Congresso Nacional, por dizer respeito à interpretação de normas regimentais, matéria imune à crítica judiciária. Questão que diz respeito ao processo legislativo previsto na Constituição Federal, em especial às regras atinentes ao trâmite de emenda constitucional (art. 60), tendo clara estatura constitucional.

2 - Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão ‘observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal’, que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC nº 3, rei. Min. Nelson Jobim). Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311/96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado.

3 - Ausência de inconstitucionalidade material. O § 4º, inciso IV do art. 60 da Constituição veda a deliberação quanto a proposta de emenda

tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado. A presente hipótese, no entanto, versa sobre a incidência ou não desse dispositivo, que se mantém incólume no corpo da Carta, a um caso concreto. Não houve, no texto promulgado da emenda em debate, qualquer negativa explícita ou implícita de aplicação do princípio contido no § 6º do art. 195 da Constituição.

4 - Ação direta julgada improcedente.

Esse aparente conflito entre os dois acórdãos deve ser resolvido levando-se em consideração a própria jurisprudência do STF e do STJ. Conforme afirmado anteriormente, a doutrina entende que houve recriação ou modificação da CPMF com a EC nº 21/99, aproveitando-se o que as Leis nº 9.311/96 e nº 9.539/97 dispunham sobre a regra-matriz de incidência do tributo. O mesmo deu-se em face da Emenda Constitucional nº 31/00, que inovou a situação jurídica. Tal qual ocorreu com a emenda anterior, também houve alteração na alíquota, destinação e prazo de vigência da CPMF, aproveitando-se no mais os moldes da Lei nº 9.311/96. Daí ser possível afirmar que, se a recriação da contribuição não ocorreu com a EC nº 21/99, por força de decisões judiciais favoráveis a determinados sujeitos passivos, certamente ocorreu com a EC nº 31/00.

Em situação semelhante, na qual lei posterior trata materialmente de situação criada em lei anterior, modificando-a e inovando no plano normativo, a própria Corte Constitucional reconheceu não haver continuidade dos efeitos da coisa julgada. É o que expõe a ementa transcrita adiante:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDORES PÚBLICOS. DIREITO ANTERIOR À EDIÇÃO DA LEI 500 DO ESTADO DE SÃO PAULO. COMPETÊNCIA.

1. Servidores públicos. Direito anterior à edição da Lei 500 do Estado de São Paulo. Competência da Justiça do Trabalho, dada a relação contratual então existente. Precedente.

2. Recurso conhecido e provido, para limitar os efeitos da sentença à data da publicação da legislação superveniente, que modificou o regime jurídico dos agentes públicos estaduais.

(RE 130.704/DF - 2ª Turma - Rei. Min. Maurício Corrêa - j. 02.10.2001, DJ 15.2.2002, p. 16).

Sublinhe-se que em situações diversas, nos ditos casos de inconstitucionalidade consequencial ou por arrastamento, em que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei afeta outras leis que nela se apoiaram, o Supremo Tribunal Federal declara expressamente a inconstitucionalidade das leis subseqüentes, o que reforça a conclusão de que o Tribunal não admite a projeção da coisa julgada sobre quadro alterado materialmente por leis posteriores, salvo menção expressa na ação que discute a inconstitucionalidade da primeira lei. É o caso do acórdão proferido sobre os Embargos Declaratórios no RE nº 183.906/SP, que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 3º ao 9º da Lei nº 6.556/89, do Estado de São Paulo, e da subseqüente Lei nº 7.003/90, que repetiu a inconstitucionalidade para exercícios seguintes. Segue abaixo a ementa:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - OMISSÃO - ICMS - VINCULAÇÃO - LEIS NºS 6.556/89 E 7.003/90 DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Constatada a omissão do acórdão proferido quanto à Lei nº 7.003, de 28 de dezembro de 1990, que, dando nova redação ao diploma pretérito - Lei nº 6.556, de 30 de dezembro de 1989 -, prorrogou a vigência da majoração do ICMS de dezessete para dezoito por cento, vinculando a diferença a uma certa destinação, impõe-se o acolhimento dos embargos declaratórios.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - OMISSÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DO TRIBUTO E HARMONIA DA MAJORAÇÃO COM A CARTA DA REPÚBLICA - INEXISTÊNCIA DO VÍCIO.

Constando do acórdão proferido, considerados os votos dos integrantes da Corte, o exame da questão alusiva à inconstitucionalidade da vinculação e subsistência constitucional do acréscimo ocorrido quanto à alíquota, no que se concluiu de forma negativa, impõe-se a rejeição dos declaratórios.

(RE-ED 183906 / SP - Tribunal Pleno - Rei. Min. Marco Aurélio - j. 04.10.2000, DJ 01.12.2000, p. 96).

No caso desse exemplo específico, as leis posteriores trouxeram a mesma redação e inconstitucionalidade da lei declarada inconstitucional inicialmente, não havendo que se falar em alteração material da relação jurídica adjacente.

3.2. Efeitos da coisa julgada e alterações no quadro legislativo da CSL

Pela análise da Jurisprudência, também encontramos frequentes situações nas quais os sujeitos passivos obtiveram decisões transitadas em julgado, afastando a incidência da CSL, com declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que trouxe a exação ao ordenamento jurídico.

O Superior Tribunal de Justiça já aplicou entendimento semelhante ao esposado acima para a CPMF, conforme exemplo mencionado previamente (AgRg no REsp nº 703.526/MG), na qual se entendeu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSL, não se aplicam às Leis posteriores nº 7.856/89, nº 8.034/90 e nº 8.212/91, que trataram da alíquota e base de cálculo da exação. Ou seja, a modificação no quadro normativo autoriza a revisão dos efeitos da coisa julgada. No mesmo sentido, REsp nº 599.764/GO, REsp nº 281.209/GO, REsp nº 193.500/PE e REsp nº 686.058/MG.

Estabeleceu-se divergência no âmbito daquela própria Corte Superior, com o também já citado acórdão no REsp nº 731.250/PE, no qual a Segunda Turma posicionou-se pela inalterabilidade dos efeitos da coisa julgada, que abarcava a Lei nº 7.689/88, em face de posteriores alterações na base de cálculo e alíquota da CSL promovidas pelas Leis nº 7.856/89 e nº 8.034/90, LC nº 70/91 e Leis nº 8.383/91 e nº 8.541/92.

Ao nosso ver, a posição da 2ª Turma, no caso da CSL, harmoniza-se com a objetividade jurídica que se busca resguardar com o artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil, que é resguardar a autoridade da coisa julgada e os efeitos da relação jurídica de direito material sobre a qual se debruçou.

Nesse sentido, a alteração legislativa que traz modificações formais à relação jurídica que já se estabeleceu com lei anterior não pode desfazer a coisa julgada. Materialmente, ainda temos relação entre fisco e contribuinte que o obrigue ao recolhimento daquela exação, mesmo que haja alteração na alíquota e base de cálculo.

Essa conclusão não conflita com a análise em torno da evolução legislativa da CPMF. Para essa contribuição há um agravante, pois, conforme visto anteriormente, doutrina e jurisprudência entendem que a contribuição provisória é recriada a cada emenda Constitucional que inova na matéria, respaldadas na interpretação do STF, exposta em Ação Direta de Inconstitucionalidade, de que a emenda também é diploma legal capaz de criar tributos. A noção de recriação fica clara se considerarmos que os efeitos da contribuição eram sempre provisórios, com prazo de vigência limitado temporalmente. Assim, ficava recriado o tributo com cada nova emenda que estabelecia novo prazo de vigência para a contribuição provisória.

4. Conclusão

Concluindo, a partir da análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, a decisão de cunho declaratório transitada em julgado, sobre relações tributárias continuativas, possui eficácia sobre fatos futuros, desde que não se altere o quadro fático ou normativo contemplado na declaração, nos termos do artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

Para nós importam as alterações no quadro normativo que afetem materialmente a relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e passivo.

Uma vez instituído o tributo por lei, perdurarão seus efeitos sobre os fatos eleitos como suficientes ao nascimento da obrigação tributária até que expressamente ou implicitamente revogado.

As alterações na base de cálculo e alíquota da CSL não alteraram a relação que obriga o sujeito passivo ao seu recolhimento, nos termos em que foi instituída com a Lei nº 7.689/88. Se a decisão judicial transitada em julgado declarou tal relação inconstitucional

na forma em que instituída, não há que se falar em alteração no quadro normativo, apta a desfazer os efeitos da coisa julgada, se a lei posterior não alterou materialmente a relação jurídico-tributária que obrigava o recolhimento da CSL.

No caso da recentemente extinta CPMF, não haveria como afastar a necessidade de revisão da coisa julgada, por meio de ato da administração pública ou do manejo da ação rescisória, sem prejuízo do raciocínio acima, pois cada prorrogação de sua vigência representou, na verdade, inovação no ordenamento jurídico, criando novamente a relação jurídico-tributária que autoriza sua incidência. É o que se extrai dos próprios julgados da Suprema Corte sobre o assunto.

Concordando com as lições de Liebman, deve-se atentar, em cada caso concreto, para a preservação da autoridade da coisa julgada, preservando-se também a vigência e eficácia da relação jurídica de direito material que lhe serviu de paradigma. É o que o ordenamento jurídico positivo busca resguardar com a previsão contida no artigo 471, inciso I, do Diploma Processual em vigor.