

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Rodrigo Giacomeli Nunes Massud

**JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTROLE DA COISA JULGADA CONTRÁRIA  
A PRECEDENTES: ASCENSÃO DE UMA LÓGICA INSTRUMENTAL**

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2024

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Rodrigo Giacomeli Nunes Massud

**JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTROLE DA COISA JULGADA CONTRÁRIA  
A PRECEDENTES: ASCENSÃO DE UMA LÓGICA INSTRUMENTAL**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de DOUTOR em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Tácio Lacerda Gama.

SÃO PAULO

2024

Rodrigo Giacomeli Nunes Massud

**JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTROLE DA COISA JULGADA CONTRÁRIA  
A PRECEDENTES: ASCENSÃO DE UMA LÓGICA INSTRUMENTAL**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de DOUTOR em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Tácio Lacerda Gama.

Data de aprovação: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Banca Examinadora:

---

---

---

---

---

Dedico este trabalho à minha esposa, Dani,  
e aos meus filhos, Enrico e Matteo, fontes  
diárias de motivação, inspiração e amor,  
bússolas seguras do caminho correto.

## AGRADECIMENTOS

Nenhum caminho, por mais solitário, é percorrido sozinho.

Expresso, assim, minha gratidão a todos aqueles que percorreram comigo este caminho acadêmico que começou, verdadeiramente, após os primeiros contatos que tive com o “construtivismo lógico-semântico”, a partir da obra do Professor Paulo de Barros Carvalho, nos idos de 2010 (momento de fecunda expansão dos estudos da linguagem aplicados ao Direito Tributário no Brasil), ao ingressar nos bancos da pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário da PUC/SP-COGEAE.

Para um jovem advogado de contencioso tributário que acabava de concluir, em 2008, a pós-graduação em Processo Civil na mesma PUC/SP-COGEAE (cujo trabalho de conclusão de curso abordava as então recentes alterações promovidas pela Lei 11.382/2006 no CPC/73, e suas implicações nas Execuções Fiscais, auge da chamada “teoria do diálogo das fontes”), devo confessar – apesar da excepcional especialização –, a relativa frustração na intersecção entre meu alter ego “processualista” e o “tributarista”, fruto da grande dissociação entre Direito Tributário e Processo Civil até então.

Foi então que, tomando contato com a obra do Professor Paulo de Barros Carvalho e, logo em seguida, com a obra do Professor Paulo Cesar Conrado, pude me “encontrar” academicamente e passei a frequentar, por intermédio inicial do Professor Jonatham Barros Vita – a quem fica meu registro de agradecimento –, o “Grupo de Estudos em Processo Tributário Analítico”, no começo de 2012.

Tive a sorte de acompanhar a retomada do grupo após uma alongada pausa desde o “PTA I”, e naquele ambiente travei contato com aquilo que de mais sofisticado

existia no estudo do Processo Tributário: a união entre os estudos da linguagem e do processo, sob a perspectiva (material) tributária.

Por isso, não poderia deixar de agradecer a generosidade do Professor Paulo Conrado que, combinando seus diversos atributos, como numa simbiose, formou a essência comum daquele círculo de pessoas que rapidamente se tornaram grandes amigas, e que pode ser resumida (essa essência), em três palavras: seriedade, simplicidade e respeito.

Ali tive o prazer de conhecer amigos e Professores que me influenciaram grandemente em diferentes aspectos e momentos de minha vida: Rodrigo Dalla Pria, Camila Vergueiro, Juliana Furtado, Luiz Cantanhêde, Diego Diniz, Carla Gonçalves, Fernanda Camano, Danilo de Castro, Íris Vânia, Letícia Dantas, Ricardo Saliba, Mario Jabour, Vanessa Damasceno, Lázaro Reis, Daniel de Paiva e Eduardo de Paiva.

Meu muito obrigado a todos vocês!

Não poderia deixar de registrar meu agradecimento ao mestre Tácio Lacerda Gama, pela inspiração enquanto líder e sensibilidade enquanto pessoa, obrigado pela absoluta confiança depositada em mim para que esta Tese pudesse se concretizar.

Meus sinceros agradecimentos, também, à Professora Clarice Von Oertzen de Araújo, pelos aportes teóricos sobre o pragmatismo, por quem nutro grande admiração desde as primeiras disciplinas de teoria geral e semiótica cursadas no Mestrado, até as disciplinas de ontologia do direito e pragmatismo, cursadas insistentemente como ouvinte.

Agradeço ainda ao IBET, nas pessoas da querida Professora Priscila de Souza e do Professor Robson Maia Lins, pelas oportunidades que me abrem.

Obrigado aos meus sócios de escritório, Samir Choib, Marcos Ferraz de Paiva e Roberto Justo, com quem convivo aprendo diariamente para além do direito; obrigado

também à minha sócia de departamento, Vanessa Amadeu Ramos, e toda a equipe CPJ, pela convivência diária e o incentivo de sempre: a todos vocês, minha admiração.

Por fim, agradeço o apoio incondicional da minha família em todos os momentos de ausência: aos meus pais, José e Vilma Massud, pelos exemplos de amor, caráter, ética e dedicação; aos meus irmãos, Gustavo e Caroline Massud; à minha esposa, Dani, e meus filhos, Enrico e Matteo, a quem este trabalho é dedicado.

MASSUD, Rodrigo Giacomeli Nunes. *Jurisdição tributária e controle da coisa julgada contrária a precedentes: ascensão de uma lógica instrumental*. Tese de Doutorado apresentada no Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), 2024.

## RESUMO

A presente tese pretende conferir uma sistematização metodológica inédita ao estudo da coisa julgada e seus meios de confrontação diante de precedentes contrários em matéria tributária. Para tanto, tomamos como referência crítica o julgamento em repercussão geral dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal, conformadores de marco histórico que acabou por estabelecer um novo paradigma no contencioso tributário nacional. Assim é que, numa nova perspectiva de legalidade tributária enquanto igualdade, procuramos sistematizar as bases jurídicas capazes de conferir segurança jurídica na confrontação das coisas julgadas individuais detidas pelos contribuintes, conciliando estabilidade, adaptação e evolução (máxima do pragmatismo), tomando especialmente a ascensão de dois modernos vetores epistemológicos: instrumentalismo e consensualismo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Processo tributário – Jurisdição tributária – Ações tributárias – Coisa julgada – Sistema *stare decisis* – Precedentes – Ação Rescisória – Meios de confrontação da coisa julgada – Pragmatismo – Instrumentalidade – Consensualidade.

MASSUD, Rodrigo Giacomeli Nunes. *Tax jurisdiction and control of res judicata contrary to precedents: rise of an instrumental logic*. Doctoral Thesis presented in the Postgraduate Program at the Pontifical Catholic University of São Paulo, 2024.

## **ABSTRACT**

This thesis intends to provide an unprecedented methodological systematization to the study of res judicata and its means of confrontation in the face of contrary precedents in tax matters. To this end, we take as a critical reference the judgment with general repercussion of Themes 881 and 885 by the Federal Supreme Court, forming a historical landmark that ended up establishing a new paradigm in national tax litigation. Thus, from a new perspective of tax legality as equality, we seek to systematize the legal bases capable of providing legal certainty in the confrontation of res judicata held by taxpayers, reconciling stability, adaptation and motion (the maxim of pragmatism), especially taking into account the rise of two modern epistemological vectors: instrumentalism and consensualism.

**KEYWORDS:** Tax litigation – Tax jurisdiction – Tax actions – Res judicata – *Stare decisis* system – Precedents – Tax Rescission Legal Procedure – Pragmatism – Instrumental logic – Consensuality.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1. Os problemas abstratos e concretos que se pretende responder .....	13
2. A hipótese defendida no trabalho e sua relevância teórica e prática .....	14
3. As ferramentas metodológicas a serem utilizadas .....	17

### PARTE I

#### SEGURANÇA JURÍDICA, INSTRUMENTALISMO E PROCESSO

<b>Capítulo 1. Ordenamento jurídico e sistema</b> .....	<b>19</b>
1. A Escola Exegética e a metáfora piramidal .....	24
2. Da miragem piramidal à noção de rede .....	29
<b>Capítulo 2. Pragmatismo e o método instrumentalista do Direito</b> .....	<b>38</b>
1. Instrumentalismo jusfilosófico e a lógica das consequências prováveis em Dewey. ....	40
2. O instrumentalismo jurídico nos ramos interdisciplinares do Direito Tributário.....	45
2.1. Direito Constitucional.....	46
2.2. Direito Administrativo .....	51
2.3. Instrumentalismo na Processualística Civil .....	55
2.4. Instrumentalismo e o “Processo Tributário (Hermenêutico) Analítico” .....	58

### PARTE II

#### O REGIME DE PRECEDENTES E SUA SISTEMATIZAÇÃO NO CPC

<b>Capítulo 3. Precedentes e efetividade no Brasil</b> .....	<b>66</b>
1. Do “direito legislado” ao “direito jurisprudencial” .....	66
2. O sincretismo metodológico: entre simplificação e racionalização do contencioso .	68
3. A importância da lógica abdução .....	71
<b>Capítulo 4. Microssistema de precedentes no CPC/15</b> .....	<b>73</b>
1. Forma: decisão, jurisprudência e precedente .....	74
2. Sentido: estabilidade a partir da compreensão dos elementos do precedente. <i>Ratio decidendi x obiter dicta</i> e o caso da “COFINS sociedades civis” (ADC n.º 1/DF) .....	79
2.1. O modo de vinculação da <i>ratio decidendi</i> e a diferença da tese jurídica .....	83
3. Função: ferramentas de aproximação e distinção e a importância dos juízes singulares e tribunais locais .....	86
3.1. Análise prática: o caso do ICMS-importação via <i>leasing</i> (Tema 297/STF).....	94
4. Conclusões sobre o microssistema de precedentes brasileiro.....	97

### PARTE III

#### JURISDIÇÃO E COISA JULGADA

<b>Capítulo 5. Abordagem teórico-geral: da processualística civil à tributária</b> .....	<b>99</b>
1. Jurisdição enquanto <i>ato-decisão</i> : Chiovenda <i>versus</i> Carnelutti .....	101
2. Jurisdição enquanto <i>ato-norma</i> : a finalidade instrumental do processo tributário....	108
2.1. Os aportes da semiótica no conceito de jurisdição: o papel do art. 489 do CPC na busca por efetividade jurisdicional .....	110
2.1.1. Objeto dinâmico e imediato, evento e fato .....	121
3. Impactos da tecnologia no conceito de jurisdição .....	130
<b>Capítulo 6. Jurisdição tributária e processo tributário</b> .....	<b>135</b>

1. Ações tributárias e tutelas jurisdicionais no macrosistema de cobrança.....	135
2. Jurisdição declaratória no contencioso tributário: instrumentalidade <i>no</i> direito para além do pedido estaticamente considerado.....	141
2.1. Jurisdição declaratória e valorização fática: uma conciliação necessária .....	143
<b>Capítulo 7. Coisa julgada (tributária).....</b>	<b>150</b>
1. Função constitucional da coisa julgada .....	151
2. Estrutura e sentido: a coisa julgada nas perspectivas legal (geral e abstrata) e decisória (individual e concreta), e a questão da (i)mutabilidade dos seus efeitos.....	154
3. A coisa julgada e sua extensão temporal nas diferentes ações tributárias .....	160

#### PARTE IV

#### SISTEMATIZAÇÃO DOS MEIOS DE CONTROLE DA COISA JULGADA CONTRÁRIA A PRECEDENTES

<b>Capítulo 8. O julgamento dos Temas 881 e 885 do STF.....</b>	<b>165</b>
1. O entendimento firmado nos Temas 881 e 885 do STF: seus efeitos no tempo diante das coisas julgadas individuais e as críticas ao sincretismo metodológico .....	165
2. O fim da coisa julgada? .....	171
2.1. A ressalva quanto ao precedente firmado no RE-RG 730.462, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 28.05.2015, DJe 9.09.2015: relação jurídica continuativa e a questão da <i>eficácia normativa</i> e <i>eficácia executiva</i> do precedente .....	174
2.1.1. Primeira distinção: as diferentes relações jurídicas obrigacionais.....	177
2.1.2. Segunda distinção: <i>eficácia normativa</i> e <i>eficácia executiva</i> do precedente .....	180
3. E como fica a ação rescisória a partir de então? A discussão do “IPI-revenda de importado” e a incipiente utilização do raciocínio abduutivo no voto-vencido do Min. Mauro Campbell na AR 6015/SC, em face do RE-RG 590.809 (Tema 136/STF).....	188
4. Síntese conclusiva do alcance dos Temas 881 e 885 do STF.....	194
<b>Capítulo 9. Ações tributárias, coisas julgadas e regimes de confrontação .....</b>	<b>195</b>
1. Ações preventivas .....	196
1.1. O caso das rescisórias relativas à “COFINS sociedades civis” .....	200
1.2. O caso das rescisórias relativas à “Tese do Século – Tema 69/STF” para adequação a juízo de modulação posterior (reflexos do Tema 1245/STJ).....	203
1.3. O problema da decadência e o juízo rescisório de rejugamento da causa.....	208
2. Ações repressivo-corretivas .....	214
3. Ações repressivo-reparadoras .....	215
3.1. O prazo final para a Fazenda opor-se ao título executivo contrário a precedente .....	221
3.1.1. Ambiente judicial de realização (precatório).....	222
3.1.2. Ambiente administrativo de realização (compensação) .....	225
3.1.3. Alteração jurisprudencial posterior nos ambientes de realização judicial e/ou administrativo .....	227
3.1.4. Síntese conclusiva e quadro resumo .....	231
<b>Capítulo 10. O cerco inapelável da consensualidade .....</b>	<b>232</b>
1. Estímulos positivos e disponibilidade da coisa julgada.....	232
2. Transação de coisa julgada como ferramenta de <i>compliance</i> judicial.....	236
<b><u>CONCLUSÕES</u> .....</b>	<b>244</b>
<b><u>BIBLIOGRAFIA</u> .....</b>	<b>247</b>

## INTRODUÇÃO

O julgamento dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal (chamadas teses da “coisa julgada”<sup>1</sup>), ainda que não finalizados, produziram grande impacto na compreensão do Direito tributário e no contencioso tributário brasileiro, despertando uma série de debates sobre o conceito de processo e a jurisdição tributária, sobretudo porque afeta valores muito caros à dogmática tributária, como a segurança jurídica e legalidade.

Daí porque surgem as questões sobre a possibilidade de rescisão (ou cessação de efeitos) da coisa julgada, com a permissão (poder/dever) para a autoridade fazendária (re)cobrar, ou voltar a exigir tributos anteriormente exonerados, de forma automática, ao ponto de alguns apregoarem o fim da coisa julgada no processo tributário brasileiro.

A ficção jurídica que garante efetividade às normas jurídicas, segundo a qual *“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”* (art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Decreto-lei 4.657/42), acabou sendo transposta ao regime de precedentes, ainda que o controle difuso de constitucionalidade, a par da sua expansão subjetiva, não afete o campo de validade das leis.

Tem-se então, questionamentos e dificuldades de compreensão desse fenômeno nos mais variados níveis, passando por questões jusfilosóficas, epistemológicas, lógicas, metodológicas, até ontológicas.

---

<sup>1</sup> “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

Fato é que, fazendo um paralelo com a importância da linguagem para o Direito (giro-linguístico e o “cerco inapelável da linguagem”<sup>2</sup>), podemos falar em giro jurisdicional e o cerco inapelável da instrumentalidade e consensualidade.

Sob esses vetores, pretendemos investigar a sistematização dos meios de controle das coisas julgadas na jurisdição tributária, procurando conciliar metodologicamente a investigação com essa (nova) lógica instrumental dos precedentes.

## **1. OS PROBLEMAS ABSTRATOS E CONCRETOS QUE SE PRETENDE RESPONDER**

A presente tese pretende responder a um problema de segurança jurídica, especialmente dirigido a duas ordens de questões inter-relacionadas no (re)desenho do contencioso tributário no Brasil: **1)** a primeira, de natureza epistemológica, ligada à ascensão de uma (nova) lógica jurisdicional no contexto da valorização dos precedentes, pautada na instrumentalidade, no sincretismo processual e na consensualidade, mais preocupada com a efetividade; e **2)** a segunda, desdobrada, de natureza metodológica, ou normativo-sistemática, relacionada às formas de controle e acomodação da coisa julgada no tempo, a partir da vinculatividade das decisões judiciais.

Em resumo, pretendemos sistematizar as formas de controle da coisa julgada produzida nas diferentes lides tributárias no tempo, a partir da ascensão da lógica instrumental e consensual na jurisdição tributária, ambiente no qual o resgate da valorização fática dos casos individuais nos parece imprescindível para a devida compreensão e acomodação.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 165.

## 2. A HIPÓTESE DEFENDIDA NO TRABALHO E SUA RELEVÂNCIA TEÓRICA E PRÁTICA

Nossa hipótese é a de que, a partir do papel criativo<sup>3</sup> que a jurisdição passou a desempenhar em matéria de tributação nos últimos anos, a dogmática tributária migrou de uma perspectiva preponderantemente formal de análise do Direito tributário, para uma perspectiva material de como os tributos são interpretados (= aplicados) na prática construída pelos atos de imposição e controle (jurisdicional), e isso acarretou uma transposição metodológica que acabou por prejudicar a compreensão *i*) da função dos precedentes na direção das legítimas expectativas futuras (o dever ser no futuro, ou “devir”, próprio do pragmatismo norte-americano, seio do desenvolvimento do *stare decisis*), e *ii*) dos seus efeitos na conformação dos casos concretos transitados em julgado.

De algum modo, a segurança jurídica passou a equiparar-se com igualdade e isonomia (material e processual), tendo essa transposição ficado bem evidenciada a partir do julgamento dos Temas 881 e 885<sup>4</sup> pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando então se decidiu que o precedente contrário à coisa julgada “*equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena.*”

Assim, acabou-se conferindo o mesmo estatuto normativo de lei em sentido estrito ao precedente, implicando no que podemos chamar de sincretismo ontológico, onde o “dever-ser” foi (re)conduzido ao “ser”, e a dedução foi sobreposta à indução e abdução,

---

<sup>3</sup> Termo que nos levará ao debate do papel (criador) dos precedentes no sistema jurídico, opondo declarativistas e cognotivistas.

<sup>4</sup> Julgamento das conhecidas teses da coisa julgada.

fenômeno esse que merece maior reflexão em razão das suas consequências práticas em relação ao controle de coisas julgadas no tempo.

Ressaltamos, desde logo, que apesar de separar os diferentes níveis de linguagens, não defendemos um isolacionismo entre “ser” e “dever-ser”, “fatos” e “direito”, num típico dualismo cartesiano próprio de uma análise meramente formal do Direito. A crítica, portanto, se dirige ao aspecto metodológico, ao modo em que esse reducionismo vem acontecendo em matéria de controle das coisas julgadas no tempo.

O movimento que desencadeou esse fenômeno ora criticado decorre de dois fatores identificados em nossa história contenciosa tributária recente, quais sejam: *i*) o aumento vertiginoso da demanda judicial a partir da ampliação do acesso à justiça pela CF/88, levando às ferramentas de valorização dos precedentes e trazendo discussões sobre o seu papel criativo; e *ii*) o déficit fático verificado nos processos tributários desde então, num contexto de preponderância da análise formal do direito positivo (formalização do discurso jurídico e isolamento temático do “dever-se”), incentivando o crescimento das chamadas “teses de prateleira”, ou contencioso massificado, induzindo a produção de uma jurisprudência igualmente mecânica, com decisões estáticas no tempo e impactos hoje tão conhecidos nos desajustes em torno da isonomia, daí a consequência na equiparação (formal e material) entre a realidade jurídica e a realidade social-econômica.

Uma combinação danosa da distorção desses fatores: déficit fático das lides tributárias, valorização e simplificação de um sistema de precedentes mecanizados voltados a desafogar a distribuição da justiça, e, por fim, adoção do método lógico-dedutivo, incompatível com o direcionamento das legítimas expectativas futuras dentro de uma epistemologia instrumental e consensual.

Em alguma medida, confundiu-se os desafios da efetividade jurisdicional com os da eficiência e celeridade, em busca de mecanismos para resolver problemas específicos da litigiosidade excessiva, de modo que a efetividade passou a ser tratada como sinônimo de eficiência (quantitativa) de julgamentos.

Como resultado, estabeleceu-se uma implicação automática entre precedente vinculativo e casos concretos transitados em julgado, operando na base do silogismo lógico-dedutivo entre tese jurídica geral e dispositivos de julgados individuais, num ambiente de forte oscilação jurisprudencial e sem maiores reflexões acerca das ações tributárias particularmente consideradas.

Surge então o movimento de qualificação das decisões judiciais (agora imerso na complexidade social, própria da contemporaneidade), juntamente com o emprego cada vez maior de uma (distorcida) lógica jurisprudencial consequencialista<sup>5</sup>, responsável pela produção de decisões dinâmicas e, portanto, sensivelmente mais sujeitas a variações de efeitos no tempo (vide o debate crescente em torno das modulações de efeitos na jurisdição constitucional).

Desse modo, a tese defendida neste trabalho é a de que os precedentes vinculativos produzem efeito automático, em determinadas circunstâncias e sob específicas condições, sobre a eficácia das coisas julgadas contrárias que se projetam para o futuro, merecendo uma sistematização tanto *i*) do modo de vinculação dos precedentes por meio dos seus procedimentos de produção, estabilização e aplicação, como *ii*) do modo de afetação e controle das coisas julgadas contrárias formadas em cada lide tributária, por

---

<sup>5</sup> Consequencialismo, aqui, na linha econômica de Richard Posner e voltada apenas às contas públicas, e não enquanto lógica de investigação científica das consequências prováveis da decisão, melhor tratada adiante.

meio dos instrumentos de impugnação no ambiente judicial e administrativo, inclusive pelos mecanismos consensuais, também aplicáveis nessa matéria<sup>6</sup>.

Em resumo, uma tese que pretende contribuir para a segurança jurídica naqueles dois aspectos indicados (epistemológico e metodológico-sistemático), procurando conferir instrumentos para a organização dos meios de controle das coisas julgadas no sistema de precedentes adotado em nosso contencioso brasileiro, sobretudo após o quanto decidido nos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal.

### 3. AS FERRAMENTAS METODOLÓGICAS A SEREM UTILIZADAS

Para alcançar o objetivo pretendido, utilizaremos os métodos de investigação do constructivismo lógico semântico<sup>7</sup>, no qual se incrementam as ferramentas analíticas e hermenêuticas, com enfoque, aqui, sobre seu aspecto pragmático de examinação da linguagem jurídica. No contexto desse enfoque pragmático, procuraremos utilizar também as ferramentas do instrumentalismo, próprias do pragmatismo jurídico e sua lógica abduativa de investigação.

---

<sup>6</sup> Falamos dos novos horizontes da jurisdição, especialmente tributária, na qual a composição dos conflitos tributários passou a generalizar-se a partir de casos individuais, desencadeando, por outro lado, o deslocamento do protagonismo judicativo, ou seja, o centro decisório que antes era exclusivamente do órgão judiciário, para a centralidade das partes, mediante novos modelos autocompositivos e heterocompositivos.

<sup>7</sup> Há bastante tempo, Paulo de Barros Carvalho deixa claro que o constructivismo lógico-semântico é método, e não projeto filosófico, motivo pelo qual admite e convive com diferentes correntes filosóficas e, com isso, diferentes racionalidades e métodos científicos. Nesse sentido: “*O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. (...) Apesar de suas origens e das concepções que estão bem caracterizadas na plataforma inferior de suas bases, dista de ser um projeto filosófico: de método é seu estatuto. (...) O presente volume foi concebido com objetivos bem definidos: (...) ii) reiterar as possibilidades de diálogo com outros métodos, sem cair no indesejado sincretismo metodológico.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Algo sobre o constructivismo lógico-semântico.** In **Constructivismo Lógico-Semântico**, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 4 e 10 (grifos nossos).*

Até porque, qualquer sistema de linguagem – e assim é o sistema jurídico, que inclui não apenas a língua, os atos predicativos de fala, mas também outros signos de comunicação –, é concebido como um sistema vivo, em constante mutação, que também se transforma a partir do contexto e da experiência.

Assim, a segurança jurídica está na capacidade de prever as consequências prováveis, criando hábitos de conduta que se projetam para o futuro, daí a importância da garantia e sistematização da forma, com auxílio da lógica abdutiva, juntamente com as lógicas indutiva e dedutiva<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Abdução é a capacidade de formulação de hipóteses (abstrai e generaliza); dedução antevê, prediz os efeitos da hipótese; indução é o teste da hipótese na experiência.

## **PARTE I**

### **SEGURANÇA JURÍDICA, INSTRUMENTALISMO E PROCESSO**

#### **Capítulo 1. Ordenamento jurídico e sistema**

Segurança jurídica e processo são dois eixos categóricos que se encontram relacionados no presente trabalho, por isso a importância de compreensão das concepções teóricas das quais partimos, na busca da acomodação sistemática dos meios de controle da coisa julgada nas lides tributárias.

Nesse contexto, encontra-se a disciplina ordenamento jurídico e sistema, responsável pelo estudo das origens do direito, base na qual se encontram as perguntas jusfilosóficas sobre “como o direito começa” e “como o direito se aplica”.

Em outras palavras, dentro dessa grade é que se estabelecem os debates sobre a ontologia do direito, suas fontes produção, seu caráter unitário ou complexo, e é a partir daí que identificamos, enquanto hipótese, a transposição metodológica de uma dogmática tributária pautada na perspectiva preponderantemente formal de análise do Direito tributário, para uma perspectiva material de como os tributos são interpretados (= aplicados) na prática construída pelos atos de imposição e controle (jurisdicional).

Como resposta a essas perguntas sobre a origem e o desenvolvimento do direito, tem-se as ideias de unidade, completude e coerência do sistema jurídico, proposições científicas que procuram justificar a noção de legitimação das unidades componentes do sistema (conjunto das normas jurídicas válidas), então demarcado, por

meio do critério da pertencibilidade, pela norma hipotética fundamental, modelo kelseniano tão difundido em nossa tradição romano-germânica.

Desse modo, conferiu-se o fechamento estrutural e o caráter sistemático ao ordenamento jurídico, e, com isso, a sua completude e coerência, legitimando as unidades normativas a partir da produção realizada pela autoridade competente e mediante procedimento adequado.

Os temas da unidade, coerência e completude são tratados na obra clássica de NORBERTO BOBBIO<sup>9</sup>, conferindo o caráter de postulados gerais responsáveis por atribuir harmonia no preenchimento de lacunas e antinomias jurídicas, conferindo assim elevado grau de certeza na pacificação dos conflitos, ou seja, legalidade e segurança jurídica do ponto de vista estrutural.

Por meio do pressuposto da unidade, permite-se que as normas individuais e concretas, buscando fundamento de validade nas normas gerais e abstratas de maior hierarquia, são gradualmente preenchidas de conteúdo pelos atos de subsunção e imputação, no processo de interpretação e aplicação do direito.

Ou seja, o conteúdo normativo das normas individuais vai sendo preenchido dedutivamente por meio de processos de formalização e desformalização, generalização e individualização<sup>10</sup>, nos quais ocorrem as semioses jurídicas e se permite, na linha de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>11</sup>, a construção dos sentidos normativos, mediante a gradual *i*) concretização dos antecedentes normativos abstratos e *ii*) individualização dos

---

<sup>9</sup> **Teoria do Ordenamento Jurídico**, 10ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos (Capítulo 2 – A unidade do ordenamento jurídico; Capítulo 3 – A coerência do ordenamento jurídico; e Capítulo 4 – A completude do ordenamento jurídico).

<sup>10</sup> Sobre a formalização e a generalização no direito positivo, remetemo-nos a VILANOVA, Lourival. **As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2010, Capítulo I.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Derivação e Positivização no Direito Tributário”, Volume II. São Paulo: Noeses, 2013, p. XIX.

consequentes gerais, observando a estrutura lógica de toda unidade normativa, concebida na conhecida fórmula hipótese-consequente.

Assim, a perspectiva da segurança jurídica enquanto forma para se alcançar a efetividade (ou justiça), deu ensejo à dogmática tributária marcadamente caracterizada pela adoção de uma unidade formal verticalizada do sistema, amparada em seus laços sintáticos e analíticos, a partir dos conceitos constitucionais abstratos.

Contudo, diante do fenômeno atual identificado no controle da coisa julgada tributária a partir da confrontação com precedentes vinculativos, mediante aproximação da atividade jurisdicional à atividade legislativa inaugural, equiparando-se com isso segurança jurídica com isonomia e igualdade, em prol de outros valores como a livre concorrência, tem-se uma evolução na compreensão de unidade formal concebida até então.

Isso porque, o controle da coisa julgada passa a ser justificado a partir das consequências prováveis vinculadas a fatores econômicos externos pautados no equilíbrio concorrencial e numa ética de mercado que busca igualar situações jurídicas que, na origem, não são iguais.

Não vem ao caso criticarmos, agora, esse fenômeno, atualmente em fase de consolidação em nossa prática judicial, mas o fato é que as ferramentas teóricas não foram capazes de conferir soluções adequadas para tema tão sensível, como o é a confrontação, rescisão e cessação de eficácia da coisa julgada, na qualidade de garantia constitucional (CF, art. 5º, XXXVI<sup>12</sup>), a partir de fenômenos que estão cada vez mais “fora” do direito.

Aliás, o próprio ordenamento jurídico vem adotando a lógica das consequências prováveis (fatores externos, como interesse social ou econômico) como

---

<sup>12</sup> “Art. 5º (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”

fundamento no controle de validade das normas jurídicas (arts. 20 e 21 da LINDB<sup>13</sup>, art. 27, da Lei nº 9.868/99<sup>14</sup>, arts. 8º, 489, § 2º e 927, §§ 3º e 4º, do CPC<sup>15</sup>).

Mas, como já destacava TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. em sua apresentação à obra de BOBBIO<sup>16</sup>, no ano de 1999:

*“Embora o cientista do Direito não seja um homem alheio à sociedade em que vive, a percepção da nova situação nos leva a considerar o seguinte:*

*a) na tradição do Estado protetor e repressor, o jurista, encarando o Direito como um conjunto de regras dadas com função sancionadora e negativa, tende a assumir o papel de conservador daquelas regras que ele, então, ‘sistematiza e interpreta’;*

<sup>13</sup> “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.** (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. A motivação **demonstrará a necessidade e a adequação** da medida imposta ou **da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.** (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)” (grifamos).

“Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, **decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas.**” (grifamos).

<sup>14</sup> “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista **razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” (grifamos).

<sup>15</sup> “Art. 489. (...) § 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os **critérios gerais da ponderação efetuada**, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.” (grifamos).

“Art. 8º. Ao aplicar o ordenamento jurídico, **o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.** (grifamos). Reproduzido do art. 5º da LINDB, segundo o qual: “Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...)

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração **no interesse social e no da segurança jurídica.**

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, **considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.**” (grifamos).

<sup>16</sup> Obra citada, pp. 15-17.

b) já na nova situação do Estado promocional, o jurista, encarando o Direito 'também' como um conjunto de regras, mas em vista de uma função implementadora de comportamentos, tende a assumir um papel modificador e criador.

No primeiro caso, prevalece, então, aquilo que Bobbio chama de uma teoria 'estrutural' do Direito, em oposição a uma teoria 'funcionalista'.

Não se trata de duas teorias opostas, mas de enfoques distintos, em que prevalece ora um, ora outro dos aspectos. No enfoque estrutural preponderam, assim, a interpretação do sentido das normas, as questões formais da eliminação de antinomias, da integração de lacunas, numa palavra, de sistematização global dos ordenamentos conforme a melhor tradição dogmática. No enfoque funcionalista, por sua vez, a problemática se volta muito mais para a análise de situações, análise e confronto de avaliações, escolha de avaliação e formulação de regras.

(...)

Assim, por exemplo, se num enfoque estrutural, que é o seu em escritos mais antigos, pensar o Direito de forma relacional e científica exige pressupostos incontornáveis como a noção de um poder soberano, primeiro e superior, e exige, portanto, toda a reflexão sobre a norma fundamental, pode-se perguntar, a meu ver, se num enfoque funcionalista a noção de soberano não passa a segundo plano e a própria hipótese da norma fundamental não perde relevo, abrindo espaço para um pensar não sistemático com estruturas diversificadas em que o escalonamento é uma das eventuais possibilidades.”

Eis aqui a chave da questão para se compreender a transição ocorrida no tema da segurança jurídica, a partir da valorização dos precedentes judiciais e confrontação da coisa julgada em matéria tributária, quando então passou-se a atribuir um novo olhar (enfoque funcional) sob premissas de outro olhar (enfoque estrutural), pautadas que eram na dogmática tributária caracterizada pela adoção de uma unidade formal verticalizada do sistema.

Assim, na falta de maiores reflexões sobre a transição de olhares, deu-se ensejo ao (distorcido) sincretismo epistemológico e metodológico, cuja acomodação necessita dar um passo atrás, para que compreendamos a mudança de paradigma no qual, como alerta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR, *“a problemática se volta muito mais para a análise de situações, análise e confronto de avaliações, escolha de avaliação e formulação de regras”* questionando-se se *“a noção de soberano não passa a segundo plano e a própria hipótese da norma fundamental não perde relevo, abrindo espaço para um pensar não sistemático com estruturas diversificadas em que o escalonamento é uma das eventuais possibilidades.”*

Segurança jurídica, instrumentalismo e processo, nessa ordem de ideias, refletem exatamente o concatenamento em que se assenta essa nova lógica jurisdicional no contexto da valorização dos precedentes e confrontação da coisa julgada, pautada, repita-se, na instrumentalidade, no sincretismo processual e na consensualidade, mais voltada à efetividade, daí a preocupação com a escolha de avaliações e formulação de regras, bem como com raciocínio dialético, em complemento ao lógico-dedutivo.

## **1. A Escola Exegética e a metáfora piramidal**

Não existe sistema jurídico sem hierarquia, nem hierarquia sem unidade: mas que tipo de hierarquia, e qual tipo de unidade? É precisamente esse o dilema que marca as diferenças nas tradições romano-germânicas e anglo-saxãs, dando origem aos debates em torno do conceito de Direito desde a Idade Média até Modernidade, com a Escola Exegética (que se remete à Escola de Bologna), numa busca por neutralidade e segurança na interpretação das normas jurídicas.

De um lado as desconfianças e distorções causadas num sistema pautado na figura de um soberano ou legislador racional, próprio das tradições romano-germânicas; de outro, as desconfianças e também distorções causadas num sistema pautado na figura de um juiz axiológico, próprio das tradições anglo-saxãs.

No auge da Escola da Exegese, com o Código Civil Francês sob ênfase do racionalismo, o positivismo jurídico surge como resposta à abstração do Direito Natural, trazendo consigo formas rígidas de interpretação, abandonando-se o dogma da verdade enquanto revelação, baseada na crença de um criador, substituindo-o pelo dogma da verdade enquanto construção da ciência (cientificismo).

Esse foi o movimento codificador que permeou a história continental, desde o Império Romano e o “Código de Justiniano”, caracterizando a distinção entre direito público e privado, regulando relações de familiares e de propriedade, enfim, contornando tipológica e conceitualmente todas as relações sociais. Enquadra-se, a partir de então, tudo o que compreenderia o direito positivo, ou que seria juridicamente qualificável, numa espécie de recorte analítico do mundo.

A Escola Exegética, portanto, rejeita e abandona a ideia de um Direito Natural universalmente válido, num combate à metafísica que igualmente contamina(va) os debates no campo da filosofia, então concebida como “filosofia do ser”, na qual o princípio

unificador das coisas seria Deus e, posteriormente, “filosofia da consciência”, na qual o princípio unificador das coisas seria o homem, ou a razão humana.

Sobre o combate à metafísica, próprio do cientificismo exegético, vale um breve parêntese para lembrar a confrontação histórica entre dois pensadores centrais para todos os desdobramentos da filosofia contemporânea a respeito do tema, constante das preleções em torno da obra de NIETZSCHE, realizadas por HEIDEGGER entre 1936 e 1940, onde há uma profunda análise de toda a história do pensamento metafísico ocidental.<sup>17</sup>

Nesse sentido, HEIDEGGER retoma a “filosofia do ser”, que atribuía a algo divino o princípio da unificação das coisas, o que acabava por “esquecer” as diferenças ontológicas do ser. A verdade era tida por correspondência, e o ser possuía uma presença constante que nunca se alterava, caracterizando o que HEIDEGGER chamou de metafísica da presença e o “esquecimento do ser”.

Em seguida, HEIDEGGER discorre sobre o surgimento da “filosofia da consciência”, que era realista quanto aos universais (os gerais estão na natureza), mas ao mesmo tempo era racionalista (o que existia era a razão, os universais são entidades de existência independente dos particulares, daí sua dimensão niilista). Aqui, segundo HEIDEGGER, existe o “abandono do ser”, pela “vontade de poder”<sup>18</sup>, a verdade deixa de ser por correspondência para ser uma construção (“Deus está morto”), por isso HEIDEGGER afirma o “fim da metafísica ocidental”.

---

<sup>17</sup> HEIDEGGER, Martin. **Nietzsche**; tradução Marco Antônio Casanova. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

<sup>18</sup> Para NIETZSCHE, a vontade de poder se revela como um princípio de configuração do mundo ôntico, da realidade, do ser. O ser, então, é um mero valor estabelecido pelo princípio de configuração da realidade, pela vontade de poder. Tem-se, assim, o abandono do ser, que vem a ser o que HEIDEGGER chama de *consumação da metafísica, o último enredamento na história do niilismo*.

Por fim, tem-se a passagem para a “filosofia da linguagem”, que era nominalista quanto aos universais (os gerais estão na mente, dependem da construção do intérprete), com sua dimensão niilista na medida em que não reconhece acesso ao real. A verdade passa a ser uma relação entre línguas, ou linguagens.

Em grande síntese: **1.** Filosofia do ser: o princípio unificador das coisas é divino e o ser teria uma presença constante que nunca se alteraria; **2.** Filosofia da consciência: o princípio unificador das coisas é o homem – racionalismo e independência do ser – mundo cego e mecânico; e **3.** Filosofia da linguagem: o princípio unificador das coisas é a linguagem, condicionada pelos valores e pela história.

Fechando o parêntese, tem-se que a Escola da Exegese impôs, no Direito, o mesmo cientificismo que impregnou todo o debate cultural na era Moderna, ignorando o contexto e a temporalidade na interpretação, como se a realidade tivesse uma presença constante que nunca se alterasse.

Daí o termo mecanicismo, atrelado a essa ideia de um mundo-máquina, sendo então considerado como “*uma concepção filosófica do mundo, um método ou princípio diretivo da pesquisa científica*”<sup>19</sup>, no qual impera o determinismo, representado pelo conceito de causalidade necessária, ou causação eficiente<sup>20</sup>. Vê-se, aqui, o método dedutivo operando na lógica da inferência necessária.

A formação científica que se sucedeu a partir de então, durante os Séculos XVII, XVIII e XIX, adotou o padrão mecânico na pesquisa e desenvolvimento de toda e

<sup>19</sup> ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 654.

<sup>20</sup> “*Causalidade. (...) A noção de uma ordem causal do mundo (às vezes remetida a Deus como primeira causa), segundo o conceito neoplatônico e medieval, forma ainda o pressuposto e o fundamento dos primórdios da organização da ciência, com Copérnico, Kepler e Galileu. Essas bases são expressas em termos mecanicistas por Hobbes e, em termos teológicos, por Spinoza, mas são sempre as mesmas. (...) A causa é o que dá a razão do efeito, demonstra ou justifica sua existência ou suas determinações. (...) A relação causal é uma relação de dedução*” (ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 126).

qualquer ciência, sendo encampada a causalidade absoluta na análise de todos os fenômenos naturais, inclusive nas ciências sociais, ao ponto de filósofos proclamarem o descobrimento de uma física social.

Sob tais perspectivas, o império das leis solucionaria todo e qualquer problema de desigualdade e arbitrariedade: a lei seria única e universalmente válida, atuando de maneira mecânica e funcionando de maneira estática no tempo.

O Direito, então, passa a ser enxergado de forma literal, racional e gramatical, não mais sujeito aos arbítrios e voluntarismos de um soberano. Há, nessa postura, uma clara separação do mundo em dois reinos: **(1)** o reino das leis, onde imperaria a unidade, coerência e completude, operando de forma mecânica e absoluta, conferindo ao mundo a racionalidade organizada de um cosmos; e **(2)** o reino da natureza, onde as coisas seriam caóticas, desiguais, operando ao acaso.

Dessa forma, ao juiz caberia apenas a aplicação da vontade da lei, uma atividade que seria meramente mecânica, numa concepção chiovendiana de jurisdição segundo a qual o juiz seria um replicador ou a boca da lei<sup>21</sup>.

Evidencia-se a divisão então inovadora entre o momento da criação (etapa legislativa) e o posterior instante da aplicação (etapa judicial) do direito. Segundo essa aceção, o átimo fundamental para o direito seria o da sua criação pela lei, de modo que o preenchimento contencioso do direito deixaria de ser preponderantemente desempenhado pela jurisprudência para ser então exclusivamente protagonizado pelo poder político, por intermédio da lei.

---

<sup>21</sup> Jurisdição seria “a função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torna-la, praticamente efetiva.” CHIOVENDA apud CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**, 17ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. I, 2008, p. 66. Retomaremos esse tópico mais à frente.

Essas seriam as bases epistemológicas e metodológicas que caracterizaram e influenciaram os sistemas de matriz romano-germânica, adotando a codificação, a unidade, a coerência e completude *a priori* como forma de conferir segurança jurídica<sup>22</sup>.

## 2. Da miragem piramidal à noção de rede

A história comparada das revoluções europeias (francesa em especial) e americana, conforme HANNAH ARENDT<sup>23</sup>, bem explica as diferenças epistemológicas e metodológicas entre as duas matrizes jurídicas.

A revolução francesa confundia a origem do poder e a fonte das leis na soberania da Constituição, enquanto a revolução americana separava a origem do poder (união do povo) da fonte das leis (Constituição), havendo uma continuidade (e não ruptura) a partir das leis das 13 Colônias, na unidade da Constituição.

Analisando exatamente esse contexto evolutivo, veja-se as seguintes observações de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.<sup>24</sup>:

*“Na verdade, na tradição liberal mais antiga da doutrina romanística da segurança, o conceito de segurança, atado ao princípio da legalidade, pressupunha e exigia que as normas legais fossem gerais, isto é, gerais pelo conteúdo (ações típicas abstratas) e gerais pelo destinatário (destinadas a todos, donde o preceito da igualdade perante a lei). A generalidade pelo conteúdo exigia segurança em termos de certeza; a generalidade pelo destinatário exigia segurança em termos de igualdade,*

---

<sup>22</sup> MERRYMAN, John Henry. **La tradición jurídica romano-canónica**. México: Fondo de Cultura, 2015.

<sup>23</sup> ARENDT, Hannah. **Sobre a Revolução**. São Paulo: Cia. Das Letras, 2011.

*igualdade de todos perante a lei. Assim, por força dessas duas variáveis – certeza e igualdade – havia na exigência de segurança certa ambiguidade. De um lado, a presunção de que o ordenamento jurídico constitui um sistema de conteúdos certos, mediante diretrizes homogêneas capazes de garantir uniformidade a uma pluralidade de conteúdos sujeitos a interpretação: donde, para controle da segurança/certeza, a subsunção como método e a hipótese do legislador racional, como pressuposto. De outro, que esse sistema constitua uma hierarquia de competências dotadas de alguma margem de discricionariedade, que assegura uma flexibilidade de interpretação dos conteúdos como garantia da igualdade de tratamento: donde, para o controle da segurança/igualdade, a exigência do devido processo legal, o habeas corpus, mas também o princípio da independência do juiz.”*

Daí porque a figura da “miragem piramidal”, segundo a qual a lei em sentido estrito operaria o fechamento sistêmico do ordenamento jurídico, que não poderia ou não deveria se abrir ao novo por meio da atividade jurisdicional, sob pena de incorrer em indesejado “ativismo” e mitigar a autonomia do Direito.

Conforme MARIO LOSANO, “*pirâmides, tetos, colunas, templos: tais metáforas arquitetônicas remetem ao pensamento sistemático, aquele que, em campo jurídico, incitou nos Oitocentos os Pandectistas a ‘konstruiren’ o material romanístico e, nos Novecentos, incentivou Kelsen a pesquisar a estrutura do direito.*”<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> **O direito, entre o futuro e o passado.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 116.

<sup>25</sup> LOSANO, Mario G. **Modelos teóricos, inclusive na prática: da pirâmide à rede. Novos paradigmas nas relações entre direitos nacionais e normativas supraestatais.** São Paulo: Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, v.8. n.16, jul./dez. 2005, p. 266.

De modo que os núcleos de preferências, ou valores intrínsecos ao homem, não poderiam influenciar a atividade jurisdicional, sob pena de ruir com o império das leis e com a unidade do Direito, interferindo indevidamente na atividade legislativa, caracterizando assim o positivismo exclusivista, ou seja, um positivismo que exclui e não admite quaisquer considerações de ordem valorativa ou moral pelo juiz na interpretação e aplicação do direito, conforme descrito na obra de JULIANO MARANHÃO<sup>26</sup>, o que ainda traria os problemas metodológicos envolvidos em cada escola de pensamento (inferências dedutivas de um lado e abduções de outro<sup>27</sup>).

Significa dizer que a norma hipotética fundamental cumpriria sua função de fundamentar a validade e unidade do sistema jurídico: de um lado direito, de outro tudo o que não interessa ao direito, afastando quaisquer implicações jusnaturalistas ou realistas.

Pertinentes, nesse contexto, as análises comparadas entre constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista, segundo a obra de FERRAJOLI<sup>28</sup>, o que novamente nos remete ao dilema entre sistemas jurídicos de origem romano-germânico e anglo-saxão.

<sup>26</sup> MARANHÃO, Juliano. **Positivismo jurídico lógico-inclusivo**. 1ª ed. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

<sup>27</sup> Dedução, indução e abdução são formas de inferência para estabelecer hipóteses científicas. Na abdução utiliza-se o processo de generalização, por meio do qual uma coleção de dados individuais gera uma conclusão mais ampla, sempre em caráter provável, portanto falível. Segundo REGO: “*A abdução é preparatória, é o primeiro passo da investigação; enquanto a indução é o último estágio. A abdução seria então, o caminho para a introdução e descoberta de novas ideias, em oposição às formas de inferência por dedução e indução. Enquanto a indução se desenvolve sobre o que já se tem conhecimento, a abdução é livre para dar saltos na imaginação. (...) As grandes ideias e descobertas na ciência são alcançadas pela abdução, que consiste em estudar os fatos e inventar uma teoria (hipótese) para explicá-los. (...) Em outras palavras, para encontrar a explicação de um fato problemático, é inventada uma hipótese ou conjuntura, de onde se inferem consequências que possam ser testadas experimentalmente (verificadas indutivamente). Nesse ponto, a própria abdução já concebe uma falibilidade intrínseca, pois as provas experimentais podem desmentir as consequências das conjecturas imaginadas e, assim, instigar novas hipóteses. (...) Enquanto da dedução a inferência se processa pelo modelo (premissa maior + premissa menor = conclusão) e a indução por este (premissa menor + conclusão = premissa maior) a abdução teria o seguinte formato (conclusão + premissa maior = premissa menor).*” RÉGO, George Browne. **O Pragmatismo e a Lógica das Consequências na Decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da exigibilidade do Exame da Ordem**. In: Clarice von Oertzen de Araújo, Pedro Spíndola Bezerra Alves. (Org.). Reflexões sobre o Pragmatismo filosófico e jurídico: escritos do professor George Browne. 1ª ed. Curitiba: Belo Horizonte, 2019, p. 83-102.

<sup>28</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Constitucionalismo Principialista y constitucionalismo garantista**, in: Um debate sobre el constitucionalismo. 1ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2012.

O constitucionalismo americano, diferentemente do europeu, já nasce com o papel interpretativo muito claro, exercendo o controle difuso de constitucionalidade que pode ser chamado de constitucionalismo jusnaturalista-principiológico (ponderação). Já no constitucionalismo europeu, por tradição, tem-se o controle concentrado de constitucionalidade, podendo ser chamado de positivista-garantista (método subsuntivo).

Percebe-se, então, que sob o pretexto de conferir segurança jurídica e evitar o autoritarismo, a adoção da ideia “piramidal” de hierarquia e unidade acaba por limitar o processo interpretativo, excluindo do direito os valores, ou núcleos de preferências ideológicas, tarefa de difícil realização, pois, nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, *“exsurge, com muita força, o axioma da inesgotabilidade do sentido – ao lado da intertextualidade – que opera não só no território do sistema do direito posto, mas o transcende, na direção de outros segmentos do saber.”*<sup>29</sup>

Tais concepções passam pelo desenvolvimento histórico do conceito de sistema jurídico, exercendo implicações fundamentais no conceito de jurisdição, sobretudo a partir do reconhecimento da multiplicidade e complexidade dos casos frente à insuficiência das leis.

As leis em sentido estrito não replicam e nem cobrem a totalidade das hipóteses de incidência, assim como os casos concretos não se reduzem às hipóteses de incidência legais, ao contrário, os casos são construídos pelas partes, que têm a ganhar ou perder no mundo real.

---

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª edição. São Paulo: Noeses, p. 193/194.

A atividade jurisdicional seria de índole prudencial, ou seja, realizada em concreto e historicamente a partir dos casos, admitindo-se, assim, abertura para o novo e para a adaptação, sem representar voluntarismo ou abandono das leis em sentido estrito.

Esse seria, segundo JULIANO MARANHÃO<sup>30</sup>, o debate contemporâneo da teoria analítica do Direito, que começa com a importante afirmação de DWORKING segundo a qual “*importa como os juízes decidem os casos.*”

A ideia “piramidal” de hierarquia e unidade, pautada no enfoque estrutural e na lógica clássica, passa então a conviver com outras lógicas, como a lógica vaga de DELMAS-MARTY<sup>31</sup>, que é preenchida a partir dos critérios da proximidade e compatibilidade, rejeitando o critério da identidade e trazendo as noções de hierarquias descontínuas e inacabadas, ou hierarquias invertidas. Ou ainda, encontramos as ideias de sistema rizomático de DELEUZE e GUATTARI.<sup>32</sup>

Surge com isso, alternativas complementares à metáfora “piramidal”, símbolo do pensamento sistemático formal e verticalizado, em especial com a advento das ordens jurídicas supranacionais e com o impacto das novas tecnologias e suas plataformas multidisciplinares no direito, num contexto contemporâneo de complexidade social.

Conforme descrito por TEUBNER<sup>33</sup>, a história da humanidade passou por quatro mudanças da modernidade que levou a paradoxos na fundamentação dos sistemas jurídicos, quais sejam:

---

<sup>30</sup> Obra citada, pp. 31-53.

<sup>31</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. **Por um direito comum**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

<sup>32</sup> DELEUZE, Gilles; GUATTARI, Félix. **Mil platôs - capitalismo e esquizofrenia**, vol. 1. Tradução de Aurélio Guerra Neto e Célia Pinto Costa. Rio de Janeiro: Ed. 34, 1995.

<sup>33</sup> TEUBNER, Gunther. **Fragmentos Constitucionais, constitucionalismo social na globalização**. São Paulo: Saraiva, 2016.

- (1) mudanças nos movimentos sociais, que antes eram focados no Estado e hoje se voltam para o mundo privado (o Estado deixa de ser o centro das atenções);
- (2) novo retorno ao Direito Natural, não mais como resposta aos totalitarismos para além do direito positivo, mas a um Direito Natural como argumento jurídico;
- (3) forte expansão do direito dos juízes (ativismo), como um certo fim do direito codificado; e
- (4) transformação do status da Constituição para configuração do ordenamento, gerando uma conexão em rede das Constituições transnacionais.

Com isso, explica TEUBNER, passamos a atribuir maior força à eficácia do ordenamento como forma de legitimá-lo, e não à sua validade, ensejando uma relação muito mais pragmática do juiz com o mundo que o rodeia.

Diagnósticos parecidos são traçados, por diferentes perspectivas e mediante sofisticadas análises históricas, por THOMAS VESTING<sup>34</sup> e RICARDO CAMPOS<sup>35</sup>.

Daí surge, conforme descrito por LOSANO<sup>36</sup>, o modelo reticular e pluridimensional, dando ensejo à metáfora da rede, como resposta institucional para os conflitos de racionalidade que levam ao questionamento sobre a unidade do sistema jurídico, igualmente analisada na obra de PUFENDORF.

---

<sup>34</sup> VESTING, Thomas. **Teoria do Estado. A transformação do Estado na Modernidade**. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

<sup>35</sup> CAMPOS, Ricardo. **Metamorfoses do Direito Global: sobre a interação entre direito, tempo e tecnologia**. São Paulo: Contracorrente, 2022.

<sup>36</sup> LOSANO, Mario G. **Modelos teóricos, inclusive na prática: da pirâmide à rede. Novos paradigmas nas relações entre direitos nacionais e normativas supraestatais**. São Paulo: Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, v.8. n. 16. p.264-84. jul./dez. 2005.

Segundo TEUBNER, “*redes podem dar uma resposta institucional para as colisões normativas, se lhes for possível, transformar essas contradições externas em imperativos internos dos nós da rede, que são situacionalmente compatibilizados uns com os outros. Assim surge uma ‘estrutura paradoxal’ de entrelaçamentos interinstitucionais, por essa basear-se em ‘exigências contraditórias’, que são da mesma forma ‘funcionais’.*”<sup>37</sup>

Esse seria o caso, por exemplo, do paradoxo que acabou se acomodando entre o efeito *ex tunc* próprio do juízo rescindente na ação rescisória, e o efeito prospectivo estabelecido no juízo de cessação de eficácia da coisa julgada, tal qual estabelecido nos Temas 881 e 885 do STF. Ou seja, o entrelaçamento institucional entre esses dois temas levou ao entendimento de que ações rescisórias julgadas procedentes contra decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte em tributos de prestação continuada, tem seus efeitos a partir do precedente do STF que julgou a constitucionalidade do referido tributo, respeitado o princípio da anterioridade.

Como nos lembra MARIO LOSANO, “*o simbolismo da pirâmide convive com aquele da rede, mas cada um dos dois símbolos exprime um método – diverso e ao mesmo tempo essencial – de aproximar-se do direito. A pirâmide exprime a estrutura do direito; a rede exprime a função do direito.*”<sup>38</sup> Em outras palavras, enfoque estrutural e enfoque funcional convivendo de forma complementar no estudo do Direito.

No contexto desse paradigma em rede, pensa-se na introdução de regras de calibragem, conforme sustentado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., como um valor do dever-ser, presidindo a unidade do ordenamento e permitindo sua adaptação. O ordenamento jurídico é composto por normas jurídicas e deve se manter coeso, ao mesmo

---

<sup>37</sup> Obra citada, p. 282.

tempo em que precisa se adaptar, de modo que a unidade responsável por essa coesão e adaptação não estaria na norma fundamental, mas sim nas regras de calibração, ou princípios que permitem a adaptação, como o ônus probatório, a boa-fé, a cooperação, o contraditório, entre outras, ou seja, garantias processuais na aplicação do direito.

Seguindo tais linhas de pensamento, poderíamos dizer que a tarefa prática atribuída à atividade jurisdicional passaria a deter um outro importante papel no ordenamento jurídico, que não apenas resolver o conflito em concreto, mas também a vital função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso mitigue a substancial autonomia do Direito.

É por isso que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. sustenta que *“hoje, a sensação é de uma espécie de crise desse paradigma, o paradigma do direito legislado e ‘codificado’<sup>39</sup>, o que pode ser observado mediante algumas percepções do trabalho cotidiano do jurista. (...). Em consequência, passamos da centralidade da lei para a centralidade da jurisdição, jurisdição entendida em sentido amplo: os tribunais judiciais, tribunais de arbitragem, agências administrativas com poder judicante (com tribunais e conselhos administrativos), órgãos da administração direta (que dizem o direito por meio de sentenças, acórdãos, decisões interlocutórias, resoluções, pareceres normativos). Se, ao tempo de Bismarck, ainda era possível perguntar como eram feitas as leis (...), hoje talvez interesse menos saber como elas são feitas, mas, como elas são aplicadas.”<sup>40</sup>*

Podemos dizer que a metáfora “piramidal”, segundo a qual o direito começa com a norma fundamental, da qual se deduzem (pelo método lógico-dedutivo), todas as outras normas jurídicas, constituindo um sistema formal do tipo fechado, encontra

---

<sup>38</sup> Obra citada, p. 283.

<sup>39</sup> *“Em curso comum sobre teoria da argumentação jurídica (FERRAZ JR., Tercio Sampaio; BARBOSA, Samuel. Disponível em: <http://manoleeducacao.com.br/>), Samuel Barbosa cunha o termo ‘cultura do código’ para designar o estilo do pensar jurídico herdado do século XIX.”*

paradoxos na contemporaneidade, necessitando de uma conciliação dialeticamente construída a partir do enfoque funcional.

Exatamente por isso, ou seja, pela maior preponderância da eficácia do ordenamento em detrimento à sua validade (enfoque funcional em face do estrutural), é preciso algumas acomodações epistemológicas e metodológicas na compreensão da atividade jurisdicional, papel essencialmente desempenhado pelas regras processuais.

Nessa prevalência da segurança enquanto isonomia, tal qual orientada pelos julgamentos atuais sobre a coisa julgada tributária, a ênfase deve se dar no devido processo legal, sendo essa a precisa observação de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

*“De um lado, enfatizando-se o fator certeza, favorece-se a centralização do controle social mediante a exigência de um poder centralizador e unificador (norma fundamental, constituição), senhor dos princípios e valores fundamentais da ordem constituída, como, por exemplo, a noção de segurança do Estado, a prevalência do interesse público, a supremacia do coletivo sobre o individual, etc. De outro, a prevalência da isonomia e da flexibilização do entendimento rígido de conteúdos leva a uma ênfase no devido processo legal e independência do juiz (que só se subordina à lei), com a consequente descentralização do poder e a relevância de regras processuais na aplicação do direito.”<sup>41</sup>*

Numa primeira e parcial conclusão, os “nós da rede” bem explicam a possibilidade de acomodação, por meio de regras processuais de calibração, de um regime de controle da coisa julgada diante da colidência com precedentes vinculativos posteriores,

---

<sup>40</sup> **O Direito, entre o futuro e o passado.** São Paulo: Noeses, 2014, Prefácio, XIV, XV e XVII.

<sup>41</sup> Obra citada, p. 117.

descoladas (tais regras) de uma simples análise binária de validade e não validade pautada na miragem piramidal de unidade.

Para isso, importante avaliar a epistemologia da investigação que governa o pragmatismo jurídico, já que, na sua origem, estaria muito mais afeito a uma jurisdição com enfoque funcional, preocupada, portanto, com o dever-ser no futuro (prospectivo).

## Capítulo 2. Pragmatismo e o método instrumentalista *do* Direito

Ao deixar para um segundo plano a pergunta sobre como o Direito começa, para focar na questão sobre como o Direito funciona, altera-se a perspectiva preponderantemente formal de uma ordem jurídica estática, para uma perspectiva preponderantemente material de uma ordem jurídica dinâmica que cresce e se expande, em busca de certas finalidades: a segurança em termos de certeza, cede à segurança em termos de igualdade, e, por isso, deixa de prevalecer a legalidade pautada na presunção de generalidade da lei, pelo seu conteúdo uniforme, em prol de uma legalidade em concreto.

Com isso, sem abrir mão dos silogismos lógicos dos antecedentes normativos, abraça-se a lógica probabilística de consequências<sup>42</sup>.

Tem-se, então, o campo epistemológico das posturas pragmatistas<sup>43-44</sup>, que parece assimilar com mais desenvoltura o deslocamento da lógica investigativa da origem do Direito para a sua finalidade, enquanto ciência da previsão provável<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> DEWEY, John. **Método lógico e direito**. Tradução Cassiano Terra Rodrigues. Publicado primeiramente na *Cornell Law Review*, volume 10, número 1, dezembro de 1924.

<sup>43</sup> Conforme John Dewey: “*A origem do Pragmatismo volta a Charles Sanders Peirce, filho de um dos mais celebrados matemáticos dos Estados Unidos, e ele mesmo muito proficiente na ciência da matemática; ele é um dos fundadores da moderna lógica simbólica das relações. Infelizmente, Peirce absolutamente não era um escritor sistemático e nunca expôs suas idéias num sistema único. O método pragmático que ele desenvolveu aplica-se somente a um universo de discurso muito estreito e limitado. Depois de William James*”

Assim como a Escola exegética, o pragmatismo também rejeita os sistemas metafísicos, todavia, diferentemente do positivismo, entende que o conceito é a soma dos efeitos práticos, de modo que nenhuma distinção semântica pode ser significativa se não produzir distinção pragmática, na medida em que as diferenças das palavras não alteram os comportamentos humanos.

Por essa razão, apesar da distinção entre texto e norma, não há dissociação entre ser e dever-ser, pois o conteúdo do pensamento é determinado pela realidade, que é externa ao pensamento. Em outras palavras, os resultados práticos dos consequentes é que conformam os conceitos abstratos das hipóteses normativas.

Tem-se assim as principais notas do chamado pragmatismo clássico<sup>46</sup> – antifundacionalismo, consequencialismo, interdisciplinariedade, contextualismo e instrumentalismo –<sup>47</sup>, o qual se mostra prospectivo, vale dizer, se projeta para o futuro, de certa forma opondo-se ao chamado pragmatismo moderno que encontramos hoje, degenerado e dirigido para as consequências dos casos presentes (vide as constantes mudanças de critérios pelo STF no que diz respeito às modulações de efeitos, em cada momento dirigida a uma finalidade específica sempre particular).

---

*ter estendido o escopo do método, Peirce escreveu uma exposição da origem do pragmatismo tal como ele primeiro o concebera; é desta exposição que tomamos as passagens seguintes.” DEWEY, John. O desenvolvimento do pragmatismo americano. Tradução Cassiano Terra Rodrigues. In: COGNITIO-ESTUDOS: Revista Eletrônica de Filosofia. São Paulo, v. 5, Número 2, julho - dezembro, 2008, p. 119.*

<sup>44</sup> *“A revolução empreendida pelo Pragmatismo encontra-se, certamente, ao se deslocar da origem à finalidade, na busca da clareza. A clareza das idéias ou dos conceitos, para Peirce e para quem vier adotar o método pragmatista, não consiste na evidência ou no imediato com que ambos deverão se apresentar à mente, mas no aprimoramento constante da representação dos efeitos concebíveis deles decorrentes. (...) Fundamentalmente aconselha a que tenhamos os olhos voltados para o futuro, quando tentarmos esclarecer nossos conceitos. Para tanto, devemos antecipar imaginativamente as consequências práticas possíveis de serem derivadas daquela representação. O elenco dessas consequências constituirá a própria concepção do objeto e, conseqüentemente, a definição menos equívoca possível do conceito.” SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. Curso de Semiótica Geral. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 183 e 186.*

<sup>45</sup> Aqui, portanto, não se fala em causação eficiente (inferência dedutiva), mas sim em inferências prováveis (indutivas ou abduativas).

<sup>46</sup> Cujas fundação é atribuída a Peirce, Willian James e, posteriormente, John Dewey.

<sup>47</sup> CAMARGO, Margarida Lacombe. **O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro.** In: BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARNENTO, Daniel. *Vinte anos da Constituição Federal de 1988.* Rio de Janeiro, Ed. Lumen Juris, 2009, pp. 363 a 385.

O pragmatismo jurídico é um método de investigação do Direito que pode ser concebido como uma teoria da decisão, por se ocupar da atividade prática implicada na concretização das normas jurídicas destinadas a gerar hábitos de conduta.

É uma proposta que trata o Direito pelo ponto de vista de sua aplicação pela autoridade competente e que não reduz o processo decisório a uma construção silogística (premissa maior lei, implicando a premissa menor caso).

Ao contrário, o pragmatismo jurídico pressupõe uma lógica investigativa que leva em conta o contexto na busca projetada da segurança enquanto igualdade, daí a importância do devido processo legal e do instrumentalismo governando e regulando o movimento de adaptação e estabilização.

## **1. Instrumentalismo jusfilosófico e a lógica das consequências prováveis em Dewey**

Em oportuna passagem, LENIO LUIZ STRECK sustenta que:

*“Com efeito, não existem conceitos sem coisas. Nem no direito, nem fora dele. Tenho propalado esta frase para demonstrar que não existem respostas antes das perguntas e que qualquer conceito que façamos sobre algo não tem o condão de abarcar, de antemão, todas as hipóteses de aplicação.*

*Assim, a lei é um texto, ao qual atribuiremos um sentido, que somente se dará na sua concretude. Existem milhares de modos de cometer um furto. Mas a lei fala apenas em ‘subtrair coisa alheia móvel’. A lei somente se*

*concretizará no momento em que alguém, efetivamente, furtar. E por mais que, por exemplo, queiramos conceitualizar o que seja ‘pequeno valor’ ou ‘insignificância’ ou ‘rompimento de obstáculo’, somente diante de cada caso é que construiremos o sentido da ‘coisa concreta’.*”<sup>48</sup>

Da citada passagem, destaca-se a sutil observação de que “*não existem respostas antes das perguntas*”, traço fundamental para a epistemologia do pragmatismo jurídico e seu método instrumentalista.

Pensemos no modelo de valorização de precedentes adotado no CPC/15, o qual prevê, antecipadamente, formas decisórias capazes de vincular horizontal e verticalmente a conduta de terceiros<sup>49</sup>, de modo que o precedente que pretende regular as condutas futuras, em verdade não precede, antecede, ou seja, já nasce com uma predestinação carimbada, daí o paradoxo: como regular condutas futuras, descolado de uma prática judicante que preencha historicamente a riqueza factual dos conflitos que se pretende resolver?<sup>50</sup>

É como se, numa espécie de abstração generalizadora (segurança enquanto certeza), se pretendesse abreviar o percurso judicativo, formulando respostas a um dado conflito antes mesmo da (madura) formulação das perguntas que se pretende responder.

Incompreensível, até porque a denotação dos casos é que deve(ria) conformar as teses jurídicas, em linha com o art. 926, § 2º, do CPC, segundo o qual “*ao editar*

<sup>48</sup> **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 220.

<sup>49</sup> “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

<sup>50</sup> Trata-se de problema central na teoria dos precedentes, em especial no que diz respeito ao processo de formação dos precedentes e à identificação dos aspectos relevantes que decorrem contingencialmente do acúmulo dos casos. Acerca desse tema, vide: KELLOG, Frederic Rogers. “*Pragmatismo, teoria do*

*enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.”*

Desse modo, a investigação científica deve partir de uma dúvida concreta (delineada por um caso), não uma dúvida cartesiana abstrata (“penso, logo existo”), até atingir, na linha de PEIRCE, uma crença coletiva que cria um hábito de conduta<sup>51-52</sup>, na qual, por sua vez, se concilia segurança e evolução.

Dessa forma, o hábito de conduta criado a partir do regime de precedentes permite a regularidade de sua observância (segurança) e a alteração enquanto progresso (evolução). Estabilidade (*rest*) e evolução (*motion*), segundo BENJAMIN CARDOZO<sup>53</sup>, é o equilíbrio que deve ser buscado, sem que haja um rompimento institucional.

Essenciais, portanto, as contribuições do instrumentalismo enquanto método de investigação do pragmatismo, tal qual concebido e idealizado por JOHN DEWEY<sup>54</sup>, segundo o qual as decisões judiciais exigem uma lógica relativa às consequências prováveis, e não (exclusivamente) relativa aos antecedentes que procuram deduzir certezas.

A lógica da probabilidade não nega a dedução normativa entre hipótese e fato, ou entre hipótese e consequente, mas reconhece que não existe uma situação objetiva na seleção da hipótese, que, portanto, começa com uma abdução<sup>55</sup>.

---

*conhecimento e filosofia do direito: artigos coligidos de Frederic Kellog.*” Organizadores: George Browne Rego, Pedro Spíndola Bezerra Alves. Recife: Ed. UFPE, 2019.

<sup>51</sup> PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e Filosofia. Textos escolhidos de Charles Sanders Peirce.** Introdução, seleção e tradução de Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo, Ed. Cultrix, 1972, pps. 71 a 92.

<sup>52</sup> \_\_\_\_\_. Charles Sanders. **Semiótica.** São Paulo, Perspectiva, 1999.

<sup>53</sup> CARDOZO, Benjamin N. \_\_\_\_\_. **Evolução do direito.** Belo Horizonte: Líder, 2004, trad. Henrique de Carvalho.

<sup>54</sup> DEWEY, John. **O desenvolvimento do pragmatismo americano.** Tradução Cassiano Terra Rodrigues. *In: COGNITIO-ESTUDOS: Revista Eletrônica de Filosofia.* São Paulo, Volume 5, Número 2, julho - dezembro, 2008, p. 119-132.

<sup>55</sup> NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. **A proposta do raciocínio abduutivo para o Direito.** *In: Um método para a investigação das consequências: a lógica pragmática da abdução de C. S. Peirce aplicada ao Direito.* João Pessoa, Ideia, 2013, pps. 105 a 117.

Trata-se, portanto, de uma lógica instrumental que busca a definição dos conceitos para a solução dos casos a partir das suas consequências prováveis no “devir” (dever-ser no futuro), não podendo, por isso mesmo, encerrar-se em si mesma, quase que vedando processos investigatórios. Nas palavras de DEWEY:

*“O instrumentalismo é uma tentativa de estabelecer uma teoria lógica precisa dos conceitos, dos juízos e inferências em suas várias formas, principalmente pela consideração de como o pensamento funciona nas determinações experimentais de consequências futuras. Quer dizer, o instrumentalismo tenta estabelecer distinções universalmente reconhecidas e regras de lógica, derivando-as da função reconstitutiva ou mediativa prescrita à razão. Ele almeja constituir uma teoria das formas gerais de concepção e raciocínio, e não deste ou daquele juízo ou conceito particular relacionado ao seu próprio conteúdo, ou a suas implicações particulares.”*<sup>56</sup>

Com isso, DEWEY propôs que a lógica empregada na prática legal deveria ser uma lógica relativa às consequências, e não focada, tão somente, nos antecedentes. A lógica de antecedentes é condicional, estabelece condições, mas não pode encerrar o processo decisório, devendo complementar-se com a lógica relativa às consequências, que é prospectiva, preditiva de possibilidades, ao invés de ser dedutiva de certezas ideais.

Enquanto lógica das consequências prováveis, mostra-se imprescindível a concepção de crença, a partir da qual se cria o hábito de conduta. Segundo PEIRCE, em

---

<sup>56</sup> Obra citada, p. 119-132.

sua “fixação das crenças”<sup>57</sup>, a investigação genuína (aquela que levará ao hábito de conduta futuro) não pode partir de um “raciocínio fingido” (*sham reasoning*), que já contém uma crença em si mesmo: “quando estou em dúvida, não sei como vou agir, diferentemente de quando tenho uma crença.”<sup>58</sup>

O pragmatismo ou consequencialismo no Direito tributário nos últimos tempos, contudo, costuma partir de crenças (resultados esperados ou desejados) a partir da posição do Fisco e do impacto nas contas públicas, limitando outros processos investigatórios, ou seja, um tipo de consequencialismo não instrumentalista, mas sim utilitarista, mais afeto ao *law and economics* de RICHARD POSNER<sup>59-60</sup>, fortemente caracterizado pelo racionalismo *a priori*, no qual se pretende maximizar dogmaticamente certos tipos de consequências, dando ênfase à justificação da decisão.

Desse modo, surge o contexto da descoberta, muito trabalhado por MICHELI TARUFFO<sup>61-62</sup> no âmbito da teoria das provas no processo civil, o qual, diga-se, é destinado a todas as fases do processo judicial (postulatória, saneatória, instrutória, decisória e recursal), não apenas à fase instrutória e nem apenas às questões de fato.

Até porque, as questões de direito, sobretudo no campo tributário, são quase que inexoravelmente dependentes das questões de fato ligadas ao contexto das atividades desempenhadas pelo contribuinte. Ao se abstrair o contexto, abstrai-se o próprio problema

---

<sup>57</sup> PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e Filosofia. Textos escolhidos de Charles Sanders Peirce.** Introdução, seleção e tradução de Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg. São Paulo, Ed. Cultrix, 1972, pps. 71 a 92.

<sup>58</sup> “A crença não nos leva a agir de imediato, mas nos coloca em situação tal que, chegada a ocasião, nos comportaremos de certa maneira. A dúvida não tem, absolutamente, esse efeito ativo, mas estimula-nos a indagar até vê-la destruída.” (Obra citada, p. 77).

<sup>59</sup> POSNER, Richard. **Direito, pragmatismo e democracia.** Tradução Teresa Dias Carneiro. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

<sup>60</sup> \_\_\_\_\_. Richard A. **A problemática da teoria moral e jurídica.** São Paulo. Martins Fontes, 2012.

<sup>61</sup> TARUFFO, Michele. **A prova.** São Paulo: Marcial Pons, 2014.

<sup>62</sup> \_\_\_\_\_. **Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos.** São Paulo: Marcial Pons, 2012.

que se busca solucionar, afastando-se da dúvida genuína que deve governar a justificação da decisão no caso concreto.

Portanto, a ideia de origem dos processos jurídicos-decisórios, no instrumentalismo, está ligada e é dirigida a partir do caso concreto, daí sua fundação<sup>63</sup> no conflito e no contexto da descoberta, com base numa investigação genuína que será capaz de fornecer a justificação à decisão: a justificação é meio, e não fim.

Desse modo, o instrumentalismo incorpora novos elementos à justificação da decisão jurídica, ligados às consequências prováveis formuladas a partir das hipóteses normativas, pretendendo assim validar a relação entre meios e fins, mediante provocação a respeito do exame de adequação entre hipótese e consequência.

No contexto do presente trabalho, procura-se avaliar os meios de confrontação da coisa julgada tributária e sua adequação para o fim de promover o respeito aos precedentes, à segurança e legalidade enquanto certeza e igualdade, de maneira menos restritiva aos direitos fundamentais. Tratam-se de questões essenciais numa perspectiva instrumental.

## **2. O instrumentalismo jurídico nos ramos interdisciplinares do Direito Tributário**

O campo de análise do presente trabalho possui um recorte analítico bem delimitado, qual seja, os meios de confrontação da coisa julgada tributária, ramo dogmático de especulação científica do Direito tributário em conflito.

---

<sup>63</sup> Lembrando que o pragmatismo rejeita a ideia de fundação, ou seja, de uma ordem dedutiva baseada numa hierarquia formal pautada em axiomas, postulados ou crenças a priori, tendo por característica o antifundacionalismo (vide nota 47).

Por assim ser, em suas bases teóricas encontramos a intersecção do Constitucionalismo, do Administrativismo e da Processualística Civil, até porque a concretização das exigências tributárias, e o seu controle de legalidade, é regida por normas de Direito Administrativo, cujo conteúdo, por um lado, é inteiramente veiculado a partir das normas de Direito Constitucional, e a forma, por outro lado, é incontornavelmente submetida às normas de Direito Processual Civil, dando ensejo a toda sorte de interdisciplinarietà.

Dessa forma, descendo do alti-plano jusfilosófico, cumpre-nos analisar o papel e influência do instrumentalismo científico nessa inter-relação desses ramos do Direito.

## **2.1. Direito Constitucional**

O instrumenlismo jurídico, já o vimos, caracteriza método de investigação dos problemas jurídicos a partir de uma perspectiva funcional, mais voltada à efetividade, influenciando fortemente o constitucionalismo moderno.

Basta vermos o atual papel desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal enquanto órgão formulador de políticas públicas (e toda a discussão em torno do chamado ativismo judicial), responsável por criar hábitos de conduta na direção das legítimas expectativas futuras, adotando lógica cada vez mais voltada às consequências prováveis das suas decisões.

Em razão disso, aliás, houve a ampliação dos mecanismos de participação popular como forma de legitimação das suas decisões a partir da democratização do

processo, por meio de institutos como *amicus curiae* (CPC, art. 138) e audiências públicas (arts. 9º, § 1º e 20, § 2º, da Lei nº 9.868/99, e art. 983, § 1º, do CPC).

Recentemente, inclusive, foi anunciado pelo então presidente do Supremo Tribunal Federal, min. LUIS ROBERTO BARROSO, a contratação de um economista chefe para o auxílio do Tribunal na análise das consequências prováveis das decisões constitucionais tomadas pelo órgão<sup>64</sup>.

Trata-se, sem dúvida, da adoção de abduções legais na tomada das decisões, o que, por outro lado, precisa ser publicamente discutido no processo por meio da garantia do contraditório e ampla defesa dos atores interessados, até porque se trata de um modelo adversarial cujas razões de decidir deverão constar da decisão (CPC, art. 371), diferentemente do que ocorre no modelo inquisitorial próprio de investigações privadas, como ocorre na condução de inquéritos policiais ou fiscalizações tributárias.

A evolução do conceito de interpretação e o impacto do constitucionalismo, culminaram na incorporação dos valores contidos nas normas de direitos fundamentais ao raciocínio decisório ou interpretativo, o que não só levou à distinção entre lei e direito (ou texto legal/enunciado prescritivo e norma jurídica), como ainda submeteu a validade da lei à Constituição, dando origem a uma legalidade substancial, caracterizando uma nítida modificação do conceito de Direito e da função jurisdicional.

Basicamente, o Direito deixou de significar a lei, e a jurisdição não mais se limitou a atuar a vontade da lei<sup>65</sup>. Nos dizeres de MARINONI:

“A abertura da Corte aos fatos, com a introdução das figuras do *amicus curiae*, da audiência pública e das provas no âmbito das ações de controle

---

<sup>64</sup> “Barroso inova e contrata economista para equipe no STF”, disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2023/08/28/barroso-inova-e-contrata-economista-para-equipe-no-stf.ghtml>, consultado em 18/02/2024.

abstrato, exige nova contextualização da participação de terceiros, dos conceitos e standards probatórios, do diálogo em audiência e do significado da justificativa em vista da participação popular, tudo isso a reclamar especiais aportes dos teóricos do direito processual.

(...)

Isso para não falar que a relevância que os fatos assumiram no controle abstrato, sobretudo em razão da nova maneira de ler as normas constitucionais, simplesmente comprova a superação dos pressupostos que deram origem à tradição do sistema europeu de controle de constitucionalidade.

(...)

Nessa dimensão, como não poderia deixar de ser, o processo constitucional ganha em complexidade teórica, convertendo-se em tema de teoria política ou, mais concretamente, de teoria da democracia.”<sup>66</sup>

Esse movimento do constitucionalismo moderno foi bem identificado e definido por OSCAR VILHENA VIEIRA em seu texto “supremocracia”, segundo o qual:

“Uma das características marcantes destes novos regimes foi a institucionalização de robustas jurisdições constitucionais, voltadas a assegurar pactos de transição, plasmados em ambiciosos textos constitucionais. Só que agora os juízes passariam a ter responsabilidades não apenas de legisladores negativos, na formulação de Kelsen, mas

---

<sup>65</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **A ética dos precedentes**. 4ª edição, São Paulo: RT, 2019, p. 89.

<sup>66</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *In: Interpretação e processo constitucional, estudos sobre a efetivação contemporânea de direitos fundamentais*. FILHO, Carlos Alberto de Moraes e MARINHO, Daniel Octávio Silva (orgs). Paraná: Thoth Editora, 2022, prefácio.

também por zelar pelo cumprimento das promessas positivas feitas pela Constituição.”<sup>67</sup>

Nesses termos, adoção de uma Constituição extensa e com inúmeros instrumentos de controle, propiciou ambiente adequado para a judicialização da política<sup>68</sup>, convocando a jurisdição constitucional a tutelar, em termos de efetividade, os direitos e garantias fundamentais, não restando alternativa, segundo ANDRÉ RAMOS TAVARES, senão a assunção de uma postura ativa pelo juiz constitucional, como um protetor das garantias constitucionais<sup>69</sup>.

Tem-se, aqui, o garantismo constitucional, na linha de FERRAJOLI, preocupado com a realização dos direitos e garantias fundamentais<sup>70</sup>, não se confundindo, portanto, com o garantismo processual, preocupado com a preservação das normas processuais na busca por segurança jurídica.<sup>71</sup>

Tal postura ativa do juiz constitucional fica bastante evidenciada na transição do modelo difuso de controle de constitucionalidade inicialmente adotado no Brasil, com o estabelecimento da República<sup>72</sup>, marcadamente influenciado pela experiência norte americana e inspirado em seu *judicial review*, para um modelo concentrado de inspiração europeia, em especial germano-austríaca, mais afeita a um estado unitário, semelhante ao federalismo brasileiro.

---

<sup>67</sup> VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia**. Revista de Direito GV, v. 4, n. 2, p. 441-464, jul-dez 2008. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/35159/33964>, consultado em 18/02/24.

<sup>68</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**, 2ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016, p. 175

<sup>69</sup> TAVARES, André Ramos. **Paradigmas do judicialismo constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 74.

<sup>70</sup> Vide item 2 do Capítulo 1.

<sup>71</sup> Vide itens 2.3 e 2.4, do presente Capítulo 2.

<sup>72</sup> “A Constituição de 1891 era a encarnação, em texto legal, do liberalismo republicano e moderado que havia se desenvolvido nos EUA.” SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016, p. 110.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal surge com a competência de rever, em última instância, as decisões proferidas pelas Cortes de Justiça locais questionadas em face da Constituição e das leis federais, competência essa que passa a ser ampliada pela Emenda Constitucional nº 16 de 1965, com a criação da representação contra a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, abrindo espaço para a posterior instituição de mecanismos concentrados de controle de constitucionalidade, após a CF/88, sobretudo por meio da EC nº 3 de 1993, criadora da Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Nessa transição evolutiva-integrativa dos modelos de controle de constitucionalidade, com a adoção de um modelo misto, fica claro o abandono da ideia de um Tribunal Constitucional com função meramente de “legislador negativo”, dando ensejo – a partir da abertura semântica das normas constitucionais, da constitucionalização dos direitos fundamentais e da judicialização da política –, ao papel criador do Direito atribuído ao Supremo Tribunal Federal, que não mais se limitaria a proceder a anulação em concreto das leis, com efeitos entre as partes do processo – teoria da nulidade, efeitos *extunc* –, típica do modelo difuso; senão a revogação abstrata, com efeitos *erga omnes*, demandando a incorporação da teoria da anulabilidade, com efeitos *ex nunc*, característica desenvolvida no modelo concentrado.

Surge então a necessidade da adoção de mecanismos que regulassem adequadamente os efeitos das decisões constitucionais sobre as condutas sociais que se pretende regular, papel conferido pelo instituto da modulação de efeitos, positivado a partir do art. 27 da Lei nº 9.868/99 (recentemente declarado constitucional pelas ADIs 2154 e 2258), segundo o qual:

“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

Ou seja, “*razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social*” passam a justificar a modulação de efeitos na jurisdição constitucional, não somente no modelo concentrado de controle, como também no difuso<sup>73</sup>.

Como se vê, o contemporâneo papel desempenhado pela jurisdição constitucional na efetivação dos direitos e garantias fundamentais, aliado aos mecanismos de modulação de efeitos das suas decisões, trazem ao constitucionalismo marcas essenciais do instrumentalismo e sua lógica abdutiva de investigação e justificação das consequências prováveis.

## **2.2. Direito Administrativo**

Enquanto ramo do Direito Público essencial ao funcionamento do Estado, o Direito Administrativo trata de estudar as normas que regulam o exercício da função administrativa pela Administração Pública, nas suas mais variadas relações.

Seus pilares estruturais, segundo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, residem nos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e na indisponibilidade do interesse público<sup>74</sup>.

Do mesmo modo, HELY LOPES MEIRELLES sustenta que o “*princípio da supremacia do interesse público é inerente à atuação estatal*”<sup>75</sup>.

Assim é que, de certo modo acompanhando o constitucionalismo, o Direito Administrativo surge como forma de garantir o monopólio estatal, regulando o poder soberano do Estado, de modo que, “*na sua origem, a doutrina administrativista estava comprometida com a preservação do princípio da autoridade, e não com a promoção de conquistas democráticas*”<sup>76</sup>.

Com a evolução do constitucionalismo em direção à efetivação dos direitos e garantias fundamentais tutelados pelas normas constitucionais, incorporando uma legalidade substancial no raciocínio decisório, em busca de certas finalidades, tem-se por superada a ideia de um Poder unitário, o que “*cria o campo propício para a transição do autoritarismo administrativo para a democracia*”<sup>77</sup>.

Dessa forma, o dogma da supremacia do interesse público, centrado na imperatividade, autoridade e unilateralidade estatal, passa a ser atualmente questionado pelos publicistas, na medida em que rechaçam a crença fundamental, aproximando-os, por isso mesmo, das posturas pragmatistas e seu método instrumentalista.

No Direito Administrativo americano, a influência do pensamento pragmático pretendeu tornar a regulamentação administrativa mais objetiva e previsível, sendo esta motivação atualmente revelada pela dogmática administrativista que concebeu as alterações da LINDB, em especial com a acréscimo dos artigos 20 a 23.

---

<sup>73</sup> A respeito, cita-se o emblemático caso do Município de Mira Estrela/SP (RE 197.917/SP, Pleno).

<sup>74</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 55-59.

<sup>75</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 49.

<sup>76</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 743-744.

<sup>77</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 65.

Adota-se, com isso, um consequencialismo no qual o interesse público não é mais concebido de maneira unitária e apriorística, antevisto de maneira abstrata, senão a partir do confronto com fatos concretos e das suas consequências prováveis, dirigido para suas finalidades (função da administração), não mais para seus sujeitos (agentes públicos, instituições e órgãos).

Em linha com as mudanças da modernidade apontadas por TEUBNER<sup>78</sup>, o Estado deixa de ser o centro das atenções e os movimentos sociais voltam-se para a iniciativa privada na busca por efetividade e eficiência das garantias fundamentais, remodelando a relação público-privado e, com isso, as noções de legalidade e interesse público.

A lógica investigativa que passa a movimentar o interesse público a partir de então, parte de processos de abdução em que a preocupação se dirige para o futuro, devendo a motivação das decisões administrativas demonstrar a necessidade e adequação entre meios e fins (art. 20, § único, da LINDB).

Nesse sentido, aliás, a constitucionalidade da LINDB foi recentemente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs nºs 6.421/DF e 6.428/DF (j. 11/03/2024), sendo notória a passagem do voto proferido pelo min. ANDRÉ MENDONÇA, segundo o qual:

“(…). 14. Com efeito, ao estabelecer expressamente a insuficiência da invocação retórica de valores abstratos como fundamento de decisões estatais, exigindo a consideração das consequências práticas do que se estiver decidindo, o legislador equilibra a responsabilidade da instância decisória, tornando-a mais compatível com tamanho do seu poder.

Afinal, em um Estado democrático de direito, a todo poder se contrapõe igual responsabilidade no seu exercício.

15. De outro lado, ao impor detida análise dos obstáculos e dificuldades reais do gestor, inclusive das circunstâncias práticas que porventura tenham imposto, limitado ou condicionado suas decisões, a lei propõe um louvável exercício de empatia, valor ético-humanitário, que coloca o *agente-apreciador* na própria posição do *agente-gestor*, a fim de que sejam produzidas manifestações razoáveis, proporcionais e consentâneas com o “Estado de Justiça”.

(...)

19. Nessa perspectiva, a rigor, a inovação legislativa ora impugnada promove uma salutar aproximação do direito à realidade, um chamado da abstração teórica ao mundo dos fatos. É, assim, medida necessária à melhoria do ambiente institucional do País, contribuindo para retomada e proteção da confiança — *em homenagem ao princípio da boa-fé* — e do desenvolvimento econômico, única forma de viabilizar a efetivação sustentável dos objetivos fundamentais da República, a partir da superação do quadro de insegurança jurídica e de ineficiência que, por diversas razões, se formou nos últimos anos.”

Nesses termos, a incerteza semântica sobre o conteúdo e alcance do conceito de interesse público ganha novos contornos a partir do instrumentalismo, impondo novos limites à discricionariedade administrativa, de modo que se mostra inadequado, conforme

---

<sup>78</sup> TEUBNER, Gunther. **Fragmentos Constitucionais, constitucionalismo social na globalização**. São Paulo: Saraiva, 2016.

JUSTEN FILHO, “afirmar, de modo generalizado e abstrato, algum tipo de supremacia absoluta produzida aprioristicamente em favor do interesse público.”<sup>79</sup>

Diante desse contexto de mudança de paradigma na gestão do interesse público, não mais ligado a uma administração suprema imperial, senão cidadã, em linha com o constitucionalismo contemporâneo, igualmente surgem as ferramentas consensuais e de cooperação no bojo da própria administração pública (vide art. 26 da LINDB<sup>80</sup>), abrindo inovadoras perspectivas nos mecanismos de solução de conflito.

### 2.3. Instrumentalismo na Processualística Civil

O Direito Processual Civil, tradicionalmente, é dividido em três fases históricas: *i*) sincretista; *ii*) autonomista ou científica; e *iii*) instrumentalista ou teleológica.

Em grande síntese, na fase sincretista não se distinguia as normas processuais das normas materiais, de modo que o direito processual era estudado sem pretensões científicas, sendo o direito de ação considerado um desdobramento do direito material em movimento e o processo, nessa perspectiva, só possuía existência quando ligado ao direito material.

---

<sup>79</sup> Obra citada, p. 143.

<sup>80</sup> “Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

§ 1º O compromisso referido no **caput** deste artigo:

I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais;

II – (VETADO);

III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral;

IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.”

Em meados do Século XIX, tem início o empenho doutrinário dirigido à busca pela concepção científica do direito processual com a delimitação das fronteiras que o distinguiria do direito material, caracterizando o autonomismo científico próprio daquela época e que levou, apesar do avanço dogmático da matéria, a um indesejado isolamento do processo em relação ao direito material.

O efeito desse isolamento teórico dominou os debates até a metade do Século XX, tendo sido acompanhado de um forte senso de injustiça no campo da aplicação do direito, com um acentuado déficit de efetividade na prática jurisdicional, quando então o estudo do processo passou a ser visto (criticamente) como um fim em si mesmo.

Como reação, surge a terceira fase histórica, chamada de instrumentalista ou teleológica, tendente a reaproximar o direito processual do direito material, sem abrir mão, todavia, do seu caráter científico, o que levou o processo a outro extremo: uma concepção finalística na qual o direito processual seria apenas um meio para a realização de um fim.

Ou seja, passa-se a buscar a efetividade da tutela jurisdicional enquanto finalidade última do processo, desaguando na oposição doutrinária hoje identificada entre “garantistas” e “ativistas”.

Tal instrumentalismo é difundido no Brasil a partir da obra de CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO<sup>81-82</sup>, em nada se comparando com o instrumentalismo jusfilosófico e científico que vimos tratando até aqui, pautado que é numa adequada validação na relação entre meios e fins, a partir de uma lógica abdutiva que procura

---

<sup>81</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

<sup>82</sup> “*O processualista sensível aos grandes problemas jurídicos sociais e políticos do seu tempo e interessado em obter soluções adequadas sabe que agora os conceitos inerentes à sua ciência já chegaram a níveis mais do que satisfatórios e não se justifica mais a clássica postura metafísica consistente nas investigações conceituais destituídas de endereçamento teleológico. Insistir na autonomia do direito processual constitui, hoje, como que preocupar-se o físico com a demonstração da divisibilidade do átomo.* (DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. p. 22).

justificar e fundamentar a decisão jurídica pautada no contextualismo, possuindo, portanto, um alcance sistemático.

O instrumentalismo dogmático da processualística civil, por outro lado, acabou dando ensejo ao movimento de busca da efetivação dos direitos e garantias fundamentais a partir da jurisdição, abrindo espaço para um indesejado instrumentalismo ideológico ou utilitarista que, não raramente, acaba restringindo normas processuais na sua função de controlar o arbítrio decisório.

Daí porque surgem as principais críticas ao pragmatismo jurídico, equiparado por DWORKIN a um convencionalismo que promoveria um desrespeito ao passado:

“(...) o pragmatista pensa que os juízes sempre devem fazer o melhor possível em vista do futuro, dada as circunstâncias, irrefreados pela necessidade de respeitar ou assegurar a coerência de princípios com o que outras autoridades fizeram ou vão fazer.”<sup>83</sup>

Assim, DWORKIN travou conhecido debate com RICHARD POSNER, expoente de uma vertente do consequencialismo mais ligada ao racionalismo *a priori*, não se confundindo com o instrumentalismo de DEWEY, que não ignora o passado, ao contrário, pressupõe o contextualismo, razão pela qual de maneira alguma justificaria o desrespeito aos precedentes. Nas palavras de CARDOZO:

“(...) a adesão ao precedente deve então ser a regra, não a exceção, para que os litigantes tenham fé na administração da justiça nos tribunais.

(...)

---

<sup>83</sup> DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

O juiz, mesmo quando livre, não o é totalmente. Não deve inovar a seu bel-prazer. Não é um cavaleiro andante que perambula por onde quer em busca de seu próprio ideal de beleza ou bondade.”<sup>84</sup>

Com isso, o instrumentalismo jurídico possui um alcance sistemático, sendo concebido a partir de uma lógica abdutiva de investigação no contexto da descoberta, sempre a partir do confronto com casos passados ou presentes, processo no qual se integram a dedução e a indução, nessa ordem.

#### **2.4. Instrumentalismo e o “Processo Tributário (Hermenêutico) Analítico”**

“*O cindir é desde o início*”, já advertia PONTES DE MIRANDA em seu clássico “O Problema Fundamental do Conhecimento”<sup>85</sup>, daí porque, como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, não prospera a “*tentação constante do tratamento unitário, completo, abrangente e totalitário, pronto para cobrir toda a extensão do objeto de um só feito.*”<sup>86</sup>

A inevitável e indissociável intersecção entre Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Processual, tornou o estudo do processo tributário extremamente desafiador. De modo que, reconhecendo-se as limitações do Direito Processual Civil (ou processo não penal), geral e abrangente por natureza, em busca da conformação dos problemas e desafios próprios do direito tributário em conflito, exigiu-se novos recortes epistemológicos direcionados à compreensão do fenômeno

---

<sup>84</sup> CARDOZO, Benjamin N. **A natureza do processo judicial: palestras proferidas na Universidade de Yale**. São Paulo, Martins Fontes, 2004, p. 21 e 103.

<sup>85</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **O problema fundamental do conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937.

processual tributário, em franca expansão após a CF/88, com foco nas particularidades tributárias que permeiam a constante tensão fisco-contribuinte.

Natural que isso fosse feito à luz dos (até então) novos horizontes da teoria comunicacional desenvolvida na dogmática de direito material tributário por PAULO DE BARROS CARVALHO, potencializada pelas ferramentas analítico-hermenêuticas<sup>87</sup> tão bem exploradas no ‘Constructivismo Lógico Semântico’<sup>88</sup>, pavimentando o caminho ao que se convencionou chamar de ‘Processo Tributário Analítico’, escola de pensamento que toma corpo na obra coletiva de mesmo nome cuja primeira edição data de 2003<sup>89</sup> e que se desenvolveu sob a liderança de PAULO CESAR CONRADO, cujo amadurecimento das reflexões em suas obras iniciais<sup>90-91</sup> serviu de inspiração para a formação e crescimento do grupo de estudos que se remete ao ano de 2001.

Desde então foram lançados outros quatro volumes, agregando novos autores e cujos métodos continuam sendo testados e difundidos pelo “grupo de estudos em processo tributário analítico” desde então.

Assumindo ao seu modo as premissas constructivistas e traduzindo-as para o ambiente processual tributário, podemos dizer que o instrumentalismo jurídico é parte

---

<sup>86</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 10.

<sup>87</sup> Nos referimos à plataforma teórica que amplia o estudo jurídico, integrando a teoria da norma jurídica, lógica jurídica, teoria dos atos de fala, teoria das classes e das relações além, é claro, da teoria dos valores.

<sup>88</sup> “*O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para a construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. (...) Apesar de suas origens e das concepções que estão bem caracterizadas na plataforma inferior de suas bases, dista de ser um projeto filosófico: de método é seu estatuto. (...) O presente volume foi concebido com objetivos bem definidos: (...) ii) reiterar as possibilidades de diálogo com outros métodos, sem cair no indesejado sincretismo metodológico.” “Algo sobre o constructivismo lógico-semântico”. In CARVALHO, Paulo de Barros (coord). “Constructivismo Lógico-Semântico”, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 4 e 10 – grifos nossos.*

<sup>89</sup> **Processo Tributário Analítico**. São Paulo: Dialética, 2003.

<sup>90</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Introdução à Teoria Geral do Processo Civil**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

<sup>91</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

indissociável do ferramental metodológico que integra sua forma de aproximação do fenômeno que procura explorar.

Não sem razão, a tutela jurisdicional é tratada não apenas enquanto *ato-fim* do processo, em sua feição processual, senão enquanto *ato-norma*, em sua feição material, na medida em que, ao colocar termo ao conflito subjacente, retorna ao direito material tributário para nele interferir e produzir efeitos normativos na forma de condutas proibidas, permitidas ou facultadas (os chamados modais deônticos).

Nas lições de PAULO CONRADO:

“Tutela jurisdicional, guardadas tais observações, é (i) o ato-fim do processo, (ii) produzido pelo órgão que responde pela missão jurisdicional (Estado-juiz), (iii) tendo por objetivo a composição do conflito traduzido no ato início. Ademais dessas três vertentes conceptuais, possível identificar, naquilo que estamos a chamar de tutela jurisdicional, um’outra (valiosíssima) particularidade: sua face normativa. Lembre-se: (i) o fato jurídico ensejador da relação processual (o conflito, embora constituído por instrumento de linguagem (petição inicial, v.g.) que não se aporta no “direito material”, a ele sempre se referirá – o processo não é um fim em si mesmo; (ii) derivando, assim, do “direito material”, nele próprio encontrará sua razão, vale dizer, a produção de norma individual e concreta (de “direito material”). Pois é justamente tal norma (individual e concreta) que encarna a noção de tutela jurisdicional.

(...)

Conclusões: (i) sob certa óptica (a normativa), a tutela jurisdicional tributária é partícula integrante da linha de positivação do direito tributário; (ii) inviável pretende-la, assim, unicamente como membro de um ciclo apartado (o processual); (iii) antes disso, ela (tutela jurisdicional tributária), figurando no processo de positivação do direito tributário, é fato jurídico pertencente ao direito (material) tributário.”<sup>92</sup>

A face normativa da tutela jurisdicional tributária, portanto, assume verdadeira característica de uma norma tributária, interferindo na relação jurídica de direito material tributário, daí porque se encontra inteiramente conectada, na sua relação entre meio e fim, com o caso conflituoso que procura resolver: a resolução se dá pelo e para o caso.

Exsurge, com todo vigor, a força epistemológica do instrumentalismo jurídico, ancorado no contextualismo e preocupado com a efetividade, não numa feição ingênua que confere plena liberdade decisória ao Estado-juiz para a realização dos seus ideais de justiça, senão uma efetividade estritamente controlada a partir das normas processuais.

É precisamente isso que se refere RODRIGO DALLA PRIA, citando também CALMON DE PASSOS, para evidenciar a crítica ao instrumentalismo processual meramente teleológico:

“Em direito, diferentemente do que ocorre com outros fenômenos culturais, o processo integra o próprio produto e vice-versa, de sorte que, na qualidade de técnica de produção de decisões normativas, o processo é responsável pela própria (re)criação do direito material, fazendo-o de forma indissociável. Os processos perfazem, sim, instrumentos do direito

---

<sup>92</sup> Obra citada, p. 139-140.

material, mas não em sentido meramente teleológico, senão em sentido estritamente normativo.

Nesse sentido, nossas investigações também têm por finalidade demonstrar, mesmo que subliminarmente, que, por não ser um mero instrumento de aplicação automática de conteúdos normativos previamente dados, mas um meio de construção destes, a rigorosa aplicação das técnicas procedimentais inerentes ao processo jurisdicional não pode ceder à conveniência do julgador, sob risco de perda do mínimo de controle que se impõe, via processo, ao exercício do poder institucionalizado.”<sup>93</sup>

O objetivo declarado do projeto científico hermenêutico-analítico de estudo do processo tributário, portanto, busca a *“superação do isolacionismo abstrativista e do instrumentalismo funcional, mediante a noção de ‘instrumentalidade normativa’, que busca delimitar as relações sintáticas, semânticas, pragmáticas e axiológicas existentes entre direito (tributário) e processo (jurisdicional), concretamente considerados, a fim de, ao final, estabelecer um método de abordagem/aproximação conciliador das noções de devido processo legal e de efetividade da tutela jurisdicional.”*<sup>94</sup>

Tem-se em mente os efeitos da decisão na norma material tributária (*ato-norma*), a partir do contexto de um dado caso concreto (e não de abstrações jurídicas), adotando, nessa perspectiva, uma lógica das consequências fundada em inferências abduativas, sem descurar das complementares lógicas dedutiva e indutiva.

---

<sup>93</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses. 2020, p. 6.

<sup>94</sup> Obra citada, p. 8.

Até porque, nessa interdisciplinariedade dogmática, assume-se uma ontologia pluralista e complexa, razão pela qual prega por uma metodologia que dialoga com as diversas lógicas, as ciências semióticas e a axiologia.

A propósito das ontologias complexas, tão trabalhadas por JERZY WROBLEWSKI, tem-se o tratamento do direito como objeto ontológico complexo na egologia jurídica de COSSIO<sup>95</sup>, doutrina de grande influência no constructivismo lógico semântico<sup>96</sup>. Veja-se:

“A tridimensionalidade na egologia de C. Cossio aparece como um caso de ontologia de objetos culturais ligada a uma ontologia regional. Objetos culturais são ontologicamente complexos.”<sup>97</sup>

E ainda:

“O conceito de direito como objeto cultural é em regra baseado na ontologia de fenômeno complexo. Há um substrato material e sentido axiológico, os quais formam juntos um objeto cultural. A construção mais elaborada se apresenta pela egologia, fundada na fenomenologia e existencialismo. As tendências similares aparecem nas teorias legais latino-americanas.

(...)

Por fim, estão em voga os tipos de lógica não-formalizada, é dizer, lógica da argumentação, retórica e tópica. (...) A discussão entre formalistas e

---

<sup>95</sup> COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica del Derecho**, 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.

<sup>96</sup> O constructivismo adota o ontologismo geral pluralista, ao partir das ontologias regionais de Hursseel, ao mesmo tempo reconhece que o direito é fenômeno comunicacional integrado pelo conjunto de normas jurídicas fundadas no critério da pertencibilidade, a elas (normas jurídicas), integrando-se os valores, reconhecendo-se com isso os dois axiomas da interpretação: a intertextualidade e a inesgotabilidade de sentidos. Tem-se, com isso, a conformação da ontologia complexa do direito.

antiformalistas pode estar ligada com as diferentes orientações básicas na teoria jurídica. Parece, no entanto, que há possibilidade de algum tipo de acordo, se nós tratarmos ambos os tipos de lógica como ferramentas para lidar com vários aspectos do raciocínio na ciência jurídica e na prática legal.”<sup>98</sup>

Portanto, o “Processo Tributário (Hermenêutico) Analítico”, assumindo o direito como fenômeno comunicacional de natureza complexa (tratando-o como objeto ontológico complexo), enfoca a jurisdição não apenas enquanto *ato-fim*, mas também enquanto *ato-norma* que se dirige para as relações jurídicas de direito material, para lá interferir e produzir efeitos, daí emergindo sua efetividade.

Supera-se com isso, o isolacionismo cientificista do processo e, também, o seu idealismo instrumentalista enquanto fim em si mesmo, potencializando, a partir da combinação das diferentes metodologias e lógicas, o estudo processual tributário verdadeiramente instrumental, no sentido de uma epistemologia instrumental.

Em outros termos, combina-se uma ontologia pluralista, integrada por uma epistemologia fenomenológica complexa e por uma metodologia que dialoga com a lógica, com as ciências semióticas, com as ciências comportamentais, com as ciências psicológicas e com a axiologia.

Até porque, em termos metafóricos, com as devidas concessões técnico-semânticas, o conflito, numa acepção mais ampla do que a utilizada na dogmática

---

<sup>97</sup> WROBLEWSKI, Jerzy. **Problems of Ontological Complexity of Law**. In: *Theoria: An International Journal for Theory, History and Foundations of Science*; junio-septiembre de 1986; vol. 1 n° 3, pp. 641-654. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/23912518>, consultado em 09/03/2024.

<sup>98</sup> WROBLEWSKI, Jerzy. **Ontology and epistemology of law**. In *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, n° 50 (1973), pp. 832-860.

processual, está na origem da fundação de todo Estado de Direito: “Caim matou Abel”, “Romulo matou Remo”.

De modo que, regular os conflitos é, em outros termos, legitimar o próprio Estado Democrático de Direito, perspectiva de análise essa que potencializa a ideia de instrumentalidade enquanto método de realização da efetividade, encontrando na jurisdição sua máxima expressão: nela (jurisdição) se interseccionam os pontos de partida e de chegada do conflito, ou melhor, do fato conflituoso.

## PARTE II

### O REGIME DE PRECEDENTES E SUA SISTEMATIZAÇÃO NO CPC

#### Capítulo 3. Precedentes e efetividade no Brasil

##### 1. Do “direito legislado” ao “direito jurisprudencial”

Ao avaliarmos a evolução da prática jurídica no Brasil, percebemos que o “direito legislado” passou a conviver, nos últimos anos, com o chamado “direito jurisprudencial”, de modo que os conceitos legais passaram a se descolar dos enunciados prescritivos gerais para, a partir de então, se aproximar de uma atividade judicante que impôs mudanças na compreensão do fenômeno normativo.

Não obstante a evolução integrativa no âmbito do fenômeno normativo, percebe-se a carência de diálogo no plano dogmático, entre os diferentes paradigmas teóricos em busca da conciliação de um sistema lógico-dedutivo, baseado na subsunção, para um sistema jurídico-discursivo, já que não se trata da substituição – e nem poderia ser diferente – de um regime *civil law* por outro *common law*.

Diante das reformas processuais trazidas pelo CPC/15, mediante a incorporação de um microssistema de precedentes pautando uma nova racionalidade, chamada *stare decisis*<sup>99-100</sup>, ou seja, doutrina de respeito aos precedentes, exige-se, de igual modo, novas ferramentas para aproximação e explicação do fenômeno<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> Em grande síntese, *stare decisis* é expressão designativa dos sistemas jurídicos integrados por um conjunto de instrumentos que procuram valorizar e compreender a fenomenologia normativa a partir dos precedentes judiciais, não detendo, portanto, pertinência exclusiva às culturas *common law*. Quando falamos em *common*

Nas palavras do min. GILMAR MENDES, “*é imprescindível e importante trabalhar com precedentes qualificados, fortalecendo uma genuína cultura de precedentes no Brasil. A observância dos precedentes garante previsibilidade aos cidadãos e estabiliza as expectativas (...) O sistema de precedentes é um caminho para a realização da garantia constitucional da segurança jurídica, afastando razões eventualmente discricionárias e arbitrárias nos julgamentos.*”<sup>102</sup>

Não sem razão o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) editou a Recomendação CNJ nº 134, de 09 de setembro de 2022, por meio da qual previu o tratamento dos precedentes no Direito brasileiro, dispondo que:

“Art. 1º O sistema de precedentes representa uma nova concepção de jurisdição, em que o Poder Judiciário procura não apenas resolver de modo atomizado e repressivamente os conflitos já instaurados, mas se preocupa em fornecer, de modo mais estruturado e geral, respostas às controvérsias atuais, latentes e potenciais, de modo a propiciar a efetiva segurança jurídica.”

---

*law* e *stare decisis*, duas ressalvas são necessárias: **(i)** não se tratam de termos sinônimos, na medida em que um regime *civil law* também pode fazer uso do sistema *stare decisis*, assim como um regime *common law* pode ser altamente codificado; e **(ii)** não há uma acomodação ou sobreposição do regime *common law* em relação ao sistema jurídico brasileiro, mas sim uma adaptação evolutiva de nossa prática jurídica, que precisa ser devidamente compreendida.

<sup>100</sup> Vale a passagem de MARINONI: “Da relação entre a natureza constitutiva da decisão judicial e o *stare decisis* formaram-se três mitos: i) o *common law* não existe sem o *stare decisis*; ii) o juiz do *common law*, por criar o direito, realiza uma função absolutamente diversa daquela do seu colega do *civil law*; e iii) o *stare decisis* é incompatível com o *civil law*.” **Precedentes obrigatórios**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 25.

<sup>101</sup> “A idealização/moralização do Direito induz, como veremos logo a seguir, a uma mudança na auto composição tanto da teoria jurídica quanto da filosofia do Direito.” BUSTAMENTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 166.

<sup>102</sup> “IV Encontro Nacional de Precedentes Qualificados: Fortalecendo a cultura dos precedentes”, promovido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em parceria com o Superior Tribunal de Justiça (STJ). <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498404&ori=1>.

Assume-se, enquanto política de gestão judiciária, uma nova concepção de segurança jurídica traduzida em termos de igualdade, com olhar prospectivo (enfoque funcional), não mais estrutural.

Os problemas que essa nova realidade impõe são particularmente tão sentidos no campo processual-tributário, ramo que acaba por intercalar modelo fortemente marcado por uma concepção de segurança jurídica dedutiva pautada na estrita legalidade (legalidade enquanto certeza), com os influxos desse “novo” direito jurisprudencial.

Assim, abordaremos o microsistema de precedentes incorporado pelo CPC/15, tratando da formação, estabilização e aplicação dos precedentes, analisando seus elementos essenciais (*ratio decidendi* e *obiter dictum*) e suas ferramentas de aproximação e distinção, com enfoque nos casos tributários.

## **2. O sincretismo metodológico: entre simplificação e racionalização do contencioso**

Em alguma medida confundindo os desafios da efetividade jurisdicional com os da eficiência e celeridade, notamos a evolução das reformas processuais desde a década de 1990, no CPC/73<sup>103</sup>, até a EC n.º 45/04 (a chamada Reforma do Judiciário<sup>104</sup>), em busca de mecanismos para resolver problemas específicos da litigiosidade excessiva, com impacto na sobrecarga judicial: a efetividade, portanto, passou a ser tratada como sinônimo de eficiência (quantitativa) de julgamentos.

---

<sup>103</sup> Nesse sentido, toda uma onda de reformas começou a ocorrer, a iniciar pelas Leis n.ºs 8.952/94 e 9.494/97 (tutela específica e tutela antecipada), com o propósito de desburocratizar a atuação jurisdicional, tornando-a mais célere, passando pela ampliação dos poderes instrutórios tanto do julgador singular, como do relator em âmbito recursal, à possibilidade de julgamento antecipado de improcedência da lide antes mesmo da citação da parte contrária, quando se tratasse de matéria unicamente de direito e repetitiva no Juízo; etc.

Desse modo, a legislação processual passou a priorizar mecanismos e ferramentas de “desburocratização” judicial, focados na otimização de julgamentos, adotando o que podemos chamar de simplificação decisória fundada na sobrecarga judicial, ou, em outras palavras, massificação da justiça.

Assim é que se viu a expansão da valorização dos “precedentes”<sup>105</sup> em nosso sistema processual, num regime de simplificação decisória com fins preponderantemente quantitativos, de modo a responder a uma crise de morosidade e ineficiência gerada, em grande medida, pela ampliação dos direitos e garantias fundamentais, com forte incremento do acesso à justiça desde a CF/88, e aqui não cabe qualquer crítica.

Portanto, a ausência de preocupação com os aspectos qualitativos dos precedentes, dentro da função que naturalmente devem(riam) exercer num sistema *stare decisis*<sup>106</sup> (estabilização material das expectativas normativas), gerou o desencaixe de modelos e métodos jurídicos cuja consequência, para essa específica crise de produção e aplicação dos precedentes, afeta sobremaneira o Direito Tributário, ao analisarmos os efeitos produzidos pelos precedentes sobre os demais casos concretos (pendentes ou até passados em julgado).

A partir daí, vale dizer, da massificação da distribuição da justiça, regimes de simplificação decisória e desencaixe de métodos, passamos a conviver com um déficit cada

---

<sup>104</sup> A qual, ao lado da garantia fundamental à “razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (CF, art. 5º, LXXVIII), introduziu também o instituto da Súmula Vinculante e o regime da Repercussão Geral.

<sup>105</sup> Empregamos o termo precedente, aqui, entre aspas, para se opor ao sentido técnico que compreende o fenômeno jurídico a partir da conformação pelas decisões judiciais e respeito à sua continuidade, mediante a convivência de institutos ou técnicas próprias de aproximação, distinção e superação de julgamentos vinculantes. Não é isso que se viu com as ferramentas de celeridade decisória.

<sup>106</sup> Como já destacamos, cumpre reiterar que o sistema *stare decisis* revela uma multiplicidade conformativa até mesmo nos regimes da *common law*, conforme se percebe nos diferentes contornos recebidos na prática americana e inglesa. Conforme observa Marinoni, “o termo *stare decisis* significa tanto a vinculação, por meio do precedente, em ordem vertical (ou seja, como representação da necessidade de uma Corte inferior respeitar decisão pretérita de Corte superior), como horizontal (a Corte respeitar decisão anterior proferida no seu interior, ainda que a constituição dos juízes seja alterada). (...). Em outra senda, há aqueles que optam por

vez mais agravado de efetividade da jurisdição, bastando para tanto verificar as crescentes críticas em torno do instituto da modulação de efeitos, parte integrante que é na formação e uniformização dos precedentes, bem como as constantes alterações jurisprudenciais, com os efeitos que isso acarreta nas relações tributárias<sup>107</sup>.

Como resposta a essa crise de efetividade agravada pela simplificação decisória, surge então o CPC/15, que dentre outros pilares, procura estabelecer um microssistema de precedentes, dispondo dos seus métodos de produção (ou formação), estabilização, aplicação e superação, fornecendo certa transição entre a simplificação (quantitativa) e a racionalização (qualitativa) decisória.

De algum modo, procura-se abandonar o fetiche da simplificação e celeridade, com especial destaque ao papel das partes e terceiros interessados na qualificação da jurisdição, sobretudo constitucional, quando então deixam de ser meros expectadores do perverso trilho de uma jurisprudência massificada e automatizada, para então assumir protagonismo na construção das soluções adjudicativas e auto compositivas.

Nesses termos, uma das principais preocupações reformistas do CPC/15 foi impedir a perpetuação de um modelo mecânico e autopoietico (que se reproduz em si mesmo) de entendimentos dos Tribunais, de modo a permitir o maior diálogo possível na formação e aplicação dos precedentes<sup>108</sup>.

---

distinguir o termo *stare decisis* de *precedent* (...).” **Precedentes obrigatórios**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 25.

<sup>107</sup> Em voto emblemático que bem representa essa situação, vale sempre lembrar a chamada “jurisprudência banana boat”, cunhada pelo saudoso min. Humberto Barros, nos seguintes termos: “*Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme boia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da boia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da boia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.*”

<sup>108</sup> Enunciado n. 460 do FPPC – Fórum Permanente de Processualistas Civis: “(arts. 927, §1º, 138) O microssistema de aplicação e formação dos precedentes deverá respeitar as técnicas de ampliação do

A tendência, portanto, é alinhar o desencaixe metodológico num modelo de precedentes e julgamentos vinculativos, onde então não mais se opera, simplesmente, dentro do silogismo lógico-dedutivo entre hipótese e conseqüente, ou premissa maior (lei) e premissa menor (caso), próprio da simplificação decisória<sup>109</sup>, daí porque a necessidade de compreensão das ferramentas de *stare decisis* (aproximação, distinção e superação, a partir da diferenciação entre *ratio decidendi* e *obiter dictum*).

### 3. A importância da lógica abduativa

Diante da virada de paradigma e imposição das ferramentas de *stare decisis*, tem-se um gradual abandono do silogismo lógico-dedutivo, assumido na própria Recomendação CNJ nº 134/2022 ao sustentar uma “*nova concepção de jurisdição, em que o Poder Judiciário procura não apenas resolver de modo atomizado e repressivamente os conflitos já instaurados, mas se preocupa em fornecer, de modo mais estruturado e geral, respostas às controvérsias atuais.*”

Desse modo, enfocando a segurança jurídica em seu aspecto funcional, vislumbra-se a ascensão de um outro tipo de lógica decisória na qual, estando mais preocupada com as conseqüências prováveis das soluções gerais no futuro, estabelece uma

---

contraditório para amadurecimento da tese, como a realização de audiências públicas prévias e participação de amicus curiae. (Grupo: Precedentes, IRDR, Recursos Repetitivos e Assunção de competência).”

<sup>109</sup> Basta verificar os julgamentos que fixam as teses jurídicas, no dispositivo dos julgados, e que se mostram insuficientes para a solução das múltiplas demandas que a eles deveriam se submeter, mas ainda assim são utilizados, dedutivamente, para a resolução de problemas que não possuem sequer similitude, quanto mais identidade.

conexão primeira entre tais consequências e a seleção das hipóteses mediante processos de generalização que partem da coleção de casos individuais<sup>110</sup>.

Segundo GEORGE BROWNE REGO:

“Enquanto da dedução a inferência se processa pelo modelo (premissa maior + premissa menor = conclusão) e a indução por este (premissa menor + conclusão = premissa maior) a abdução teria o seguinte formato (conclusão + premissa maior = premissa menor).”<sup>111</sup>

A correta formulação das dúvidas, ou perguntas gerais que se pretende responder para a solução de um dado problema jurídico, está na base epistemológica do raciocínio abduutivo, inerente a um sistema de precedentes que busca dirigir prospectivamente a regulação das condutas sociais.

Novamente citando a Recomendação CNJ nº 134/2022, percebe-se a orientação, em seu art. 35, para que os tribunais locais e as cortes superiores busquem selecionar “*as questões centrais comuns controversas e que tenham propiciado ou estejam ainda fomentando controvérsias repetitivas*”, indicando que “*essa formulação encontra-se em sintonia com essa nova concepção de jurisdição, menos burocrática e mais efetiva, em que o instrumentalismo é ampliado e aprofundado.*”<sup>112</sup>

<sup>110</sup> NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. **A proposta do raciocínio abduutivo para o Direito.** In: Um método para a investigação das consequências: a lógica pragmática da abdução de C. S. Peirce aplicada ao Direito. João Pessoa: Ideia, 2013.

<sup>111</sup> RÊGO, George Browne. **O Pragmatismo e a Lógica das Consequências na Decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da exigibilidade do Exame da Ordem.** In: Clarice von Oertzen de Araújo, Pedro Spíndola Bezerra Alves. (Org.). Reflexões sobre o Pragmatismo filosófico e jurídico: escritos do professor George Browne. 1ª ed. Curitiba: Belo Horizonte, 2019, p. 83-102.

<sup>112</sup> Tem-se com isso, orientação alinhada a uma teoria dos precedentes que procura conferir adequado tratamento ao processo de formação dos precedentes e à identificação dos aspectos relevantes e que decorrem, contingencialmente, do acúmulo dos casos concretos. Vide: KELLOG, Frederic Rogers. “*Pragmatismo, teoria do conhecimento e filosofia do direito: artigos coligidos de Frederic Kellog.*” Organizadores: George Browne Rego, Pedro Spíndola Bezerra Alves. Recife: Ed. UFPE, 2019.

Tem-se com isso, as bases para uma pretendida acomodação epistemológica e metodológica da jurisdição por meio do instrumentalismo e sua lógica abduativa, conferindo ferramentas adequadas para lidar com o desencaixe gerado entre “direito legislado” e “direito jurisprudencial.”

#### **Capítulo 4. Microsistema de precedentes no CPC/15**

Como modo de aperfeiçoar a esperada efetividade jurisdicional (que não se confunde, como dito, com simples eficiência e celeridade processual), o CPC/15 procurou contornar os problemas da massificação decisória, fornecendo instrumentos para a superação das distorções metodológicas de decidibilidade, em busca de previsibilidade.

Com esse objetivo, verificamos um microsistema de precedentes que procura organizar, por assim dizer, as etapas de formação, estabilização/superação e aplicação de precedentes, integrando o tripé: forma, sentido e função.

Em breve e antecipada síntese:

- (i) **Forma (produção de precedentes):** instituição dos tipos formais e procedimentos de produção dos precedentes vinculativos, em especial Incidente de Assunção de Competência (IAC), Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) e recursos repetitivos (CPC, arts. 927, 928, 947, 976/987 e 1.035/1.041);
- (ii) **Sentido (estabilização de precedentes):** estabelecimento dos deveres de uniformização decisória, mantendo-a íntegra, estável e coerente – estabilidade material das expectativas normativas a partir dos

elementos da *ratio decidendi* e *obiter dictum* –, sem prejuízo da sua evolução (CPC, arts. 10, 926, 927, §§ 2º/4º, 947, § 3º e 986); e

**(iii) Função (interpretação e aplicação de precedentes):** veiculação das ferramentas de fundamentação, aproximação e distinção de precedentes, e as consequências da sua inobservação (CPC, arts. 6º, 489, § 1º, V, 1.022, § Ú, II, 1.037, §§ 9º/13 e 966, § 5º).

Em torno disso é giraria o quadro geral do microsistema de precedentes, de modo que cumpre analisarmos adiante os elementos essenciais e as ferramentas de aproximação e distinção de precedentes em casos tributários.

Até porque, tais ferramentas de manuseio de precedentes servem como fundamento para: **a)** julgamentos liminares de improcedência (CPC, art. 332); **b)** tutelas provisórias de evidência (CPC, art. 311, II); **c)** decisões monocráticas de mérito recursal (CPC, art. 932, IV e V); **d)** decisões de negativa de seguimento ou juízo retratação em sede de recursos excepcionais (CPC, art. 1.030, I e II); **e)** resolução de conflitos de competência (CPC, art. 955, § único); **f)** dispensa de reexame necessário (CPC, art. 496, §4º); **g)** presunção de repercussão geral (CPC, arts. 987, § 1º e 1.035, § 3º, I). Não se olvidando, ainda, de potenciais funções rescindentes (artigos 966, § 5º e 525, §15 e 535, §§5º e 8º).

## **1. Forma: decisão, jurisprudência e precedente**

Ao analisarmos os elementos centrais que caracterizam o sistema *stare decisis*, acabamos nos deparando com uma diversidade classificatória que por vezes prejudica a

compreensão do tema, de modo que decisão, jurisprudência e precedente são constantemente referidos como sinônimos.

Desde logo, deixemos claro que toda manifestação jurisdicional, sobretudo de mérito (portanto compositiva do conflito de interesses submetido à apreciação), produz direito positivo e possui uma multiplicidade conformativa que se projeta de diferentes maneiras para as legítimas expectativas futuras, gerando padrões de conduta.

Com efeito, atualmente os critérios contábeis de avaliação de riscos contingenciais ativos ou passivos (provável, possível e remoto) impõem a avaliação, mediante diferentes cargas valorativas, das diversas formas de manifestações jurisdicionais. Ou seja, a gradação de riscos, hoje, em grande parte é determinada pelos tipos de orientações jurisprudenciais<sup>113</sup>.

Desse modo, não podemos confundir o veículo introdutor da enunciação judicial, com o seu conteúdo material (o enunciado prescritivo, ou sua normatividade). Assim sendo, todo conteúdo jurisdicional é a expressão de um ato de decisão que pode adotar diferentes formas jurídicas (liminar, sentença, acórdão, etc.).

Nesses termos, podemos afirmar que decisão compõe o gênero, cujas espécies são determinadas e conformadas a partir dos diferentes veículos introdutores, sem que necessariamente carreguem diferentes conteúdos materiais. De modo que, um mesmo conteúdo jurisdicional pode apresentar-se sob diversas formas jurídicas.

Assim, as espécies decisórias ora são determinadas pelo momento de sua produção, ora pelo grau hierárquico de sua fonte, ora pelo procedimento ou rito adotado, existindo uma multiplicidade conformativa de formas do gênero decisão, sendo

---

<sup>113</sup> Nesse sentido, veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 25, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o qual delibera sobre as “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.”

precisamente a partir daí que o sistema processual (sistema secundário) elege e impõe as diferentes extensões e cargas normativas (eficácia *erga omnes* ou *inter partes*; vinculante, persuasiva ou de persuasão especial, etc.).

Por outro lado, ao nos referirmos à jurisprudência, estamos tomando certo conjunto de elementos da classe decisão, formado particularmente por um universo indefinido de manifestações jurisdicionais provenientes dos tribunais e veiculadas por acórdãos (ou seja, decisões judiciais colegiadas)<sup>114</sup>.

Não se trata, portanto, de um conceito definido pelo direito positivo, até porque encontramos 12 (doze) correspondências para o termo jurisprudência no CPC/1973, e 10 (dez) no CPC/2015, todas sem qualquer conteúdo definitório.

Ao lado do termo jurisprudência, encontramos apenas 1 (uma) correspondência ao termo precedente no CPC/1973, que em seu artigo 479 dispunha que “*o julgamento, tomado pelo voto da maioria absoluta dos membros que integram o tribunal, será objeto de súmula e constituirá precedente na uniformização da jurisprudência.*”

Trata-se, portanto, de um específico e limitado uso da expressão, segundo a qual apenas o julgamento da maioria dos membros do tribunal constituiria precedente, para fins de uniformização da jurisprudência.

No CPC/2015, por sua vez, encontramos 6 (seis) correspondências (duas já revogadas<sup>115</sup>) que, de igual maneira, não definem o conceito de precedente, possuindo, contudo, um uso significativamente mais ampliado, para corretamente identificar as

---

<sup>114</sup> Há quem utilize o termo jurisprudência em um sentido amplo, para designar o conjunto de decisões judiciais colegiadas, e há quem utilize em um sentido estrito, para se referir às orientações firmes no mesmo sentido, mas ainda assim fica em aberto o que se considera decisões firmes.

<sup>115</sup> “Art. 489. (...) § 1º (...). V – se limitar a invocar **precedente** (...); VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou **precedente** (...)” “Art. 926. (...) § 2º - Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos **precedentes** (...)” “Art. 927. (...) § 5º - Os tribunais darão publicidade aos seus **precedentes** (...)” “Art. 988. (...) **IV** — ~~garantir a observância de enunciado de~~

decisões que precedem, embasam e justificam a produção de outras. Trata-se então, de um conceito finalístico, determinado que é pelo uso que se faz de uma decisão judicial tida por precedente, seja em razão da sua densidade argumentativa, seja em razão da relevância da matéria, seja, ainda, por conta de sua origem hierárquica.

Com isso, relativiza-se o conceito até então adotado, mas ainda assim se elege, de maneira antecipada, as formas jurídicas capazes de produzir efeitos de precedente, ou seja, há uma prévia determinação dos veículos introdutores de decisões judiciais capazes de fundamentar e justificar, vinculativamente (segurança jurídica e isonomia através do respeito aos precedentes), outras decisões.

É por isso que, em se tratando de veículos introdutores de decisões eleitas e vocacionadas, de acordo com o sistema processual, a produzir efeitos objetivos, deve-se ampliar as teses jurídicas individualizadas no caso, já que repercutirão no direcionamento das condutas futuras<sup>116</sup>.

Com efeito, é nesse sentido que o artigo 927 do CPC impõe a observância obrigatória, pelos juízes e tribunais, das decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, dos enunciados de súmulas vinculantes, dos acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e de julgamentos dos recursos extraordinário e especial repetitivos, bem como das orientações do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados<sup>117</sup>.

---

~~súmula vinculante e de precedente (...).” “Art. 1.042. (...) § 1º (...). II — a existência de distinção entre o caso em análise e o precedente (...).”<sup>22</sup>~~

<sup>116</sup> “(...) é necessário frisar que os recursos representativos da controvérsia possuem um dado grau mínimo de objetividade que os distancia em certa medida do caso concreto para firmar suportes fáticos hipotéticos (teses) que permitam abarcar situações semelhantes. A fixação de parâmetros de julgamento deve ser objetiva e não subjetiva, muito embora tenha como ponto de partida sempre um caso concreto.” EDcl no REsp 1.251.513/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 10/08/2011.

<sup>117</sup> De acordo com Bustamante, tal fenômeno espelha os fatores institucionais que influenciam a força do precedente, permitindo, a partir dessa ideia, a classificação “de acordo com a seguinte escala de três níveis: (1) precedentes obrigatórios em sentido forte ou formalmente vinculantes (*formally binding*); (2) precedentes obrigatórios em sentido frágil (*not formally binding but having a force*); e (3) precedentes meramente

Tratam-se, portanto, de veículos decisórios com aptidão para o direcionamento normativo das condutas futuras, projetando-se para além dos limites subjetivos das lides individuais e afetando, igualmente, a avaliação dos contingentes ativos e passivos dos contribuintes.

Mas, na medida em que o precedente, enquanto forma, está sendo delimitado aprioristicamente pela lei, seu conteúdo jamais o será, não sendo possível limitar a potencial expansividade normativa de um julgado qualquer produzir efeitos de precedente, quando invocado para a solução de um caso concreto.

Nas lições de JÚLIO CÉSAR ROSSI, discorrendo sobre a chamada força gravitacional do precedente, temos que:

“Em verdade, a força gravitacional do precedente não pode ser apreendida por nenhuma teoria que considere estar a plena força do precedente em sua força de promulgação, tal qual a promulgação de uma lei. A força gravitacional de um precedente judicial pode ser explicada por um apelo, não à sabedoria da implementação de leis editadas, mas à equidade, isonomia e a tão decantada segurança jurídica, que estão em tratar os casos semelhantes do mesmo modo.

Ora, como sustenta DWORKIN, *“um ‘precedente é um relato de uma decisão política anterior; o próprio fato dessa decisão, enquanto fragmento da história política, oferece alguma razão para se decidir outros casos de maneira similar no futuro.”*<sup>118</sup>

---

persuasivos.” BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais.** São Paulo: Noeses, 2012, p. 389/390.

<sup>118</sup> ROSSI, Julio César. **Precedente à Brasileira. A jurisprudência vinculante no CPC e no novo CPC.** São Paulo: Atlas, 2015, p. 130/131.

Desse modo, o que queremos dizer é que os precedentes não são fórmulas jurídicas, não determinam o objeto, o suporte fático, mas sim o contrário, vale dizer, é o caso que vai determinar a potencialidade normativa do precedente, o qual é eleito e utilizado como signo da regra jurídica a partir da complexidade do objeto dinâmico.

Até porque, numa visão semiótica, o sentido da mensagem é dado pelo receptor, que tem condições de fazer o juízo de adequação do caso ao precedente, não sendo essa uma tarefa do emissor, quase que num exercício de futurologia, pois de acordo com o falibilismo de PEIRCE, nosso conhecimento nunca é absoluto, mas evolui mergulhado na contínua incerteza e indeterminação do objeto.

## **2. Sentido: estabilidade a partir da compreensão dos elementos do precedente. *Ratio decidendi x obiter dicta* e o caso da “COFINS sociedades civis” (ADC n.º 1/DF)**

Nos termos do art. 926 do CPC, “*os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*”, de modo que os precedentes possuem fundamental papel na estabilidade decisória.

Há que se diferenciar, portanto, os papéis das Cortes de Justiça (representadas pelos tribunais locais, ou seja, TJs e TRFs), e das Cortes Superiores (STF e STJ).

Nesse sentido, às Cortes de Justiça compete a adequação da interpretação dos fatos da causa e do direito aplicável ao caso concreto, realizando o controle da uniforme aplicação da jurisprudência. Já às Cortes Superiores, por sua vez, compete dar unidade ao

direito, de modo que, conforme MARINONI, “o STF e o STJ devem dar unidade ao direito e não propriamente uniformizá-lo.”<sup>119</sup>

Por outro lado, tanto a unidade como a uniformidade são tarefas realizadas e alcançadas a partir do manuseio dos elementos dos precedentes, quais sejam, *ratio decidendi* e *obter dicta*.

O conceito de *ratio decidendi* no sistema *stare decisis* é fruto de diversas teorias e não se confunde com os meros fundamentos determinantes do caso, sendo algo mais amplo, integrado principalmente pelos fatos, pelas particularidades do caso e pelo contexto interpretativo envolvido em determinado momento histórico.

Tem-se então uma ampliação do objeto da demanda, o qual não se limita ao pedido e ao rígido princípio da congruência. Aliado a isso, temos que os precedentes invocados para a solução de casos concretos compõem a fundamentação jurídica da decisão e se relacionam, num procedimento dialógico pautado no princípio da mútua cooperação (CPC, art. 6º), com a causa de pedir, não com o pedido.

Assim, em primeiro lugar temos uma peculiaridade intranormativa, na medida em que os fundamentos determinantes do precedente, ao compor o caso decidendo, podem ser úteis e relevantes para justificar um elemento não essencial, existindo, nesse caso, uma relação complementar entre os fundamentos determinantes do caso e os *obter dicta*.

Nessa hipótese, trata-se de uma *ratio decidendi* que, quando invocada e utilizada para a composição e resolução de um caso concreto, passa a integrar um *obter dicta*, ou seja, transforma-se em um elemento não essencial<sup>120</sup>.

<sup>119</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, vol. 2.** Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, p. 657.

<sup>120</sup> “A razão de decidir, numa primeira perspectiva, é a tese jurídica ou a interpretação da norma consagrada na decisão. De modo que a razão de decidir certamente não se confunde com a fundamentação, mas nela se

Conforme BUSTAMANTE, “*se definirmos a ratio decidendi como uma norma universalizável que pode ser extraída de um precedente judicial, percebemos que na maioria dos casos se pode encontrar não apenas uma, mas diferentes rationes decidendi, que podem ter graus diferentes de vinculatividade em casos futuros.*”<sup>121</sup>

E, particularmente em nosso sistema processual brasileiro, tendo em vista a eleição antecipada dos veículos introdutores de precedentes vocacionados a vincular os demais tribunais, ainda é possível existir a transformação de um *obiter dicta* numa *ratio decidendi*.

É por isso que se mostra essencial segregar as causas de pedir (próximas e remotas), os pedidos (mediatos e imediatos) e os fundamentos do precedente invocado, para então identificar as *ratio decidendi* e delas obter a potencialidade prescritiva, visto que os *obiter dicta*, ou elementos não essenciais, não possuem vocação normativa expansiva, senão meramente persuasiva para a utilização em casos futuros.

Foi exatamente em razão da falta de diferenciação entre *ratio decidendi* e *obiter dicta* que, por exemplo, nos parece que o STF julgou constitucional a revogação da isenção de COFINS, concedida pela LC n.º 70/1991 às sociedades civis prestadoras de serviços legalmente regulamentados, pelo artigo 56 da Lei n.º 9.430/96.

A discussão tratava da possibilidade de uma lei ordinária revogar uma lei complementar, tendo sido decidido que a LC n.º 70/1991 era formalmente complementar,

---

encontra. Ademais, a fundamentação não só pode conter várias teses jurídicas, como também considerá-las de modo diferenciado, sem dar igual atenção a todas. Além disso, a decisão, como é óbvio, não possui em seu conteúdo apenas teses jurídicas, mas igualmente abordagens periféricas, irrelevante enquanto vistas como necessárias à decisão do caso. (...) No que diz respeito ao último ponto, se, por exemplo, a solução da Corte em relação à segunda questão é desnecessária, uma vez que a solução da primeira foi suficiente para definir o caso, aquela é *obiter dictum* e, portanto, não vincula as Cortes inferiores. Mas há casos, nos Estados Unidos, em que a Corte considerava-se vinculada pela solução dada à questão que não é necessária ou suficiente – em princípio um *dictum* –, que então é considerada uma *ratio* alternativa.” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 220 e 244.

mas materialmente ordinária (pois cuidava de matéria que não estava sob reserva de lei complementar), então nada impediria que uma lei ordinária promovesse a sua revogação.

Sob o fundamento de que a natureza da LC n.º 70/1991 (formalmente ou materialmente complementar) não constava do dispositivo do julgado na ADC n.º 1/DF, o STF decidiu que não se vinculava ao entendimento que, naquela oportunidade, considerou sua natureza materialmente complementar. Veja:

“COFINS - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 - AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 1-1/DF - JULGAMENTO - ALCANCE. **No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Colegiado não dirimiu controvérsia sobre a natureza da Lei Complementar nº 70/91, consubstanciando a abordagem, no voto do relator, simples entendimento pessoal.**” (STF, Rcl 2475 AgR/MG, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 02/08/2007 – grifamos).

Ou seja, a insuficiente discussão sobre a *ratio decidendi* da ADC n.º 1/DF influenciou decisivamente o resultado da tese sobre a revogação da isenção da COFINS, pois não se demonstrou, analiticamente, que o entendimento sobre a natureza (material ou formalmente complementar) da LC n.º 70/1991 seria um mero elemento não essencial para o julgamento daquele caso específico.

As cadeias de precedentes e fundamentos determinantes, portanto, vão atualizando os conceitos gerais e incrementando as mensagens normativas, num empenho

---

<sup>121</sup> **Teoria do precedente judicial. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais.** São Paulo: Noeses, 2012, p. 257.

dialógico que, a partir da participação democrática dos atores processuais, passa a absorver e integrar as complexidades ontológicas do objeto.

Nesse cenário, imprescindível avaliar o modo de vinculação dos precedentes a partir da *ratio* e, com isso, distinguir as diferentes consequências em relação aos casos decididos resolvidos mediante a convocação do precedente.

### **2.1. O modo de vinculação da *ratio decidendi* e a diferença da tese jurídica**

Nos termos do art. 927 do CPC<sup>122</sup>, os juízes e tribunais devem observar o conteúdo normativo de certas espécies decisórias “carimbadas” como precedentes, o que resolve apenas o aspecto formal da extensão vinculativa do precedente.

Isso porque, na medida em que o precedente, enquanto forma, é delimitado pelo art. 927, resta a questão sobre o seu conteúdo, a qual é tratada pelo inciso V do § 1º do art. 489, dispositivo esse que impõe a identificação dos *fundamentos determinantes* do precedente invocado para a solução do caso concreto, com a realização do necessário juízo de aproximação (cotejo analítico entre fatos e causas de pedir), imprescindível para a correta vinculação da porção objetiva do precedente.

Esse processo de identificação da *ratio decidendi* é que determinará a vinculatividade da solução jurídica dada numa decisão passada, à solução a ser dada numa decisão futura. Há que se diferenciar, contudo, a vinculatividade que decorre dos

---

<sup>122</sup> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

*fundamentos determinantes* do precedente, da vinculatividade que decorre da tese jurídica fixada no resumo ou enunciado sintético do julgamento<sup>123</sup>.

Trata-se de diferença relevante, na medida em que os efeitos simplificatórios das decisões monocráticas de negativa de seguimento de recursos, tais quais previstos no art. 1.030, I, do CPC, com vedação de acesso às Cortes Superiores, já que limitadas (tais decisões singulares) à impugnação por Agravo Interno (CPC, § 2º, art. 1.030), não se aplicam aos *fundamentos determinantes*, apenas às teses jurídicas.

Assim, uma coisa é a tese-solução que vai gerar os efeitos simplificatórios previstos no art. 1030 do CPC e que, justamente por seu caráter simplificador, acaba operando num modelo lógico-dedutivo; outra coisa é a tese-fundamentação, que, diferentemente, jamais pode operar num modelo lógico-dedutivo, ao contrário, exigindo uma operação mais refinada (técnicas de aproximação, distinção, ampliação e restrição).

Nas palavras de TAÍS SCHILLING FERRAZ:

“Ratio decidendi é expressão latina que pode ser traduzida na expressão razão para a decisão. A ratio decidendi de uma decisão é o princípio (*ruling on a point of law*, nas palavras de BANKOWSKI; MacCORMICK e MARSHALL, 1997, p. 338) que se extrai especialmente (embora não exclusivamente, segundo MARINONI, 2013, p. 220) da fundamentação de um julgado. São os motivos determinantes da decisão, passos necessários para que o

---

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

<sup>123</sup> Nesse sentido: “Não confundem a tese jurídica, que vem sendo retirada ao final dos julgamentos de repercussão geral e repetitivo, e a ratio decidendi dos precedentes. A primeira vem sendo construída como um preceito genérico e abstrato, semelhante à lei, que proclama o resultado de um julgamento, com a expectativa de ampla aplicabilidade a casos onde a mesma questão tenha sido suscitada.” (FERRAZ, Taís Schilling. *Ratio decidendi x tese jurídica. A busca pelo elemento vinculante do precedente brasileiro*. São Paulo: Revista de Processo, v. 265/2017, p. 419/441).

juiz julgador chegue a um determinado resultado, a ser construído à luz dos fatos da causa de onde se originou e que destes não se abstrai.

É também conhecida como holding ou rule de um caso. Uma proposição (ou mais de uma) extraída da decisão, e que é passível de se abstrair e se reproduzir para reger casos fundados em circunstâncias semelhantes, por um processo de universalização que deve ser empreendido pelo intérprete (GUASTINI, 2011, p. 264). É destinada a ser a porção transcendente e vinculante de uma decisão. TERESA ALVIM (2012, p. 44) a associa à *rule*, ao coração de um julgamento, à *proposition of law*, explícita ou implícita, considerada necessária para a decisão. Daí já se extrai o que a *ratio* não é: Ela não expressa o que o tribunal ao final decidiu, mas sim e especialmente por que o tribunal assim decidiu.”<sup>124</sup>

Veja-se, por exemplo, a tese-solução firmada no TEMA 69 (a chamada tese do século), segundo a qual:

“Tema 69 - Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Relator(a): MIN. CÁRMEN LÚCIA

Leading Case: RE 574706

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

---

<sup>124</sup> FERRAZ, Taís Schilling. *Ratio decidendi x tese jurídica. A busca pelo elemento vinculante do precedente brasileiro*. São Paulo: Revista de Processo, v. 265/2017, p. 419/441.

**Tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”**

É certo que a *ratio decidendi*, em síntese, tratou de analisar o conceito de receita bruta (base de incidência do PIS e da COFINS), afastando a possibilidade de o ICMS integrá-la, por não representar acréscimo patrimonial do vendedor que auferir a receita, caracterizando, isto sim, receita primária dos estados.

Trata-se de *fundamento determinante* que, sem dúvida, vincula as soluções jurídicas em decisões futuras que discutam o mesmo problema, mas que, por outro lado, não pode servir de abreviação procedimental em processos que não veiculem idêntica controvérsia (inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS).

Desse modo, as diversas “teses filhotes” que tratam da exclusão de tributos da base de cálculo de outros tributos, devem ser decididas à luz de procedimentos decisórios não simplificadoros, mediante adequado juízo de aproximação das razões de decidir do precedente ao caso concreto.

Isso porque, a adoção da tese-solução para abreviação procedimental, como no caso do julgamento monocrático do relator, improcedência liminar do pedido, negativa de seguimento de recursos excepcionais pelo tribunal *a quo* ou dispensa de reexame necessário (vide arts. 332, 932, IV e V, e 496, § 4º do Código de Processo Civil), acabam limitando o contraditório e ampla defesa.

**3. Função: ferramentas de aproximação e distinção e a importância dos juízes singulares e tribunais locais**

Em primeiro lugar, observamos que qualquer tentativa de tradução dos termos e institutos do sistema *stare decisis* é altamente discutível, pois não há como descolar tais institutos de suas práticas consuetudinárias, razão pela qual assim o fazemos numa tentativa de aproximação metodológica considerando as diferenças entre os dois sistemas de referência.

Pois bem, além dos elementos dos precedentes (*ratio decidendi* e *obiter dicta*), é da essência do sistema *stare decisis* o raciocínio estruturado através da comparação de casos (o caso precedente com o caso presente e o futuro, ou pressuposto), mediante técnicas que permitam tal dialogia.

Portanto, as duas principais ferramentas que decorrem do gênero das denominadas *judicial departures*<sup>125</sup>, intrínsecas a esse arcabouço de valorização dos precedentes e baseadas em particular no regime americano, são espelhadas nas figuras da distinção (*distinguishing*) e da superação ou revogação (*overruling*). Dizem-se intrínsecas, até porque se referem aos deveres de congruência e fundamentação das decisões.

É, aliás, através dessas ferramentas que se contornam os questionamentos de que a valorização dos precedentes suprimiria os graus inferiores de jurisdição, ofendendo as cláusulas da independência, livre convicção motivada e duplo grau.

Estamos certos de que é exatamente o contrário, na medida em que a responsabilidade das instâncias ordinárias é ainda maior, pois a elas competirá atribuir os contornos fáticos e jurídicos da causa, identificando a *ratio decidendi*, avaliar as consequências ou repercussões práticas do caso e, motivadamente, distinguir ou aproximar os precedentes, especialmente quando invocados pelas partes<sup>126</sup>.

---

<sup>125</sup> Gênero que compreende as espécies de técnicas para o afastamento justificado do precedente.

<sup>126</sup> Vide AREsp 1.170.332/SP, sempre citado na questão. Aliás, a falta desse exercício dialógico é inclusive causa de omissão e aclaratórios (CPC, art. 1.022, § Ú).

Ressalte-se, desde logo, que essa tarefa não é exclusivamente do juiz, pois a democratização do processo passa a obrigar também as partes nesse empenho dialógico, o que fica claro a partir do chamado princípio da mútua cooperação (CPC, artigo 6º).

Não basta, portanto, que as partes tragam uma série de ementas ou súmulas de julgados para justificar ou combater as pretensões deduzidas no caso concreto, sendo imprescindível a construção das aproximações ou distinções, ou mesmo apontar superações de entendimentos a partir dos fundamentos determinantes.

Um parêntese se faz necessário aqui, pois a superação (*overruling*) só pode ser realizada pelo próprio órgão prolator da decisão, não podendo um tribunal local alterar os fundamentos de um precedente de observância obrigatória ou mesmo persuasiva, mas apenas promover sua distinção ou meramente apontar eventual superação<sup>127\_128</sup>.

De toda forma, a superação é ferramenta igualmente indispensável em um sistema *stare decisis*, pois permite a constante adaptação evolutiva das complexidades sociais, da solução dos casos e da estabilidade normativa, porém mediante um pesado ônus argumentativo que deve levar em consideração os casos precedentes, os casos presentes e as consequências para casos futuros.

Na distinção, simplesmente deixa-se de observar um precedente, pois seus contornos fáticos e jurídicos não se aproximam do caso decidendo, enquanto na superação frustram-se legítimas expectativas normativas, impondo, eventualmente, regras de

---

<sup>127</sup> Em razão disso é que se critica a vedação de interposição de Agravo contra despachos denegatórios de recursos especial e extraordinário que aplicam indevidamente ou fora de contexto precedente obrigatório, tal como previsto originariamente no microsistema de Agravo veiculado no art. 1.042 do CPC, revogado pela Lei nº 13.256/16 antes mesmo de sua entrada em vigor. Tal vedação acaba por criar dificuldades na possibilidade de superação, tal como disposto no art. 927, §§ 2º a 4º do CPC.

<sup>128</sup> Essa limitação de acesso ao STF/STJ acaba recriando o debate em torno das ferramentas impugnativas não recursais (Reclamação e Mandado de Segurança contra ato judicial), como forma de permitir a subida da matéria. O STF vem aceitando Reclamação para preservar decisões em repercussão e repetitivos (vide AgRg na Rcl 37.853 e EDcl na Rcl 40.548). Já o STJ vem negando e adotando posição restritiva (vide Rcl 36.476-SP – Corte Especial), o que leva a questão para o campo do Mandado de Segurança.

modulação, irretroatividade e observância da boa-fé, com repercussão, em matéria tributária, na exigência de multas punitivas, juros e demais consectários.

É o que observamos, de algum modo, na atual (re)discussão sobre o alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS pela Lei n.º 9.718/98, onde se decidiu o conceito de faturamento (a tese), que equivaleria ao conceito contábil de receita bruta (produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços), mas não se atentou para a análise e evolução dos atos de comércio e das atividades desenvolvidas pelas empresas.

Assim, quando se pretende (re)discutir a questão em relação às instituições financeiras, seguradoras, corretoras e locadoras de bens imóveis, fica a dúvida se o tribunal está a distinguir situações não debatidas ou cujos fundamentos não foram contemplados no precedente (mero *distinguishing*), ou se estamos diante de verdadeira superação (*overruling*)<sup>129</sup>, até porque muitas financeiras, seguradoras, corretoras e imobiliárias tiveram decisões favoráveis transitadas em julgado com base exatamente no entendimento então pacificado.

Tanto a distinção quanto a superação exigem a identificação da *ratio decidendi*, pois, como vimos, é o enredo decisório inerente aos elementos essenciais da decisão que possui normatividade expansiva e vinculante.

Ao lado dessas duas ferramentas (*distinguishing* e *overruling*), e com o mesmo objetivo de preservar a estabilidade do sistema juntamente com a evolução jurisprudencial, o próprio modelo *stare decisis*, no *common law* principalmente americano, admite e

---

<sup>129</sup> “(...) ao se admitir uma nova circunstância, ainda que não se volte a tratar da mesma questão já resolvida pelo Supremo Tribunal Federal, afirma-se que o precedente não mais presta a definir a interpretação da questão constitucional. Outro órgão do Poder Judiciário, que não o Supremo Tribunal Federal, estaria a dizer que houve alteração da realidade social, etc., capaz de permitir a revogação do precedente firmado em ação direta de constitucionalidade. (...) Não calha argumentar que, diante de nova circunstância, não se revoga o precedente, mas apenas se diz que o precedente não se aplica a uma nova situação. **Ora, se é necessário dizer que o precedente não se aplica, há, para o efeito que aqui interessa, revogação do precedente.**”

convive com formas alternativas de distinções e superações, sempre buscando preservar a capacidade criativa do juiz diante da multiplicidade de realidades apresentadas no tempo.

Assim, preserva-se o desenvolvimento do direito através da extensão e limitação dos precedentes, com a ressalva de que o juiz não pode distinguir um caso com base em fatos materialmente irrelevantes.

Pois bem, olhando para os objetivos e finalidades presentes no precedente, ao lado dos valores do sistema (previsibilidade e igualdade), admite-se a chamada distinção inconsistente do precedente (*drawing of inconsistent distinctions*).

Dessa forma, a limitação ou extensão do precedente, analisando-se suas razões substanciais, acabam configurando a correção ou acomodação da sua *ratio decidendi*. Mas veja-se, essa acomodação apenas é possível ao se priorizar as razões do próprio precedente.

Com esse objetivo, e para evitar a revogação do precedente, aceita-se uma distinção inconsistente, ou seja, embora a razão imediata da distinção seja a não revogação do precedente, a sua justificativa está nos valores da estabilidade e previsibilidade.

Isso é possível, pois em alguns casos pode ainda não haver consenso ou aprofundamento em torno da necessidade da revogação do precedente, quando então se opta por mantê-lo em vigor até que se chegue a um juízo definitivo acerca do *overruling*.

Então, como não se deseja revogar e nem aplicar o precedente em sua integralidade, promove-se, no caso em julgamento, uma distinção inconsistente para considerar e preservar as particularidades do caso em face da potencialidade do precedente, existindo, com isso, um desencaixe inconsistente e consciente na comparação dos casos com o fim de não aplicar a *ratio decidendi* do precedente no caso concreto.

Juntamente com a distinção inconsistente, outra técnica que se situa entre a distinção e a superação é a chamada sinalização (*signaling*), hipótese em que não se ignora que o conteúdo do precedente está equivocado ou não deve mais subsistir, mas, em virtude da segurança jurídica, deixa-se de revogá-lo, apenas apontando para a sua perda de consistência e sinalizando para sua futura revogação<sup>130</sup>.

Ou seja, sabe-se que não é possível realizar o *distinguishing* no caso concreto, ao mesmo tempo em que a revogação do precedente se mostraria danosa à segurança jurídica, de modo que, nessa hipótese, o tribunal segue o precedente, tutelando a justificada confiança nele (precedente) depositada, mas aponta para a sua futura revogação, não colhendo os litigantes de surpresa.

Podemos dizer, então, que a distinção inconsistente e a sinalização são técnicas utilizadas para contornar ou reafirmar a *ratio decidendi* de um precedente, deixando de aplica-lo ou aplicando-o mesmo nas hipóteses de dessemelhança.

Outra situação, porém, é a chamada transformação (*transformation*), situação em que o tribunal também não realiza a superação, nem a distinção do caso sob julgamento para deixar de aplicar o precedente, mas sim a transformação ou reconfiguração do precedente, de sua *ratio decidendi*, porém sem revogá-lo.

Enquanto no *overruling* o tribunal expressamente anuncia a superação e revogação do precedente, na transformação de algum modo nega-se o conteúdo do precedente, mas deixa-se de expressar isso formalmente<sup>131</sup>. Por isso, costuma-se diferenciar a transformação da superação mais a partir de critérios formais:

---

<sup>130</sup> É o que de certa forma aconteceu com a tese do conceito de faturamento, a partir da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 22/DF, de 15/04/09, que de algum modo sinalizou pela superação do conceito limitado de faturamento, para então compreender a “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”

<sup>131</sup> Essa parece ser a hipótese do ARE 925.754, com repercussão geral reconhecida no STF. De acordo com as notícias da Corte: “O relator do ARE 925754, ministro Teori Zavascki, observou que embora o caso dos

“O resultado obtido na decisão que fez o *overruling* não é compatível com o resultado do precedente revogado. Na *transformation*, porém, tenta-se muitas vezes compatibilizar o resultado do precedente transformado com o resultado alcançado no caso sob julgamento. Isso poderia ser visto como distinção substancial entre *overruling* e *transformation*. Acontece que esta compatibilidade é frequentemente artificial. A compatibilidade entre os resultados obtidos no caso transformado e no caso em que se fez a *transformation* é obtida somente quando se realiza a individualização de pontos do precedente que a antiga Corte não considerou fundamentais ou materiais.”<sup>132</sup>

A vantagem da *transformation* em detrimento do *overruling* está no fato de que a primeira não importa admitir um rompimento do julgamento, mas apenas que a tese então sustentada estava equivocada ou era insuficiente, podendo ou não alterar o resultado do precedente, enquanto o segundo, necessariamente, altera o resultado do precedente.

---

autos, uma ação coletiva ajuizada por sindicato, não seja idêntico ao julgado no RE 568.645, que tratava de litisconsórcio facultativo, fundamentos que embasam as duas hipóteses são semelhantes. O ministro destacou que, ao decidir no precedente, a ministra Cármen Lúcia assentou que, no relacionamento com a parte contrária, os litisconsortes se consideram como litigantes autônomos, dessa forma, a execução promovida deve considerar cada litigante autonomamente, sem importar em fracionamento, pois cada um receberá o que lhe é devido segundo a sentença proferida.”

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4874067&numeroProcesso=925754&classeProcesso=ARE&numeroTema=873>

<sup>132</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 343.

E ainda: “É preciso perceber, porém, que a *transformation* apenas se sustenta enquanto a Corte ainda supõe que é necessária maior discussão a respeito do tema jurídico. Se a questão está madura para ser definida, achando-se a Corte em condições de definir a nova regra e revogar o precedente, impõe-se o *overruling*. (...) Deixe-se claro que o *overruling* é ideal quando se tem motivo para abandonar entendimento antes fixado. As razões que justificaram a *transformation* em épocas passadas, como a tutela da estabilidade do sistema de precedentes e a preservação da confiança nos julgamentos, não têm motivo para prevalecer quando se tem a clareza de que o *overruling* é necessário para preservar a confiança no sistema.” (p. 345).

Então, com a *transformation* não se perturba o precedente, mantendo-se a segurança de sua estabilidade, carregando consigo, porém, as dificuldades de compreensão e aplicação no julgamento dos casos futuros<sup>133</sup>.

Por fim, tem-se a técnica do *overriding*, que não se confunde com o *overruling*, não tendo relação, também, com a sinalização e com a transformação, pois com o seu uso não se revoga o precedente, não se anuncia sua futura revogação e nem se faz a sua reconstrução, mas apenas se limita ou restringe a potencialidade do precedente.

Aproxima-se, assim, de uma interpretação restritiva da *ratio decidendi* do precedente, pois mediante o *overriding* se faz uma distinção parcial para deixar de aplicar integralmente, ou em sua totalidade, o precedente.

Os efeitos do *overriding* são parecidos com a *drawing of inconsistent distinctions* (ambos resultam na não aplicação do precedente), porém diferenciam-se na medida em que no primeiro a distinção é consistente, no segundo inconsistente. Assim, o *overriding* se baseia na necessidade de compatibilização do precedente com um entendimento posteriormente formado, adequando-se os casos.

Note-se, portanto, que todas essas ferramentas e técnicas utilizadas no *stare decisis* do regime *common law*, em especial americano, são fruto de uma cultura aperfeiçoada com o tempo, e sua formulação teórica foi surgindo a partir da análise da prática jurisprudencial de casos concretos.

Sem dúvida, muitas dessas técnicas já são plenamente identificadas, hoje, em nossa cultura jurídica, sobretudo com a racionalização do contencioso fundado na

---

<sup>133</sup> Esse parece ser o caso do REsp 1.299.303/SC (ICMS incidente sobre a energia comercializada no contrato de reserva de demanda contratada, mas não utilizada), em que o STJ atribuiu legitimidade ativa para o contribuinte de fato repetir indébito tributário.

valorização dos precedentes, daí porque tais contribuições teóricas, se bem compreendidas, certamente serão muito úteis em nosso sistema jurídico.

Até porque, como visto, trata-se de desdobramentos decorrentes do *overruling* e do *distinguishing*, hoje expressamente contemplados em nosso CPC, ao lado da preocupação com o princípio da isonomia e a manutenção da estabilidade decisória.

### **3.1. Análise prática: o caso do ICMS-importação via *leasing* (Tema 297/STF)**

Para concluir, vejamos o julgamento que afastou a incidência do ICMS-importação nas aquisições realizadas através de arrendamento mercantil (RE n.º 540.829/SP), segundo o qual:

“Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio

(compra e venda). 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. **4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.** 5. **In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.** 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”<sup>134</sup> (grifos nossos).

Ao se analisar o conteúdo do voto condutor, verifica-se que o núcleo decisório, sua *ratio decidendi*, gira em torno das condições do negócio jurídico de arrendamento entabulado pelo importador, de modo que a tese jurídica fixada no precedente, em sua essência, acomoda-se sob as particularidades fáticas a serem avaliadas em concreto.

Não se pode incluir no mesmo escaninho, portanto, processos que veiculam diferentes formatações jurídicas, com base em distintas espécies e modalidades de

---

<sup>134</sup> RE n.º 540.829/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11/09/2014, Tribunal Pleno.

arrendamento implementadas no mercado, cada vez mais criativas e inovadoras, eventualmente havendo até mesmo a flexibilização da opção de compra pelo arrendatário ou sua segregação, como por exemplo, no caso da compra do bem no exterior por empresa controlada e subsequente formalização de *leasing* operacional à controladora brasileira.

Enfim, tratam-se de particularidades não contempladas no precedente, mas que são fundamentais para a aproximação ou distinção do paradigma quando convocado para fundamentar um caso concreto.

Voltando ao exemplo, para a incidência do referido precedente ao caso concreto e afastamento do ICMS, é necessário, em juízo de adequação, que haja uma importação realizada através de arrendamento mercantil, **sem opção de compra, ou seja, sem circulação**, pouco importando (i) se o importador é ou não contribuinte do ICMS; (ii) a natureza ou destinação do bem; (iii) o regime cambial e/ou de importação adotado; ou (iv) a forma jurídica do negócio (o que se releva é o objeto do negócio não caracterizar, na essência, uma compra e venda).

Ainda que a forma do negócio jurídico não seja relevante, sua essência, ou os efeitos que produz na situação jurídica do patrimônio do arrendatário (máxima do instrumentalismo) é relevante para a incidência ou não do precedente e, conseqüentemente, do ICMS-importação sobre a operação que se discute no caso concreto.

No referido precedente do STF, a situação fática tratava de uma importação via *leasing* entre duas empresas aparentemente ligadas (*Hayes Wheels do Brasil Ltda.* e *Hayes Wheels de España S.A*), tendo por objeto dois equipamentos utilizados na fabricação de rodas de liga leve (aparentemente bens utilizados no processo produtivo da arrendatária), não se destinando ao ativo fixo da empresa e com cláusula de devolução ao final do

contrato (sem previsão de compra). A situação jurídica, por sua vez, abrangia o alcance do ICMS-importação nas importações via *leasing*, sobretudo após a EC n.º 33/2001.

O juízo de adequação ao caso concreto, portanto, deve levar em consideração todas essas particularidades, não se podendo falar, apenas, em questão unicamente de direito, muito menos em idêntica questão de direito, para fins de cotejo e adequação do precedente.

Não existe, pois, uma solução pronta e acabada que possa ser subsumida mecanicamente a todos os casos que tratem de “ICMS-importação via *leasing*”, sendo essencial identificar os elementos do precedente, tendo em vista que suas aproximações ou distinções é que permitirão a utilização para a solução dos casos concretos e direcionamento das condutas futuras.

#### **4. Conclusões sobre o microssistema de precedentes brasileiro**

A incorporação do microssistema de precedentes no CPC/15 trouxe sensíveis alterações metodológicas na compreensão do fenômeno jurídico no Brasil, com grande impacto no Direito Tributário, ramo fortemente marcado pela legalidade estrita (segurança enquanto certeza) e racionalidade lógica-dedutiva, própria do “direito legislado”.

Com isso, exige-se uma conciliação teórica por meio de ferramentas particulares ao “direito jurisprudencial”, de modo a permitir a adequada aproximação entre esses diferentes modelos jurídicos.

Falamos então dos elementos vinculativos e não vinculativos das decisões tidas por precedentes (*ratio decidendi* e *obiter dicta*), bem como dos institutos próprios de *stare*

*decisis*, nas figuras da distinção (*distinguishing*) e da superação ou revogação (*overruling*), com seus correlatos processos evolutivos.

Assim é que, saindo da qualidade de meros expectadores de uma jurisprudência mecanizada preocupada em desafogar e massificar a justiça tributária, os atores processuais adquirem uma posição cooperativa e dialógica com a finalidade de qualificação dos precedentes e da prestação jurisdicional (tributária).

De modo que o estudo das normas de incidência tributária, suas operações de imputação e implicação, assim como a construção dos sentidos normativos em busca do direcionamento das condutas futuras, ganha um sofisticado incremento a partir do correto manuseio dos precedentes, como vimos nos exemplos citados no texto.

### PARTE III

#### JURISDIÇÃO E COISA JULGADA

Ação, jurisdição e processo conformam os três eixos categoriais da teoria processual, daí decorrendo a sistematização da dogmática processual civil, de modo que ação é o ponto de partida do fato conflituoso, jurisdição seu ponto de chegada, e o processo o veículo condutor que regula esse percurso.

Tem-se então a coisa julgada, ápice da atividade judicativa, instituto dirigido à estabilização da prestação jurisdicional, constituindo, portanto, intersecção na qual interagem, com bastante evidência, as categorias teórico-gerais da jurisdição<sup>135</sup>.

Entramos, pois, em capítulo essencial do presente trabalho, quando então teremos condições de avaliar a influência e interação das premissas *i*) epistemológicas, tratadas e exploradas na Parte I, em torno do instrumentalismo (incluindo aqui a importante dialogia entre constitucionalismo e processualística em torno do tema jurisdição), e *ii*) metodológicas, relacionadas ao modelo e à lógica de manuseio dos precedentes no Direito processual civil brasileiro, tratadas e exploradas na Parte II.

#### Capítulo 5. Abordagem teórico-geral: da processualística civil à tributária

Por óticas diferentes, o Direito Constitucional e o Direito Processual Civil têm compartilhado dúvidas comuns em torno do tema jurisdição, ponto central, nos parece, à

---

<sup>135</sup> “A coisa julgada não é mera regra de processo. Ela constitui regra indispensável à existência do discurso jurídico e, por conseguinte, ao exercício da própria jurisdição.” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Processo Constitucional e Democracia**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.1113).

compreensão do fenômeno processual-normativo na modernidade, sobretudo a partir do regime de valorização dos precedentes e da ascensão do instrumentalismo enquanto lógica investigativa mais preocupada com a efetividade.

Tratemos, a partir de agora, da perspectiva estritamente processual, segundo a qual jurisdição é atividade estatal que se constitui sob a forma de dever-poder. No campo tributário, especificamente, concretiza-se (a jurisdição) a partir da emanção de decisões destinadas a: 1) pôr fim às disputas instauradas em torno da exigibilidade de determinada exação (porção do pedido imediato); e 2) realizar o direito material (tributário) tido por ameaçado ou violado (porção do pedido medido).

De um lado, o conteúdo (ou natureza) da decisão de mérito que compõe, com foro de definitividade, dada controvérsia instaurada entre Fisco e contribuinte; e, de outro lado, o efeito (ou eficácia) dessa decisão no plano da efetivação e concretização do direito material ameaçado ou violado. Em suma, nos referimos ao ato de “dizer” e de “realizar” o direito material tido por ameaçado ou violado (binômio conteúdo-eficácia **do ato-decisão**), identificados na parte dispositiva da tutela jurisdicional.

Contudo, numa perspectiva analítica complementar de índole normativa, própria do “processo tributário analítico”, há que se compreender a tutela jurisdicional enquanto ato-norma, quando então surpreendemos o conteúdo normativo e o efeito normativo (binômio conteúdo-efeito **do ato-norma**), identificados no relatório e no fundamento da tutela jurisdicional<sup>136</sup>.

---

<sup>136</sup> “Pelo enfoque analítico-constructivista, portanto, a tutela jurisdicional, na condição de ato de aplicação do direito (normas abstratas e gerais), é estudada a partir de seu conteúdo normativo, ou seja, (i) das normas que efetivamente veicula; (ii) e da forma pela qual regula a conduta de seus destinatários, isto é, de seus específicos ‘efeitos normativos’.

Quando falamos em ‘efeitos normativos’ da tutela jurisdicional, queremos referir a forma pela qual a conduta das partes é direta ou indiretamente influenciada pelo provimento exarado (...).” (PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 163).

Ou seja, o mesmo fenômeno comunicacional (ato de fala jurisdicional) despertando diferentes perspectivas de análise (ato-decisão e ato-norma), as quais merecem tomada de consciência para as devidas reflexões complementares.

### **1. Jurisdição enquanto *ato-decisão*: Chiovenda versus Carnelutti**

Ao enfocarmos a jurisdição na perspectiva eminentemente processual, somos levados ao estudo do ato-decisão, que decompõe e desdobra a tutela jurisdicional em torno do seu conteúdo e efeito, ou seja, o “dizer” e o “realizar” o direito material tido por ameaçado ou violado.

Assim é que, a partir do dispositivo do julgado, identifica-se a natureza da tutela jurisdicional – declaratória, (des)constitutiva, condenatória, mandamental ou executiva *lato sensu*<sup>137</sup> – e, correlatamente, sua eficácia no plano da realização material.

No campo processual antiexaccional das ações tributárias, portanto de interesse dos contribuintes, tem-se o seguinte quadro: *i*) eficácia declaratória negativa enquanto decorrência do ato de declarar a inexistência da relação jurídico-tributária; *ii*) eficácia desconstitutiva enquanto decorrência do ato de anular um lançamento concreto; e *iii*) eficácia condenatória enquanto decorrência do ato de condenar o Fisco a devolver o indébito tributário.

Desse modo, a cada conteúdo decisório atribui-se uma eficácia decisória.

Essa seria a precípua função da atividade jurisdicional, ao resolver um dado conflito de interesses qualificado por tributário, mas que ainda assim suscita e levanta um

---

<sup>137</sup> Adotando, assim, a teoria quinária das ações de Pontes de Miranda.

debate anterior, determinante para a compreensão do fenômeno jurisdicional: quais seriam os limites da atividade de “dizer o direito” e de “realizar o direito”?

Surgem então duas grandes doutrinas italianas de influência no Brasil a respeito da jurisdição. De um lado, CHIOVENDA<sup>138</sup> e a chamada “teoria declaratória” ou “dualista”, predominante na dogmática nacional, segundo a qual ao juiz caberia apenas a aplicação da vontade concreta da lei, numa atividade meramente mecânica em que este seria um replicador da lei<sup>139</sup>.

A predominância dessa concepção de jurisdição justifica-se, sem dúvida, diante de um modelo *civil law* pautado nos ideais da escola exegética e do cientificismo de então, culminando nas noções de unidade, completude e coerência formal do sistema jurídico, segundo as quais se justificaria a legitimidade das normas (unidades componentes do sistema) a partir do critério (lógico-dedutivo) da pertencibilidade, pela norma hipotética fundamental, modelo kelseniano tão difundido em nossa tradição romano-germânica, mas que, de algum modo, possui uma análise empobrecida acerca do papel do intérprete.

Assim é que se caracteriza, portanto, a concepção dispositiva do processo na qual predomina a segurança jurídica enquanto certeza, em detrimento da justiça:

“Toca às partes propor as provas que julguem oportunas. O magistrado julga sobre as provas produzidas: tanto pior para as partes se forem insuficientes (...). A prevalência do princípio do dispositivo sobre a iniciativa do juiz na formação das provas, nesta matéria como em matéria

---

<sup>138</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**, 3ª ed. Trad. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, 1969. Para Chiovenda, a jurisdição é função exclusivamente estatal, que conjuntamente com outras duas grandes funções - a legislativa e a governamental (ou administrativa) - formam o poder uno que é a soberania estatal.

<sup>139</sup> Jurisdição seria “*a função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torna-la, praticamente efetiva.*” CHIOVENDA

de escolha dos fatos por verificar, funda-se, em parte, sobre a natureza da ação cível e dos interesses que normalmente se entrebatem nela: ninguém é melhor juiz que a parte no tocante às provas de que pode dispor e no que respeita aos seus interesses individuais.”<sup>140</sup>

A preocupação do conceito chiovendiano era bastante delimitada: diferenciar a função jurisdicional das funções executiva e legislativa do Estado, daí porque sua diferenciação funcional. Com isso, retira-se a capacidade interpretativa (e criativa) da atividade jurisdicional, mantendo-se a equiparação entre texto de lei e norma, há tempos superada pela filosofia da linguagem<sup>141</sup>, além de limitar-se o papel dos fatos e das abduções legais na busca das soluções concretas aos problemas jurídicos<sup>142</sup>.

Por outro lado, em concepção um pouco diferente de jurisdição, tem-se as lições de CARNELUTTI, para quem “*o escopo do processo seria, então, a justa composição da lide*”<sup>143</sup>, caracterizando a chamada “teoria constitutiva” ou “unitária”.

Tem-se, assim, o reconhecimento do papel do processo enquanto instrumento para a composição da lide e, com isso, a importância do conceito de lide para o referido

apud CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**, 17ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. I, 2008, p. 66.

<sup>140</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**, 3ª ed. Trad. Guimarães Menegale. São Paulo: Saraiva, v. I, 1969, p. 349/350.

<sup>141</sup> Segundo Paulo de Barros Carvalho: “*Penso que a filosofia da linguagem, tanto na versão do estruturalismo, mais conectado com a linguística, quanto na proposta da filosofia analítica, em ligação mais estreita com a lógica e com a matemática, navega a velas pandas no que há de mais fino e elaborado do pensamento ocidental. As duas vertentes avançam, na forma da terminologia tradicional, aparecendo como pós-estruturalismo e pós-analítica, para convergir na perspectiva hermenêutica, interpretativa, deitando raízes na fenomenologia e no existencialismo.*” (in DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, Prefácio, p. XI).

<sup>142</sup> Aqui reside uma das grandes críticas de Michele Taruffo, segundo o qual o modelo dispositivo de processo privilegiaria a fórmula segundo a qual pelo correto uso do processo (forma) se chegaria ao justo, sendo irrelevante a verdade ou falsidade da apuração dos fatos. In TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales S.A, 2012.

<sup>143</sup> CARNELUTTI, Francesco. **Estudios de Derecho Procesal**. Trad. Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: EJE, 1971, p. 5.

autor (assim entendido como o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida), intrínseco ao conceito de jurisdição.

Como se nota, as doutrinas dividem-se entre as chamadas segunda e terceira fases históricas do Direito processual civil: ora pendendo para a fase autonomista ou científica que acabava por privilegiar e isolar as normas processuais (concepção chiovendiana), à qual atribui-se o déficit de efetividade da jurisdição; ora pendendo para a fase instrumentalista que acabava por privilegiar as normas de direito material (concepção carneluttiana), em busca de maior efetividade, à qual atribui-se as críticas relacionadas ao utilitarismo.

Veja-se que a tomada de consciência acerca dessa questão teórica em torno da jurisdição, nos permite compreender o desencaixe metodológico hoje identificado na dogmática (processual) tributária, ramo fortemente marcado por uma concepção de segurança jurídica dedutiva pautada na estrita legalidade (ou tipicidade fechada), e que passou a migrar, a partir da valorização dos precedentes, de uma perspectiva preponderantemente formal, para uma perspectiva material, desencadeando então a equiparação de segurança jurídica à igualdade e isonomia.

Com isso, o ato-decisão de dizer e realizar o direito acaba sendo limitado em sua função compositiva dos conflitos, enquanto que, num contexto de ascensão do instrumentalismo (jusfilosófico), do sincretismo e da consensualidade como epistemologias de estudo do fenômeno processual, não há como reduzir a sentença a um mero ato de silogismo, nem como separar (ou mesmo fundir) direito processual e direito material, e nem como reduzir o fato conflituoso ao conceito estático e formal de lide, sob pena de esvaziar-se e comprometer-se a própria jurisdição.

Nas palavras de PAULO CESAR CONRADO:

“É saudável, lembrar, de todo modo, que a ideia de instrumentalidade transcende o conceito de processo: o instrumento há, desde antes, nas ideias de *jurisdição* e de *ação*, visto que tais entidades vinculam-se, ambas, ao propósito de **compor conflitos; estes, os conflitos, encontram seu domicílio, por sua vez, numa relação jurídica de direito material, efetiva (ou seja, já constituída) ou potencial (assim entendidas as que se encontram por ser constituídas) (...).**”<sup>144</sup> (grifamos).

Dessa forma, há que se ter em mente que, para além daquela noção teórico-geral de conflito, estritamente da processualística civil – expressada no termo *litígio*, concebido para designar a pretensão processual –, não se pode perder de vista que os conflitos são identificados a partir da relação jurídica de direito material, exigindo para tanto a análise e investigação dos laços semânticos no ciclo de positivação, em torno do qual se processam e se desenvolvem as cadeias normativas e se qualificam os fatos conflituosos, ou seja, *locus* de produção das linguagens jurídicas competentes que possam constituir o fato jurídico conflituoso, até porque, processo é uma espécie de metalinguagem do direito material, ou seja, fala acerca do próprio direito.

Assim, a relação jurídica conflituosa se instaura a partir do fato jurídico conflito, edificado numa norma individual e concreta que provoca e desencadeia a atividade jurisdicional. Essa norma individual e concreta, ordinariamente, no campo tributário, é posta a partir da petição inicial, impugnação, manifestação de inconformidade, etc., mas a ela não se limita, não esgotando o universo cognoscível do conflito.

---

<sup>144</sup> CONRADO, Paulo Cesar. “Execução Fiscal”, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017, p. 2/3.

Até porque, nos termos do art. 322, § 2º, do CPC/15, “*a interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé*”, devendo o juiz, no dispositivo, resolver “*as questões principais que as partes lhe submeterem*” (CPC, art. 489, III). Relativiza-se com isso, o rígido princípio da congruência, segundo o qual os pedidos seriam interpretados restritivamente e a sentença teria força de lei “*nos limites da lide*” (CPC/73, arts. 293 e 468).

O objeto litigioso, portanto, adquire uma dimensão um tanto quanto ampliada, conectando-se a partir de então, de forma mais aberta, com as facticidades materiais do caso, daí sua ligação com o estudo das questões, da preclusão, da coisa julgada e da declaração incidente.

A partir dessa evolução do conceito de lide, evidencia-se a metodologia central do instrumentalismo para a correta composição do conflito, consistente na formulação de hipóteses abduativas a partir do contexto da descoberta dos fatos, ou seja, formulação da dúvida genuína que deve governar a justificação da decisão no caso concreto, da qual será possível formular as consequências prováveis do ato-decisão.

Em outras palavras, não há como compreender o processo decisório, definitivamente, a partir do silogismo entre premissa maior (lei) e premissa menor (caso), tomando-se a dedução como ponto de partida, senão exatamente o contrário.

Aliás, sobre a ampliação do conceito de lide, veja-se que, na atualidade, ninguém ousaria ainda dizer que não é possível o exercício de jurisdição no processo executivo, processo no qual, por conta do crescente sincretismo, incorpora a prática de atos decisórios adjudicativos, como ocorre por exemplo com as exceções de pré-executividade, pedidos de redirecionamento executivo, dentre outros. Em outras palavras, falamos em conflito, num sentido alargado de lide.

Acerca do conceito de fato jurídico conflituoso, fundamental para a teoria geral do processo, assim descreve RODRIGO DALLA PRIA:

“Além disso, necessário sublinhar que o conflito é fato jurídico expressivo de uma determinada ‘lesão ou ameaça de lesão a direito’ (aspecto passivo da causa de pedir remota) **tão somente no plano da afirmação**, ou seja, o fato jurídico conflituoso não expressa a lesão ou ameaça de lesão com foros de certeza. Trata-se, em verdade, de mera afirmação da ocorrência de ato de violação a direito subjetivo (...).”<sup>145</sup> (grifamos).

Novamente, percebe-se a utilidade das definições teórico-gerais para reafirmamos a ideia segundo a qual o conceito de conflito é artificialmente construído e forjado por uma linguagem de sobre nível, aqui entendida no plano da mera asserção.

Isso tudo para dizer, na linha carneluttiana, que jurisdição é conceito indissociável do conflito, mas este, o conflito, adquire um sentido um pouco mais amplo do que o conceito estático de lide, limitada por um processo dispositivo, reportando-se, isto sim, à relação jurídica de direito material<sup>146\_147</sup>.

<sup>145</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 57.

<sup>146</sup> Há quem sustente, inclusive, o abandono do conceito de lide como elemento essencial ao estudo da jurisdição. “Assim, não é adequado que se busque compreender a jurisdição por um método centrado na lide. Litígios podem até existir, mas o objetivo fundamental do processo não é sua composição. O processo é um instrumento de formação de decisões justas, daí a necessidade de compromisso com a qualidade de tais decisões. E essa qualidade só se obtém quando se muda o foco do processo: de instrumento de composição de lides, deve ele passar a ser visto como instrumento de produção de justiça substancial.” (CÂMARA, Alexandre Freitas. **A lide como elemento acidental da jurisdição**. In *Civil Procedure Review*, v.2, n.1: 57-64, jan./apr., 2011).

<sup>147</sup> Aliás, o próprio conceito de jurisdição vem sendo revisitado pelas teorias publicistas que assumem, por exemplo, o caráter jurisdicional da arbitragem: “é propriamente jurisdição, exercida por particulares, com autorização do Estado e como consequência do exercício do direito fundamental de autorregramento (autonomia privada).” (DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. V. 1. 22ª ed. rev., atual. e amp. Salvador: Jus Podivm, 2020, pp. 217/218).

O mesmo debate se dá, no campo processual tributário, quando se discute a administrativização da cobrança executiva, o que exige, de igual modo, um retorno ao conceito de jurisdição.

Daí porque, amplia-se e potencializa-se o campo de cognição do ato-decisão, incorporando as complexidades fáticas essenciais para a composição dos conflitos tributários, evidenciando-se ainda a importância de compreensão da jurisdição enquanto ato-norma, voltada e dirigida para a relação de direito material (tributário).

## **2. Jurisdição enquanto *ato-norma*: a finalidade instrumental do processo tributário**

Como visto em capítulos anteriores, o tratamento da tutela jurisdicional enquanto ato-norma, em sua feição material, revela a principal interseção entre Direito Tributário e Direito Processual, conferindo a exata noção daquele instrumentalismo (normativo) que se dirige para o conflito, alojado no direito material tributário, para nele interferir e produzir efeitos (normativos), na forma de condutas proibidas, permitidas ou facultadas (os chamados modais deônticos).

Nesse sentido, o conflito não se encerra com a produção do ato-decisão, compreendido a partir do dispositivo dos julgados nos quais, a rigor, sintetiza-se a jurisdição por meio de um simples “julgo procedente o pedido” para “declarar...”, “anular”, “condenar” ou “ordenar”, no seu binômio conteúdo-eficácia.

É preciso um olhar adiante em busca da finalidade do processo tributário, que é exatamente a efetividade na regulação das condutas das partes, em torno do comportamento sobre a exigibilidade de determinada imposição fiscal disputada.

Tal regulação de conduta, por sua vez, possui sua exata extensão identificada nos fundamentos da sentença, onde é possível compreender o conteúdo normativo e o efeito normativo (binômio conteúdo-efeito) da tutela jurisdicional, enquanto ato-norma.

Desse modo, enquanto o conteúdo-eficácia do ato-decisão é identificado no dispositivo da sentença, que se remete ao pedido (ampliado pela noção de objeto conflituoso, como já vimos); o conteúdo-efeito do ato-norma é identificado no relatório e fundamento da sentença, que se remete às causas de pedir.

É nos fundamentos, portanto, que “o juiz analisará as questões de fato e de direito” (CPC, art. 489, II) controvertidas pelas partes que, no plano material da efetividade, terão suas condutas reguladas a partir de proibições, permissões ou obrigações acerca de dada exigência fiscal.

Num paralelo com a regra-matriz de incidência tributária – norma tributária de direito material estruturada na forma lógica hipotética-condicional (critérios da hipótese, ou descritor, imputados aos critérios do consequente, ou prescritor) –, teríamos de um lado, o conteúdo da conduta regulada (condições materiais, espaciais e temporais da hipótese de incidência), e, de outro lado, o efeito da regulação da conduta (proibição/permissão de prosseguimento do ciclo da exigência tributária, ou obrigação e fornecimento dos meios para a devolução de determinada exigência paga indevidamente).

Esse binômio normativo é que permitirá, no plano material, reiteramos, a eliminação da crise (patologia) que despertou o interesse na prevenção ou repressão ao direito ameaçado ou violado.

Numa grande síntese, agora integrando as duas perspectivas da tutela jurisdicional tributária (*ato-decisão* e *ato-norma*), tem-se o seguinte quadro prático nas diferentes ações tributárias antiexacionais:

- i)* Proibição de lançamento(s) futuro(s) relativamente a dada regra abstrata sobre a qual pairava uma crise de incerteza acerca da correta incidência,

enquanto efeito normativo que decorre da eficácia (declaratória negativa) do ato de declarar a inexistência da relação jurídico-tributária;

*ii)* Proibição de prosseguimento da cobrança de determinado crédito tributário em particular, enquanto efeito normativo que decorre da eficácia (desconstitutiva) do ato de anular um lançamento concreto;

*iii)* Obrigação de reparação do dano patrimonial mediante veiculação dos meios necessários para a repetição do indébito tributário (precatório), enquanto efeito normativo que decorre da eficácia (condenatória) do ato de condenar.

Assim, a cada conteúdo tutelado atribui-se uma eficácia decisória (plano processual) e um efeito normativo (plano material), daí a parcial conclusão: a tutela jurisdicional é fenômeno linguístico que possui diversos aspectos de análise, compreendendo tanto a parte dispositiva que aplica as regras processuais (*ato-decisão*), como a parte do relatório e fundamentação que aplica as regras materiais (*ato-norma*).

Essa visão instrumental mostra-se absolutamente necessária para a acomodação dos aspectos dinâmicos dos fatos, sobretudo diante das complexidades modernas do objeto dinâmico, extremamente relevantes no contencioso tributário.

## **2.1. Os aportes da semiótica no conceito de jurisdição: o papel do art. 489 do CPC na busca por efetividade jurisdicional**

As diferentes perspectivas (dogmáticas) de análise do mesmo fenômeno (comunicacional), o ato de fala jurisdicional, revelam, com bastante vigor, o dialogismo e o instrumentalismo próprios da epistemologia pragmatista que vimos trabalhando.

Dessa forma, na medida em que estamos tratando da jurisdição enquanto ato de fala, inserido no fenômeno comunicacional do direito, alguns paralelos com a semiótica<sup>148-149</sup> se fazem necessários para que possamos compreender o efeito normativo do ato-norma na regulação das condutas em conflito.

Pois bem, o enfrentamento do tema envolvendo o conceito de jurisdição e a função normativa da tutela jurisdicional vem sendo travado, no âmbito da processualística civil, entre as chamadas teorias precedentalistas (ou transcendentalistas), de um lado, e hermeneutas, de outro<sup>150</sup>, cujo embate basicamente se desdobra em torno da discussão acerca da vinculatividade dos precedentes no *common law* e na *civil law*.

De rigor, nos parece que ambas as correntes procuram enfrentar, por diferentes ângulos, o problema moderno do decisionismo ou utilitarismo jurídico, ora buscando fundamento em teorias da decisão mais preocupadas com o controle formal dos atos predicativos de fala (transcendentalistas), ora buscando fundamento em teorias do respeito aos precedentes a partir da sua tradição e das suas consequências práticas, fortemente pautadas em DWORKIN (hermeneutas).

---

<sup>148</sup> Disciplina que estuda todos os aspectos da linguagem (portanto mais abrangente do que a linguística).

<sup>149</sup> Importa destacar as diferenças entre a matriz semiótica europeia de EDMOND HURSSSEL, mais preocupada com os atos predicativos de fala; e a matriz semiótica americana de CHARLES SANDERS PEIRCE, mais abrangente do que a mera linguística.

<sup>150</sup> Não abordaremos em nem adentraremos em maiores detalhes das referidas teorias. Para melhor compreensão, remetem-nos aos textos de: (i) Julio Cesar Rossi, disponível em <https://emporiiodireito.com.br/leitura/precedentes-na-duvida-nao-aplico-a-dura-saga-dos-precedentes-no-brasil-o-exemplo-privilegiado-da-presuncao-de-inocencia>, consultado em 28/04/2024; (ii) Diego Crevelin de Souza, disponível em <https://emporiiodireito.com.br/leitura/o-que-deve-ser-dito-sobre-e-enfrentado-n-a-compreensao-de-precedentes-dos-hermeneutas>, consultado em 28/04/2024; (iii) Eduardo José da Fonseca Costa, disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-dez-03/eduardo-costa-tribunais-superiores-sao-orgaos-transcendentais/>, consultado em 01/05/2024; e (iv) Lenio Streck, disponível em

Fato é que ambas se voltam (e recolocam) ao problema da jurisdição, na modernidade, o qual na origem opôs CHIOVENDA e CARNELUTTI em torno da seguinte questão, antes já levantada: quais seriam os limites da atividade jurisdicional, declarar ou constituir o direito?

Com o avanço e incremento do regime de precedentes no Brasil e o microsistema adotado no CPC/15, tal qual exposto na Parte II do trabalho, percebemos, através da análise dos seus elementos essenciais (*ratio decidendi* e *obiter dicta*) e suas técnicas de manuseio (aproximação, distinção e superação), a dificuldade em adotar um modelo mecânico (declarativismo), pautado na subsunção, próprio da escola exegética.

Pelo contrário, a incidência/aplicação do precedente passa por uma intensa atividade interpretativa que não se resume a meros silogismos lógicos em cadeia, numa espécie de semioses cegas que se descolam dos fatos e se limitam a reproduzir automática e mecanicamente teses jurídicas, sem muito espaço para crescimento, adaptação e evolução.

Tratar os precedentes como se lei fossem, procurando conferir unidade e completude a partir tão somente da sua autoridade vinculativa formal, certamente limitaria e empobreceria a atividade interpretativa (jurisdicional). Seria o mesmo que trocar uma miragem por outra: ao invés da pirâmide codificadora, a pirâmide jurisdicional.

E com isso, seguir-se-ia negligenciando a normatividade dos fatos<sup>151-152</sup>, de modo que qualquer desvio de efetividade (jurisdicional), ou problema de construção de

---

<https://www.conjur.com.br/2016-out-13/senso-incomum-precedentes-iv-final-interpretar-nao-ato-vontade/>, consultado em 01/05/2024.

<sup>151</sup> JELLINEK, Georg. **Teoria General del Estado**. Buenos Aires: Albatros, 1970.

<sup>152</sup> A doutrina da *força normativa dos fatos*, aliás, foi expressamente aplicada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº 2240/BA, que relativizou a inconstitucionalidade da criação do Município de Luís Eduardo Magalhães - BA, exatamente porque: “*Hipótese que consubstancia reconhecimento e acolhimento da força normativa dos fatos. 3. Esta Corte não pode limitar-se à prática de mero exercício de subsunção. (...) Atua aqui a força normativa dos fatos (normative kraft des faktischen), a que refere Georg*

sentido das normas dirigidas à solução de um dado conflito, seria justificado e atribuído à limitação cognitiva do julgador, e não à desconexão com a realidade do caso.

Assim, um problema ontológico acaba sendo tomado por outro, agora metodológico, no qual a atividade interpretativa (jurisdicional), nessa perspectiva, de algum modo ficaria preservada das dificuldades impostas pela complexidade social que os casos impõem, impedindo, por assim ser, qualquer controle racional do processo decisório dirigido “do” e “para” os problemas do caso<sup>153</sup>.

Esse seria o campo de trabalho das teorias da decisão e da argumentação jurídica, as quais se encontram dentre as teorias analíticas, voltadas ao controle formal das decisões a partir de critérios de hierarquia (formalização do discurso), operando por meio de juízos de subsunção, numa lógica diádica interna ao discurso jurídico, não sendo esse, é importante que se diga, o caso do art. 489, § 1º, do CPC<sup>154</sup>, que está voltado para o controle

---

*Jellinek, que permite compreender a origem e a existência da ordem jurídica, pois na vida do Estado as relações reais precedem as normas em função delas produzidas.”*

<sup>153</sup> “Para tanto, os casos práticos seriam colocados marginalmente entre parêntesis, sob reserva, num lugar indeterminado. Tudo como se os esquemas da realidade fática pudessem ser reproduzidos apenas nos polos supraempíricos da depurada consciência dos julgadores, gerando uma universalidade sem existência concreta. Enfim, o caso seria um dado não tematizado (embora dele tudo parta e embora ele tudo tematize!); seria as bordas de uma realidade que não ingressa no processo de enunciação.

Radicalizada essa subjetividade transcendental às últimas consequências, os tribunais superiores julgariam de um jeito solipsista, sem uma maneira de proceder disciplinada do pensamento, à margem de qualquer transparência metódica. Noutras palavras, trabalhariam imunes a um controle objetivo-racional da marcha que os leva do texto normativo à norma jurídica.” COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Os tribunais superiores são órgãos transcendentais?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-dez-03/eduardo-costa-tribunais-superiores-sao-orgaos-transcendentais/>, consultado em 01/05/2024.

<sup>154</sup> “Art. 489 (...).

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

- I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;
- II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;
- III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;
- IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;
- V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;
- VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

material da racionalidade decisória, sempre em conexão com o caso, portanto mais identificado com as teorias hermenêuticas, operando por meio de juízos de adequação.

E o “processo tributário (hermenêutico) analítico”, ao trabalhar com a tutela jurisdicional em suas feições de “ato-decisão” e “ato-norma”, encampa as duas teorias (da decisão e hermeneuta), conciliando juízos de subsunção e de adequação.

Voltando à semiótica, tem-se que qualquer sistema de linguagem é concebido como um sistema vivo, em constante mutação, e como a ordem jurídica é um sistema de linguagem (que inclui não apenas a língua – atos predicativos de fala –, mas também outros signos de comunicação), ela também se transforma a partir do contexto e da experiência.

Nesse sentido, não se nega que o direito é composto por textos, mas estes (os textos), não são meras coleções arbitrárias de individuais. Esclarecendo o sentido atribuído ao termo texto, recorremo-nos às lições de GABRIEL IVO<sup>155-156</sup>:

“O Direito é composto por textos. Textos jurídicos, do direito positivo, e textos da realidade social sobre a qual incide. Mas não se deve confundir texto apenas com texto escrito. Uma passagem de GREGORIO ROBLES é bem interessante para retratar essa situação:

‘El Derecho no sólo está en los textos escritos sino también en los textos de la realidade social. Es más, el texto escrito casi nunca es un texto completo, sino que su comprensión integral solo suele ser

---

<sup>155</sup> **O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem.** In CARVALHO, Paulo de Barros (coord). “Constructivismo Lógico-Semântico”, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 89/90.

<sup>156</sup> “Para os efeitos que pretendemos, importa discernir o texto, enquanto instância material, expresso em marcas de tinta sobre o papel ou mediante sons (fonemas), com sua natureza eminentemente física, do plano do conteúdo, do contexto, seja o linguístico, seja o extralinguístico.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 191/192.

posible se se le conecta con su parte no escrita. Uma regra jurídica escrita no puede ser entendida si no se la conecta hermenéuticamente con la realidade social a la que va dirigida, integrando dicha realidade como parte del texto completo de la regla en cuestión.’

Portanto, toda a realidade social que é suscetível de compreensão e de interpretação pelos homens consiste num texto. E é assim que a expressão texto é utilizada por PAULO DE BARROS CARVALHO: ‘Não é de hoje que os estudiosos no campo da semiótica vêm tratando a figura do ‘texto’ como conceito de abrangência maior que a formulação escrita d’uma ideia em expressões idiomáticas. Texto, na acepção que venho considerando em meus trabalhos, extrapola tal definição estreita para abranger tudo aquilo que se possa interpretar.’”

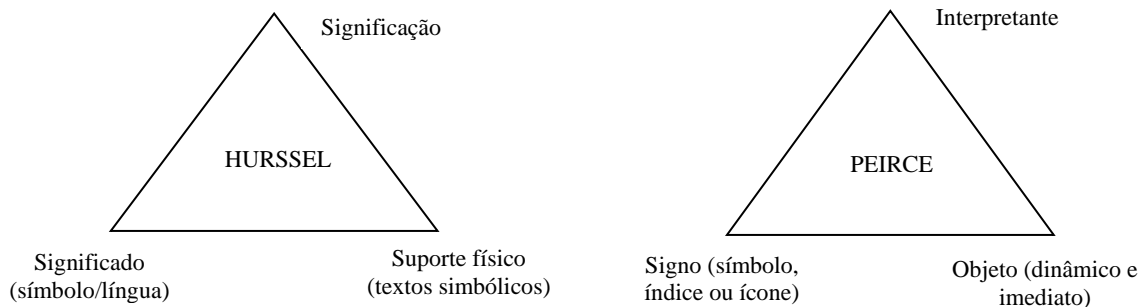
Desse modo, na linha de GADAMER, temos que *tudo aquilo que puder ser interpretado é texto*.

O problema, nos parece, é que com a redução da epistemologia (ciência do conhecimento) à linguística (de origem aristotélica, que dava ênfase aos atos predicativos de fala) como instrumento por excelência do saber científico, prevaleceu-se o dualismo ser e dever-ser no qual se separa (cognitivamente) fato e norma, limitando-se com isso o papel dos fatos na construção das normas jurídicas e, com isso, a própria atividade interpretativa em seu labor sobre os textos.

Ou seja, o direito acabou sendo reduzido aos textos simbólicos, cuja relação sujeito-objeto é pautada na lógica diádica, e a interpretação acabou restringindo-se à análise dos atos predicativos de fala, daí o déficit fático alimentando o crescente déficit de efetividade da atividade jurisdicional.

É sabido que norma não se confunde com texto, pois do contrário tornaríamos dispensável qualquer trabalho interpretativo. Assim, a norma é construída a partir da interpretação dos textos em sentido amplo, os quais compreendem, imediatamente, os textos legais que são veiculados pelos signos simbólicos e, mediamente, os textos contábeis, comerciais, financeiros, econômicos, etc., que são veiculados não apenas por signos simbólicos, senão também por signos indiciários e icônicos.

Nesses termos, contrapõem-se as duas matrizes semióticas: de um lado, a semiótica europeia de inspiração hursseliana, influenciando as teorias analíticas e nominalistas; e de outro, a semiótica americana de inspiração peirciana, influenciando as teorias pragmatistas e hermeneutas, cujos triângulos semióticos são assim representados:



Assim, o debate em torno das questões envolvendo a jurisdição, agora sob o altiplano da semiótica, evidenciam perspectivas complementares que ora enfocam a predominância da sintaxe no *ato-decisão*, ora a predominância da semântica no *ato-norma*.

Natural, portanto, a aproximação das teorias da decisão e da argumentação à matriz semiótica europeia, com foco na relação sujeito-objeto própria da linguística; e, por sua vez, a aproximação das teorias hermeneutas à matriz semiótica americana.

As diferenças entre “transcendentalistas” e “hermeneutas”, “chiovendianos” e “carneluttianos”, portanto, evidenciam apenas perspectivas de análise ou enfoque do mesmo fenômeno (a atividade jurisdicional), ora pendendo para os aspectos do dispositivo no *ato-decisão*, ora para os aspectos da fundamentação no *ato-norma*.

Ponto comum na atualidade, todavia, é que a atividade interpretativa é inerente à jurisdição, o que nos leva à conclusão de que a aplicação do direito necessita recorrer não apenas aos signos simbólicos (textos ou convenções legais), mas também aos signos indiciários e icônicos, sobretudo porque a incidência normativa (que vai do caso à norma, do problema à solução), inicia-se a partir de um processo de similaridades.

Ou seja, os próprios textos legais (signos simbólicos), ao enunciar, por exemplo, valores como justiça, igualdade, isonomia, ou conceitos como legítima defesa, justa agressão, renda, capacidade contributiva, dentre outros, veiculam abstrações que levam o intérprete a juízos de semelhanças, qualidades, possibilidades, a um poder ser no presente. É assim que operam as fórmulas algébricas, as lógicas, um diagrama, as parametrizações dos sistemas de classificações fiscais ou codificações, e por aí vai.

Esse fenômeno da representação e interpretação, a semiótica chama de iconização dos símbolos, ou seja, processo pelo qual a convenção (palavras que levam aos juízos de regularidade do pensamento, à lei, ou dever-ser no futuro) passa, primeiramente, por juízos de possibilidades, ou qualidades, funcionando como um qualissigno<sup>157</sup>.

Desse modo, a interpretação se dá desde o começo da semiose, não prevalecendo o dualismo segundo o qual os eventos são experimentados por meio dos sentidos e os fatos são compreendidos mediante interpretação, numa postura que isola e empurra os problemas da interpretação para a categoria dos eventos.

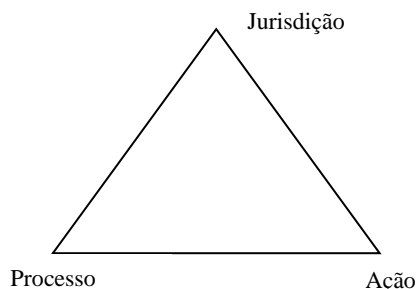
---

<sup>157</sup> Utilizamos aqui das categorias cenapitagóricas ou fenomenológicas de PEIRCE.

Nessa ordem de ideias, temos que a jurisdição, ao partir de uma dada questão formulada num específico conflito, baseia-se no raciocínio abduutivo que, necessariamente, tem início no aspecto icônico da linguagem, pois representa meras possibilidades.

Em sendo assim, abre-se o campo cognitivo da atividade jurisdicional em direção aos fatos e, ao mesmo tempo, oferece-se maior participação democrática dos atores processuais, gerando, por consequência, maior controle no processo decisório responsável pela construção dos sentidos normativos. Em outras palavras, evita-se arbitrariedades próprias de um indesejado decisionismo ou utilitarismo jurídico, tão combatido tanto por analíticos quanto por hermeneutas.

Daí o convite à reflexão sobre a atividade jurisdicional, a partir dos aportes e contribuições da semiótica:



O triângulo semiótico que se propõe à reflexão, no tema da jurisdição, leva em consideração o tripé categorial da teoria geral do Processo Civil (ação, jurisdição e processo), ou seja, a sistematização dogmática que se desdobra em torno do direito fundamental de ação, contraposto ao dever de jurisdição, exercido por meio do processo enquanto veículo que transporta os signos linguísticos ao interpretante, portando as chamadas regras de calibração<sup>158</sup> a que se refere TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.

<sup>158</sup> Regras que permitem a adaptação, permitindo o controle entre meios e fins, como o ônus probatório, a boa-fé, a cooperação, o contraditório, entre outras, ou seja, garantias processuais na aplicação do direito.

Nesse ponto, CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO e RAPHAEL DE FARO<sup>159</sup> inserem os conceitos de demanda e lide nos lugares lógicos do objeto imediato e objeto dinâmico<sup>160</sup>, respectivamente, a partir de correlações entre o instrumentalismo pragmático de DEWEY e o instrumentalismo processual de DINAMARCO.

Assim não o fizemos, primeiramente para evitar equiparações distorcidas entre os diferentes instrumentalismos, sobretudo porque o instrumentalismo processual de DINAMARCO, característico da terceira fase histórica do processo civil, conforme vimos no item 2.3 do Capítulo 2, dista de um caráter sistemático de investigação científica, concebido a partir de uma lógica abdutiva de investigação no contexto da descoberta (lógica probabilística de consequências nos casos futuros), ao modo de DEWEY, para se aproximar de um instrumentalismo teleológico mais afeito a um consequencialismo degenerado pautado em *crenças* e dirigido às consequências (momentâneas) dos casos presentes, por isso mesmo sendo acusado do seu teor utilitarista ou ativista.

O instrumentalismo jusfilosófico de DEWEY, exatamente ao contrário, pressupõe o contextualismo, a continuidade e, com isso, o respeito aos precedentes, pretendendo conferir ferramentas para o adequado controle entre meios e fins decisórios (justificação, aqui, é meio e não fim), sem cair nas tentações decisionistas tão combatidas por DWORKIN, em suas críticas ao tipo consequencialista de pragmatismo.

Em segundo lugar, evitamos uma tomada de posição acerca da equiparação dos conceitos processuais de demanda e lide, com os conceitos semióticos de objeto imediato e objeto dinâmico, a fim de contornar possíveis confusões terminológicas tão assentadas na processualística, até porque, como sustentamos no item 1 do Capítulo 5, a ação seria a

---

<sup>159</sup> ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de; e FARO, Raphael de. **Pragmatismo e processo: o instrumentalismo pragmatista de John Dewey, a investigação e o processo**. In: Revista de Processo: RePro, São Paulo, v. 48, n. 346, p. 16-49, dez. 2023.

<sup>160</sup> A respeito desses conceitos, vide tópico 2.1.1, adiante.

representação parcial do conflito, que é mais amplo do que o conceito carneluttiano de lide, limitado que é(era) pelo princípio do dispositivo.

Como mencionado por PAULO CONRADO, “*a ideia de instrumentalidade transcende o conceito de processo: o instrumento há, desde antes, nas ideais de jurisdição e de ação, visto que tais entidades vinculam-se, ambas, ao propósito de compor conflitos; estes, os conflitos, encontram seu domicílio, por sua vez, numa relação jurídica de direito material (...).*”<sup>161</sup>

Dessa forma, como vimos em tópico anterior, jurisdição é conceito indissociável do conflito, mas este, o conflito, adquire um sentido um pouco mais amplo do que o de lide, limitada por um processo dispositivo, reportando-se (o conflito), isto sim, à relação jurídica de direito material (tributário), ou melhor, à exigibilidade (figura externa) que decorre da relação tributária, o que confere maior efetividade à tutela jurisdicional, uma vez que o fato conflituoso não fica reduzido ao conceito estático e formal de lide, tal qual concebido tradicionalmente (conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida), daí a nossa ressalva quanto à incorporação do conceito de lide no vértice dirigido ao lugar lógico do objeto (dinâmico).

Esse seria, aliás, o grande mérito do art. 489 do CPC, que mais do que amarrar analiticamente a estrutura da sentença (relatório, fundamentos e dispositivo), prescreve autêntico compromisso da tutela jurisdicional com a efetividade, ao veicular não apenas as ferramentas de *stare decisis* (aproximação e distinção), como também e sobretudo, ao exigir a articulação dos conceitos jurídicos utilizados na fundamentação com o motivo concreto que justificou a sua incidência no caso em julgamento.

---

<sup>161</sup> CONRADO, Paulo Cesar. “Execução Fiscal”, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017, p. 2/3.

Esse motivo concreto seria, exatamente, o conflito instrumentalizado no processo a partir do direito de ação (categoria que compreende os institutos processuais em torno da petição inicial, demanda, lide, condições da ação, pressupostos processuais, partes, etc.), e que se reporta, por sua vez, à relação jurídica de direito material.

Portanto, numa aproximação semiótica, a relação jurídico-tributária (posta ou pressuposta) –, cuja negativa do consequente (dever jurídico de pagar o tributo) está sendo discutida pelo autor da ação, em nível de asserção, na sua petição inicial –, em toda a sua complexidade compositiva que deriva da exigibilidade (potencial, efetiva ou exaurida<sup>162</sup>), seria, por assim dizer, o chamado objeto dinâmico do processo.

Pensamos com isso conciliar as perspectivas do *ato-decisão* e do *ato-norma*, num compromisso explícito com as ferramentas pragmatistas, dentre elas o instrumentalismo e sua lógica da abdução.

Lembremo-nos, por fim, que na vida real, a relação jurídica conflituosa que gera a dúvida objetiva nos conflitos tributários, nos quais as partes têm a perder ou a ganhar, gira em torno do patrimônio: manutenção ou expropriação forçada do patrimônio, esse é o dilema a ser resolvido (e realizado) pela tutela jurisdicional.

### **2.1.1. Objeto dinâmico e imediato, evento e fato**

O déficit fático nos processos tributários e a dicotomia fato/direito, como vimos insistindo, tem gerado conhecidos problemas de efetividade jurisdicional que, no campo temático do presente trabalho, acabaram levando à equiparação entre segurança

---

<sup>162</sup> Vide item 1 do Capítulo 6.

jurídica e isonomia como solução para esses problemas, num equivocado modelo metodológico que ainda opera na lógica dedutiva, própria do formalismo jurídico.

Mistura-se, irrefletidamente, o “dever-ser” à categoria do “ser”, sobrepondo-se a dedução à abdução, razão pela qual algumas considerações semióticas complementares se fazem necessárias para a compreensão da fenomenologia que estamos utilizando na análise do conceito de jurisdição, no contexto do instrumentalismo, evitando a negligência quanto à normatividade dos fatos.

Isso porque, a linguagem da realidade social encontra-se em constante intercâmbio com a linguagem do direito positivo, tratando-se, portanto, de fenomenologia onde os chamados conteúdos exteriores ao direito são por ele internalizados, daí a pergunta: como se dá a semiose entre o que é externo e o que é interno ao direito? E ainda, se o que é externo está em constante expansão e evolução, onde se encontra o limite da interpretação e internalização desses conteúdos exteriores?

Nesse sentido, temos os conceitos de objeto dinâmico e objeto imediato, próprios da semiótica peirciana, segundo a qual não existe um isolamento cognitivo entre evento e fato, até porque, numa perspectiva comunicacional, o texto em sentido amplo compreende e contém o texto em sentido estrito.

Em resumo, não temos acesso direto ao que chamamos de mundo real, mas apenas às suas representações, a partir de juízos seletivos que, portanto, constituem o objeto imediato do conhecimento, ou sua forma. Como tal, o objeto imediato remete-se ao objeto dinâmico, este, por sua vez, jamais integralmente acessível, dando ensejo ao que EDGAR MORIN denominou de *zona de penumbra do real*, acessível à cognição pelos portões ou juízos da percepção, na linha de PEIRCE, os quais, por sua vez, nos levam ao

contato com a experiência externa, que é conjectural, altamente falível, detendo, portanto, natureza abdutiva<sup>163</sup>.

Na linha de pensamento de MORIN, o mundo das coisas é muito mais amplo do que suas representações, por isso se fala em multiplicidade dos níveis de realidade e multiplicidade também de realidades. E qualquer tentativa de redução dessas múltiplas realidades não passa de mera simplificação cognitiva.

O direito positivo, na tentativa de reduzir complexidades, também promove simplificações, representando a realidade de forma sempre e necessariamente parcial, por isso a abertura semântica e pragmática potencializa sua vocação normativa, ao mesmo tempo em que dificulta a compreensão do jurídico.

Os textos legais em sentido estrito, suporte físico, ou signos simbólicos, são representações de uma realidade mais complexa, daí porque a distinção entre objeto imediato e dinâmico deixa clara a expansividade das palavras, havendo sempre um descompasso entre ambas as realidades, o que se evidencia na comparação dos conceitos normativos no tempo<sup>164</sup>.

A palavra família, ou núcleo familiar, hoje não tem o mesmo significado de antes, assim como diversos conceitos em matéria tributária, como os de extrafiscalidade,

---

<sup>163</sup> A respeito da lógica abdutiva, remetemo-nos ao Capítulo 2 e ao item 3 do Capítulo 3.

<sup>164</sup> “O fluxo do acontecer histórico é imprevisível e suas incontidas mutações acrescentam uma dificuldade enorme para o fim de gerar modos de controle e nutrir expectativas de padronizar conteúdos. Daí por que o sistema jurídico, abrindo mão das ocorrências efetivas, se atém a formas de interação, a pautas de comportamento com referentes semânticos genéricos, providência que é sempre um *posterius* em relação ao fato social objeto das normas e que provoca o inevitável descompasso entre os dois planos: o da realidade social e o do ordenamento jurídico que sobre ela incide, numa ‘circularidade’ que chama a atenção do observador e passa ser um dos traços bem característicos da concepção pós-moderna do direito. (...) Seja como for, é naquele vazio cronológico que acontecem as coisas, se instalam as novidades, surgem costumes auspiciosos ou preocupantes, propostas de modificações pela via da instauração, da restauração, da revolução (...). O jurista, exegeta das proporções inteiras deste todo sistemático, pela atitude cognoscitiva de interpretação, é o ponto de intersecção destes dois mundos sígnicos: realidade e direito positivo, em toda sua complexidade.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 205/206.

isonomia ou equidade no custeio da previdência, faturamento, insumo, os quais vêm sofrendo constante evolução, em especial através dos julgamentos de casos concretos.

Por essa razão, os signos transportam a forma do objeto imediato à consciência interpretante, carregando as representações parciais do objeto dinâmico. De modo que o objeto determina o signo, não o contrário. Conforme LÚCIA SANTAELLA<sup>165</sup>:

“(...) a noção de objeto dinâmico, ao pressupor a questão da percepção, livra a semiose pierceana das malhas do idealismo, sem incorrer, ao mesmo tempo, na iminência de resvalar por um realismo ingênuo. Nessa medida, limito-me a apontar para os aspectos mais fundamentais da percepção, com vistas a salientar sua interdependência com os objetos do signo. Se, de um lado, a inserção da percepção no diagrama lógico da semiose ajuda a esclarecer a noção de objeto do signo, de outro lado, a leitura da percepção à luz da tríade semiótica ajuda a esclarecer a percepção ela mesma.”

Portanto, analisando o papel do objeto dinâmico na semiótica, PEIRCE sustenta que os elementos de todo conceito entram no pensamento lógico através dos portões da percepção. Justifica-se, então, o paralelo com a abertura semântica e pragmática do sistema jurídico, responsáveis pela atualização e evolução do direito.

De qualquer modo, a diferenciação entre dado (ou evento), fato e fato jurídico é questão que vem desde a filosofia, passando pela teoria do conhecimento e, como não poderia deixar de ser, também influencia a teoria geral do direito. Não há dúvidas que

---

<sup>165</sup> **O que é semiótica.** São Paulo: Brasiliense, 2006, p. 48.

Sobre a natureza abdução do juízo perceptivo, ver: SANTAELLA, Lucia. **Percepção: Fenomenologia, ecologia, semiótica.** São Paulo: Cengage Learning, 2011.

existem diferenças, seja na linguística, na lógica, na semiótica ou na física, de modo que o fato é mera representação do evento, uma versão.

Não obstante, não se nega o acesso aos eventos, ainda que de forma sempre incompleta e imparcial, como não poderia deixar de ser. Os fatos são relatos linguísticos dos eventos e, numa visão comunicacional do direito, permitem a reconstrução, recomposição e atualização dos dados da experiência.

Com efeito, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR faz a distinção entre língua-normativa e língua-realidade, nos seguintes termos:

“(...) essa realidade-língua (LR), para o jurista, aparece como de fato acontece: é fato que ocorreu urgência, é fato que foi expedida uma medida provisória pelo Presidente da República. Que significa fato? É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia de Rubicão por César é um evento. Todavia, ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubiã’, conferimos realidade ao evento. ‘Fato’ não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade. (...)”

Pois bem, quando interpretamos, analogamente com o que sucede na tradução, realizamos a passagem de uma língua, a das prescrições normativas (LN), para outra língua, a da realidade (LR). Note que estamos falando de interpretação de normas e não de verificação de fatos. Saber se ocorreu ‘urgência’ ou ‘se o Sr. J. bate na mulher’ é um problema de verificação, interno à língua-realidade (LR). A interpretação

hermenêutica de que estamos tratando cuida da passagem de (LN) para (LR), portanto, é uma questão interlinguística.”<sup>166</sup>

Da mesma forma, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue linguagem social e linguagem do direito positivo, com a particular diferença que identifica, na linguagem social, os eventos referidos pelo direito positivo. Vejamos:

“Com efeito, se as mutações que se derem entre os objetos da experiência vierem a ser contadas em linguagem social, teremos os fatos, no seu sentido mais largo e abrangente. Aquelas mutações, além de meros “eventos”, assumem a condição de “fatos”. Da mesma forma, para o ponto de vista do direito, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.

(...)

Essa elaboração de linguagem a que se dedica o legislador tem um objeto dinâmico, que é o fato social, isto é, aquele seguimento linguístico assim qualificado pela comunidade. O objeto imediato, para o direito, será o modelo do enunciado conotativo formado na norma geral e abstrata e todos os enunciados protocolares que puderem subsumir-se na amplitude do conceito legislado.”<sup>167</sup>

Apesar de aparentemente limitar o objeto dinâmico do direito aos fatos, é o próprio PAULO DE BARROS CARVALHO que inclui os eventos na composição normativa do sistema jurídico ao sustentar, em diversas passagens, a concepção ampla dos

---

<sup>166</sup> **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, 5ª edição. São Paulo, Atlas, 2007, p. 280.

<sup>167</sup> **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 105 e 110.

textos no contexto comunicacional do direito, à medida que o sistema social também é um sistema comunicacional de nível objeto, sobre o qual atua o direito positivo<sup>168</sup>.

Até porque, a experiência colateral do intérprete, vale dizer, o contexto de qualquer interpretação, integra e limita a atividade interpretativa, condicionando os axiomas da inesgotabilidade dos sentidos e da intertextualidade.

Esse contexto, agora, é que foi expressamente contemplado pelo art. 489 do CPC ao exigir sua fundamentação no processo de formação do convencimento e adjudicação normativa, fornecendo um controle objetivo da interpretação jurisdicional.

Em matéria tributária, os eventos (objeto dinâmico) seriam, por assim dizer, as atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas, v.g, a circulação de mercadorias, a tradição de bens e produtos, a industrialização, o transporte (rodoviário, marítimo ou aéreo), a prestação de serviços, etc. Já os fatos (objeto imediato) estariam parcialmente representados nos signos dessas atividades, seja através da contabilidade, da documentação comercial ou fiscal, do pagamento do preço, enfim, seria a linguagem da facticidade social, contábil, econômica, financeira, e assim por diante.

O princípio tributário da essência sobre a forma, corolário da estrita legalidade, aliás, exige um adequado tratamento entre forma e conteúdo, ou objeto imediato e objeto dinâmico, de modo que um instrumento de doação não pode sobrepor-se, por exemplo, a uma efetiva compra e venda.

Assim, numa perspectiva instrumental, não há que se limitar o objeto dinâmico do direito aos relatos dos fatos sociais, sob pena de incorrer em decisionismos formalistas, além de aprisionar e impedir a evolução dos conceitos jurídicos. É extremamente relevante,

---

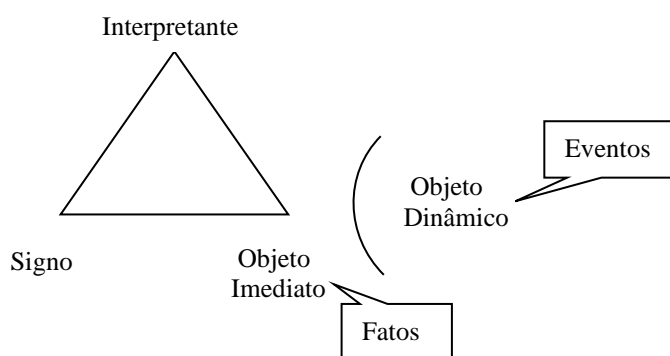
<sup>168</sup> “O direito positivo, enquanto camada de linguagem prescritiva, se projeta sobre o contexto social, regulando as condutas intersubjetivas e direcionando-as para os valores que a sociedade quer ver

então, incluir os eventos, em toda sua profundidade e complexidade, na semiose normativa do direito, integrando a fundamentação das decisões a partir de processos abduativos que levem em conta o caráter icônico dos símbolos, sempre com a ressalva de que jamais serão integralmente conhecidos.

Tanto os fatos jurídicos (retratados conotativamente nos antecedentes das normas abstratas, ou denotativamente nos antecedentes das normas concretas), como os fatos sociais, são apenas um ponto de vista da experiência concreta.

Veja-se, nesse sentido, a elucidativa passagem de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo a qual: *“Aplicando ao estudo do direito, essa distinção de origem peirceana vai possibilitar-nos imediatamente, compreender a dualidade existente entre o fato social, que já é um recorte promovido pela linguagem relatora do correspondente evento, e o fato jurídico, nova incisão feita por outra linguagem e que opera sobre o primeiro recorte.”*<sup>169</sup>

Por essa razão, a semiose jurídica absorve no interior do direito uma multiplicidade de realidades nunca inteiramente conhecida, mas permanentemente pressuposta, sempre em busca de uma finalidade: a efetividade. A ordenação do universo jurídico, desta feita, ocorre através da relação do interpretante com o objeto (dinâmico e imediato), através do signo. Veja-se a representação:



*praticados.”* CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 207.

É assim que a jurisdição é compreendida, na sua conciliação entre analíticos e hermeneutas, nas diferentes perspectivas do *ato-decisão*, voltado para o dispositivo dos julgados, e o do *ato-norma*, voltado para a fundamentação da decisão que se (re)projeta para as relações jurídicas de direito material, regulando as condutas sociais postas em conflito em torno da exigibilidade do crédito tributário.

É por isso que, de alguma forma, se atribui normatividade ao preâmbulo da Constituição Federal, às exposições de motivos das leis, às ementas dos julgados ou mesmo às súmulas persuasivas de jurisprudência dominante, na medida em que remetem ao contexto comunicacional do direito, à sua enunciação, permitindo o ingresso do receptor da mensagem prescritiva ao conteúdo transmitido.

Com efeito, assim se torna possível compreender a normatividade do ser, dos eventos, dos fatos sociais, econômicos, financeiros, contábeis, e assim por diante, vale dizer: não se tratam de normas jurídicas, mas determinam a sua normatividade, a qual não é reduzida ao dever-ser e nem fica condicionada aos processos dedutivos, pelo contrário, exigindo também a integração da abdução e indução.

Conforme insistia GERALDO ATALIBA, o reducionismo da norma ao fato (sociologismo), da norma positiva à norma ideal (jusnaturalismo), dos valores e normas às estruturas lógicas (logicismo), é sempre um desconhecimento da experiência integral do direito.

A norma jurídica produzida pela atividade jurisdicional, portanto, é o resultado de uma multiplicidade conformativa que toma os enunciados conotativos das hipóteses

---

<sup>169</sup> Obra citada, p. 111.

abstratas, os enunciados factuais dos casos concretos e, ainda, o contexto determinado pelas experiências colaterais em relação com o objeto dinâmico.

### 3. Impactos da tecnologia no conceito de jurisdição

Se, por um lado, o déficit fático incentivou e agravou a crise de efetividade da jurisdição a partir do descolamento da realidade material do caso em conflito, por outro lado, o advento das ferramentas tecnológicas a partir da década de oitenta, consistentes nos computadores pessoais, seguidos de scanners portáteis e, mais recentemente, das redes sociais e respectivos algoritmos, facilitou a difusão de um tipo massificado e padronizado de contencioso que acabou retroalimentando o distanciamento das decisões judiciais da almejada justiça e segurança<sup>170</sup>.

No contexto dessa circular retroalimentação, nota-se algo em comum na busca pela efetividade: a redução de complexidades por meio de cortes arbitrários que procura enquadrar o direito por meio de um formalismo matemático.

Com isso, a par da busca por sua qualificação, as decisões judiciais igualmente passaram a massificar-se por meio de ferramentas tecnológicas de simplificação decisória, quando então se verifica o desenvolvimento de *software*'s jurídicos voltados não apenas para a gestão de carteiras de processos e acervos de processos digitais, senão para a própria produção do trabalho de identificação e valoração relativamente a “questões repetitivas”, “repercussões gerais” e, sobretudo, filtros recursais nos Tribunais de cúpula.

---

<sup>170</sup> “Enfim, a extensa massificação social, que transforma a sociedade numa sociedade de consumidores, faz da economia um processo de produção massificada, comercialização massificada e consumo massificado, reduzindo quase todas as atividades humanas, da arte ao lazer, da ciência à cultura, a objetos de consumo, isto é, a objetos descartáveis após o uso.” FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **O Direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 125.

Como reação a esse indigitado decisionismo digital, mais recentemente nos deparamos com o desenvolvimento de programas de jurimetria que já vêm sendo questionados junto aos Tribunais, a partir dos quais empresas buscam pautar suas análises de riscos no histórico de decisões em cada Juízo, sendo então acusadas de manipulação da jurisprudência (vide recente caso UBER<sup>171</sup>).

Assim, percebe-se que a tutela jurisdicional, em grande medida, está sendo moldada (não apenas formalmente, mas também em seu conteúdo), por ferramentas tecnológicas, incluindo a utilização de inteligência artificial, num modelo de simplificação decisória pautado no ideal de eficiência, igualdade e neutralidade, no qual se desconhece, contudo, o viés da programação, daí as perguntas: o que se pretende é entregar efetividade e justiça ao jurisdicionado, ou seguir desafogando o acervo do judiciário, na antiga lógica da simplificação decisória? Nesse sentido, o que estaria sendo considerado como questão de fato impeditiva de seguimento de recursos? Qual cotejo fático-normativo se estaria realizando a partir das peças dos autos? Quais os termos de busca estão sendo utilizados na programação para a formulação e conformação das decisões?

Tomando conta dessas questões, veja-se a recente terceira edição do “J20”, encontro que reúne representantes das Supremas Cortes dos países do G20 para discutir os caminhos da transformação digital no sistema judicial<sup>172</sup>, realizada no Rio de Janeiro, onde *“foram levantadas preocupações com questões éticas, discriminatórias e excludentes que podem estar relacionadas à possibilidade de automatização de decisões e outras aplicações de IA nos processos judiciais.”*

---

<sup>171</sup> <https://diplomatie.org.br/uber-recorre-a-jurimetria-e-manipula-jurisprudencia/>, consultado em 05/05/2024.

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/trabalho/juiza-nega-acao-em-que-mpt-acusava-uber-de-manipular-jurisprudencia-com-jurimetria-31102023>, consultado em 05/05/2024.

<sup>172</sup> <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=537077&tip=UN>, consultado em 26/05/2024.

A modernidade algorítmica do direito é redutora de complexidades, procurando lidar com a realidade complexa por meio de cortes arbitrários, enquadrando o direito por meio de um formalismo que muitas vezes limita ou distorce a cognição necessária para a resolução dos casos conflituosos.

Em contrapartida a esse modelo formal, no contexto do chamado neoconstitucionalismo, nos deparamos com a exigência cada vez maior da “*desneutralização política do juiz.*” Nas palavras de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

“Hoje, com o advento da sociedade tecnologicamente massificada (internet, redes sociais) e do Estado providência tecnologicamente burocrático (burocracia computadorizada), parecem desenvolver-se exigências no sentido de uma desneutralização política do juiz, que é chamado, então, a exercer uma função socioterapêutica, liberando-se do apertado condicionamento da estrita legalidade e da responsabilidade exclusivamente retrospectiva que ela impõe (julgar fatos, julgar o passado), obrigando-se a uma responsabilidade prospectiva, preocupada com a consecução de finalidades políticas (julgar no sentido de prover o futuro). E disso ele não mais se exime em nome do princípio de uma legalidade formal (*dura lex sed lex*).”<sup>173</sup>

Diante do paradoxo da neutralidade tecnológica *versus* desneutralização do juiz, entra em cena os debates sobre discriminação algorítmica e soberania digital<sup>174-175</sup>, sobretudo porque a pretensão de objetividade e neutralidade dos modelos formais de

---

<sup>173</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **O Direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 127.

<sup>174</sup> MENDES, Schertel Laura; MATTIUZZO, Marcela. **Discriminação algorítmica: conceito, fundamento legal e tipologia**. In *Direito Público*, [S.l.], v. 16, n. 90, dez. 2019, p. 43. Disponível em: <https://portal.idp.emnuvens.com.br/direitopublico/article/view/3766>, consultado em 05/05/2024.

<sup>175</sup> BERLINSKI, David. **O advento do algoritmo: a ideia que governa o mundo**. Trad. Leila Ferreira de Souza Mendes. São Paulo: Globo, 2002.

programação não subsistem no ambiente de inteligência artificial, de modo que passa a ser importante saber o que pensa o programador, ou seja, quais os critérios que estão sendo utilizados para a tomada de decisão programada.

O nosso mundo fático, de início binário, marcado por um dualismo cartesiano que divide e recorta tudo ao nosso redor entre “dentro” ou “fora”, “bem” ou “mal”, “certo” ou “errado”, “válido” ou “inválido”, “ser” ou “dever-ser”, “lícito” ou “ilícito”, transforma-se num mundo de múltiplas possibilidades, a começar pelas descobertas da física quântica.

A partir de então, um átomo pode ser ao mesmo tempo massa e energia, a inteligência artificial e redes neurais não trabalham mais com algoritmos binários, senão expandem e evoluem a partir de combinações variadas de algoritmos que se multiplicam.

Voltamos então ao problema da hierarquia das fontes, explorado no Capítulo 1, que não pode ser tratado ao modo da “miragem piramidal”, modernamente substituída por uma “miragem jurisprudencial”, pois a construção da soberania digital deve ser feita de baixo para cima, com a participação efetiva dos atores processuais, em absoluta conexão com a facticidade dos casos, num olhar prospectivo.

O processo decisório pautado nas ferramentas tecnológicas não pode fechar-se em si mesmo, numa hierarquia formal imposta por padrões lógico-dedutivos que acabam produzindo novos e desdobrados contenciosos, aumentando o problema da efetividade.

Por isso, a atual fase tecnológica do processo nos convoca à reflexão sobre a atualização do conceito de jurisdição, onde: *i*) passa-se a assumir a desneutralização política do juiz na busca por efetividade jurisdicional; *ii*) acomode-se metodologicamente a continuidade decisória entre o “conflito passado”, o “conflito presente” e o “conflito futuro”; *iii*) valorize-se o contexto da descoberta, essencial para que se delimite adequadamente as perguntas que se pretende responder num dado caso concreto; e *iv*)

propicie-se ferramentas que forneçam ambiente de dialogia e consensualidade nessa acomodação metodológica.

Na modernidade algorítmica da jurisdição, as perguntas corretas adquirem maior importância e relevância do que as próprias respostas, de modo que a efetividade das decisões passa a conectar-se mais com a fundamentação (*ato-norma*), do que com o dispositivo (*ato-decisão*).

E ainda, como desdobramento da terceira fase histórica do processo (a do instrumentalismo processual), surgem as novas ondas de acesso à justiça, em referência à obra de MAURO CAPPELLETTI<sup>176</sup>, na qual a centralidade decisória sai do Judiciário e passa para o ambiente extrajudicial, com foco nas partes do conflito.

Ou seja, justiça deixa de ser sinônimo de Judiciário, de modo que acesso à justiça passa significar acesso aos modos de solução de conflitos, daí o termo justiça multiportas<sup>177-178</sup>.

E o CPC/15, em busca de efetividade jurisdicional, incorpora pilares claros ao redor de eixos temáticos como ampliação do diálogo e dos poderes diretivos das partes no processo, saneamento compartilhado e distribuição dinâmica do ônus das provas, mútua cooperação, contraditório maximizado, não surpresa e desjudicialização na perseguição de respostas não adjudicadas aos conflitos.

Assim é que, de maneira potencializada, surge o ambiente propício ao avanço e ampliação do conceito de jurisdição, no contexto da fase tecnológica do processo,

---

<sup>176</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Tradução de Ellen Gracie Nothfleet. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1988.

<sup>177</sup> Promovendo uma análise crítica bastante interessante do sistema multiportas no Brasil a luz do CPC/2015: BAHIA, Alexandre Melo Franco. NUNES, Dierle. PEDRON, Flávio Quinaud. **Teoria geral do processo**. Salvador: Juspodivm, 2020. pp. 170/177.

<sup>178</sup> No âmbito normativo brasileiro, convém destacar a Resolução CNJ n. 125, de 29 de novembro de 2010.

juntamente com os demais modos de solução de conflitos<sup>179</sup>, os quais, no campo do contencioso tributário, ganham crescente destaque nos debates em torno das possibilidades de se transacionar em torno do próprio direito material tributário e, com isso, em torno da atividade administrativa plenamente vinculada que decorre do lançamento do crédito e da obrigação tributária<sup>180</sup>.

## **Capítulo 6. Jurisdição tributária e processo tributário**

### **1. Ações tributárias e tutelas jurisdicionais no macrossistema de cobrança**

A tutela jurisdicional, já o vimos, expressa a intersecção entre os pontos de partida e de chegada do fato conflituoso, que no campo tributário desdobra-se em torno do avanço das normas impositivas sobre o patrimônio do contribuinte.

Isso porque, tributação é atividade estatal expropriatória exercida pela produção de normas jurídicas (ou cadeias normativas), com o fim de implementar alterações materiais (patrimoniais) nas relações intersubjetivas entre fisco e contribuinte.

Numa síntese reduzida da atividade tributante, exigibilidade e patrimônio (eficácia social/econômica), apesar de exteriores à norma tributária, estão no centro de todas as disputas em torno da cadeia de cobrança do crédito tributário, desde a outorga de competências até a expropriação forçada.

---

<sup>179</sup> Tratando do assunto com maior vagar: GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo**. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016. pp. 20/21.

<sup>180</sup> Veja-se a realidade da transação tributária atualmente, bem como os avanços sobre o debate acerca da arbitragem, institutos esses, todavia, que não serão aqui abordados. A respeito desses temas: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**. São

Nesses termos, as cadeias de cobrança ou ciclo de positivação da obrigação tributária evoluem a partir dos graus de eficácia da exigibilidade (patrimonialmente falando), de modo que exigibilidade potencial, efetiva, exaurida ou pendente são efeitos exteriores da norma tributária<sup>181</sup>. Esses níveis de exigibilidade (ou de exposição patrimonial), é que determinam os conflitos tributários e induzem os diferentes comportamentos de fisco e contribuinte, num confronto entre arrecadação e segurança patrimonial.

Numa linha do tempo, temos o seguinte: 1) antes da regra matriz não há que se falar em eficácia normativa e, portanto, em exigibilidade; 2) com a ponência da regra matriz de incidência, surge a potencialidade da incidência, daí tem-se a exigibilidade potencial; 3) diante da regra matriz “incidida” pelo ato de lançamento, tem-se a exigibilidade efetiva; 4) com a extinção da obrigação tributária, a exigibilidade é exaurida; e 5) não havendo a extinção da obrigação, a exigibilidade então efetiva, qualifica-se como pendente.

Trata-se, insistimos, dos efeitos que a norma produz sobre o patrimônio do contribuinte (eficácia social/econômica), fornecendo interessante recurso de análise dos modos de intervenção do fisco e contribuinte durante a cadeia de positivação, ou seja, das ações tributárias em sua evolução dinâmica.

Verifica-se, de todo modo, que as alterações patrimoniais almejadas pela atividade estatal de cobrança dependem, essencialmente, do estado de exigibilidade da obrigação tributária, exigibilidade essa que, também, passa a sofrer tensões a partir do comportamento material e processual de credor e devedor.

---

Paulo: RT, 2019; e CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação tributária na prática da Lei n. 13.988/2020**. São Paulo: RT, 2020.

Nesse sentido, é possível visualizarmos a evolução da relação jurídico-tributária e, correlatamente, do interesse de agir nas relações processuais que se desdobram a fim de resguardar ou constranger o patrimônio (plano eficaz das normas tributárias), assim dialogando, numa outra perspectiva, sistema primário e sistema secundário, no contexto do macrossistema de cobrança.

De um lado a eficiência administrativo-arrecadatória como imperativo das normas do sistema primário, e de outro a efetividade processual, correlatamente, como imperativo das normas do sistema secundário. Trata-se de dois vetores no confronto entre arrecadação e segurança patrimonial, na busca pela extinção do laço jurídico existente entre credor e devedor (satisfação da exigibilidade).

Adotadas essas premissas, temos cobrança em sentido amplo, no nível do sistema primário (das relações jurídicas de direito material tributário), e cobrança em sentido estrito, no nível do sistema secundário (das relações de direito processual), tudo confluindo, do ponto de vista lógico-pragmático, para a arrecadação ou, em outros termos, para as alterações econômico-patrimoniais derivadas da atividade tributante.

A partir daí, é possível tomarmos consciência do chamado macrossistema de cobrança do crédito tributário e seus diferentes modos de afetação no intercâmbio entre arrecadação e segurança patrimonial.

O processo tributário, nesse ponto de intersecção, funciona (ou deveria funcionar), como instrumento de acomodação dessa tensão pressuposta.

---

<sup>181</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário com o novo código de processo civil.** In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *Direito Tributário e os novos horizontes do processo.* São Paulo: Noeses, 2015.

Retomemos aqui, agora de maneira mais objetiva, a relação bimembre conflito-jurisdição, a partir da qual verificamos a classificação das ações tributárias e respectivas tutelas jurisdicionais no clico de positivação da exigência tributária, a saber:

- i)** Exigibilidade potencial: conflitos edificados a partir de uma ameaça de lesão (direito ameaçado – crise de incerteza quanto à incidência abstrata), produzindo tutelas jurisdicionais preventivas com efeitos para o futuro: ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou mandado de segurança preventivo;
- ii)** Exigibilidade efetiva: conflitos edificados a partir de uma lesão concreta (direito violado – crise de legalidade num dado lançamento), produzindo tutelas jurisdicionais repressivo-corretivas com efeitos retroativos: ação anulatória de débito fiscal ou mandado de segurança repressivo, aqui incluindo-se, ainda, as chamadas ações ou incidentes de defesa no ambiente executivo (embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade);
- iii)** Exigibilidade exaurida: conflitos edificados a partir de um dano patrimonial (crise de inadimplemento), produzindo tutelas repressivo-reparadoras: ação de repetição de indébito, aqui incluindo-se as ações ou pedidos declaratórios de compensação; e
- iv)** Exigibilidade efetiva-pendente: conflitos edificados a partir da inércia ou omissão do sujeito passivo quanto ao dever jurídico de pagar o tributo lançado (crise de inadimplemento), produzindo atos expropriatórios forçados mediante tutelas repressivo-executivas: ação de execução fiscal, aqui incluindo-se também a cautelar fiscal.

Sem falar, ainda, na ação de consignação em pagamento em matéria tributária, espécie processual que, por conta do seu duplo cabimento (dúvida subjetiva para quem pagar e/ou recusa infundada do recebimento do tributo), é cabível tanto no estágio da exigibilidade potencial, como efetiva.

A cada conflito, portanto, identificamos um específico interesse de agir, correlacionado a um tipo de ação, que por sua vez impõe determinado modo de composição judicial, com a produção de diferentes manifestações jurisdicionais.

Preenchemos assim o quadro geral das chamadas categorias processuais tributárias fundamentais, nas quais se agregam as perspectivas sintática (forma), semântica (sentido) e pragmática (função) da atividade jurisdicional, responsável, no fim de tudo, pela adjudicação da correta resposta à pergunta que deu início ao conflito, colocando fim à disputa (patrimonial) em torno da exigibilidade.

Na perspectiva sintática, verificamos os laços normativos entre normas primárias e secundárias (relação de signos com signos), a partir dos quais conseguimos analisar questões como, por exemplo, direito de ação e seus desdobramentos: legitimidade de partes, alcance subjetivo dos julgados, etc.

Na perspectiva semântica, verificamos as relações entre os sentidos normativos disputados (relação de signos com seu objeto), ou seja, as normas na sua interação mediata com o objeto conflituoso, a partir do contexto da descoberta dos fatos, permitindo investigarmos questões em torno da *ratio decidendi* das decisões, provas, instrução processual, alcance objetivo dos julgados, dentre outros.

Já na perspectiva pragmática, verificamos as relações normativas nos diferentes contextos de aplicação (signos em relação com os usuários), potencializando a análise

dinâmica da exigibilidade no contexto das suas interações sociais e econômicas, possibilitando uma série de incursões no estudo da efetividade da jurisdição.

Em suma, a relação bimembre conflito-jurisdição desperta nossa atenção para categorias teórico-gerais que interagem no campo especulativo do fenômeno processual tributário, com consequências práticas a partir do sincretismo e da instrumentalidade.

Até porque, é nessa relação bimembre (conflito-jurisdição) que: 1) investigamos o campo de definição do interesse de agir (categoria que se desdobra do direito de ação) e das tutelas jurisdicionais, coisas julgadas e seus efeitos (categorias que se desdobram do dever de jurisdição); e 2) surpreendemos a dupla implicação da tutela jurisdicional, enquanto *ato-norma* e enquanto *ato-decisão*, sintetizando a trilogia da decisão judicial: relatório, fundamento e dispositivo (conectado com os fatos, as causas de pedir e os pedidos).

Daí porque, como ensina PAULO CONRADO<sup>182</sup>, a chamada instrumentalidade (aqui conectada com a dogmática tributária) é identificada a partir *i*) do antecedente material, vale dizer, do conflito tributário subjacente, alojado na relação jurídica (posta ou pressuposta) de direito material disputada, mas também *ii*) do consequente material, vale dizer, da eficácia jurisdicional na realização do bem da vida<sup>183</sup>.

Em outras palavras, as ações tributárias partem da relação material de direito tributário para nela, ao final, regressar, estabilizando as justas expectativas normativas, daí a relevância de um olhar prospectivo, para o futuro.

---

<sup>182</sup> <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>, consultado em 09/06/2024.

<sup>183</sup> <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>, consultado em 09/06/2024.

Nesse contexto, ressurge a importância da valorização fática<sup>184</sup> na busca por efetividade nas ações tributárias e, ao mesmo tempo, destaca-se o papel da jurisdição declaratória no contencioso tributário, um aparente paradoxo que precisa ser superado.

## **2. Jurisdição declaratória no contencioso tributário: instrumentalidade *no* direito para além do pedido estaticamente considerado**

O conflito material que dá ensejo ao interesse de agir declaratório, no contencioso tributário, é aquele identificado na relação tributária em nível abstrato, no plano da regra-matriz de incidência, assim caracterizando a atuação preventiva, segundo o qual: *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”* (CF/88, art. 5º, XXXV); *“não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito”* (CPC, art. 3º); e *“o interesse do autor pode limitar-se à declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica”* (CPC, art. 19, I).

Por assim ser, essa atividade judicativa decorre (e se dirige à solução) de problemas de exigência futuros, apontando para a composição prospectiva dos conflitos tributários fundados em ameaça de lesão a direito<sup>185</sup>.

Daí a ênfase no conteúdo e efeito do ato decisório (declaratório), cujo exercício pode se dar no bojo das variadas formas processuais, evidenciando-se novamente a instrumentalidade, agora no nível do direito positivo<sup>186</sup>.

---

<sup>184</sup> A importância dos fatos vem adquirindo especial atenção sobretudo na jurisdição constitucional, ao abordar os chamados “fatos gerais”, aqueles que não dizem respeito aos “fatos do litígio”, e que são determinantes, ao mesmo tempo em que obscurecidos, na tomada de decisão. Nesse sentido: MARINONI, Luiz Guilherme. **Fatos constitucionais? A (des)coberta de uma outra realidade do processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

Assim, falemos simplesmente em declaratoriedade, manifestação do conteúdo jurisdicional que decorre do conjunto da postulação<sup>187</sup> e das questões principais<sup>188</sup>, refletindo ao final a entrega não apenas daquilo que é efetivamente pretendido pelas partes a título de composição definitiva do conflito (efeito imediato da jurisdição), como também daquilo que é desejado, no plano material, a título de efetividade e segurança jurídica (efeito mediato da jurisdição), ou seja, a regulação das condutas que impactam na apuração e arrecadação dos tributos em disputa.

De um lado, o CPC/15 ampliou o conceito de demanda para refletir, de maneira mais adequada, a tríade fatos, causas de pedir e pedidos, abandonando de vez a ideia restrita de lide e superando o dogma de que o pedido deveria ser interpretado estaticamente<sup>189</sup>, limitado que era, no antigo Código<sup>190</sup>, ao princípio da congruência. Em outras palavras, o dispositivo dos julgados adquire abertura sintática e semântica, de modo a maximizar e melhor espelhar o alcance da solução jurídica.

Por outro lado, o fenômeno declaratório, por assim ser, pode decorrer das causas de pedir e compor uma questão principal ou fundamento determinante (para utilizarmos os termos do CPC/15) de uma ação de natureza repressiva, como a anulatória, o mandado de segurança repressivo, ou até mesmo as chamadas ações ou incidentes de

---

<sup>185</sup> Composição essa tipicamente veiculada e exercida por meio do rito comum da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária (declaratória negativa), ou do rito especial do mandado de segurança preventivo, cujos contornos procedimentais não são objetos da presente análise.

<sup>186</sup> Assim, falamos em instrumentalidade não apenas no âmbito do pragmatismo filosófico e jurídico, enquanto epistemologia de investigação do direito (instrumentalismo *do* Direito), senão também no âmbito do próprio direito positivo, enquanto finalidade do processo tributário (instrumentalismo *no* direito).

<sup>187</sup> CPC. “Art. 322 (...). § 2º A interpretação do pedido considerará o **conjunto da postulação** e observará o **princípio da boa-fé.**”

<sup>188</sup> CPC. “Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da **questão principal** expressamente decidida.”

<sup>189</sup> Isso não significa afirmar, obviamente, que o juiz exerça atividade jurisdicional de ofício, conhecendo de questões e pedidos não submetidos pelas partes, rompendo com a ideia de inércia e imparcialidade tão caras à atividade judicante.

<sup>190</sup> CPC/73. “Art. 293. Os pedidos são interpretados restritivamente, compreendendo-se, entretanto, no principal os juroz legais.”

defesa (embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade e impugnação ao cumprimento de sentença).<sup>191</sup>

Basta imaginar, para tanto, uma alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade em algum aspecto permanente de uma relação jurídica de índole continuativa ou da regra matriz de incidência tributária, capaz de afetar não apenas a específica exigência atacada num dado caso em concreto, senão o próprio modo de ser das exações futuras (regime de tributação).

Tem-se com isso a plena realização dos primados da efetividade e instrumentalidade, no direito positivo, em busca da desejada segurança jurídica na pacificação dos conflitos tributários, sem distanciar-se, reiteramos, dos ideais de inércia e imparcialidade tão caros à atividade judicativa.

Daí porque as ferramentas analítico-hermenêuticas aplicáveis no estudo das alterações promovidas no CPC/15 incorporam a instrumentalidade, o sincretismo e a efetividade processual como importantes vetores epistemológicos<sup>192</sup> para a compreensão das categorias processuais-tributárias, em especial a declaratória.

## **2.1. Jurisdição declaratória e valorização fática: uma conciliação necessária**

---

<sup>191</sup> Para maior aprofundamento sobre o alcance das questões principais nas ações tributárias, ver: CAMANO, Fernanda Donnabella. **Coisa julgada sobre questão tributária**. São Paulo: RT, 2021.

<sup>192</sup> Essa talvez seja a tônica moderna da processualística (tributária), como se percebe na administrativização e integração, cada vez maior, dos atos preparatórios e executivos de cobrança da dívida ativa, e sua cada vez mais imbricada relação com a defesa dos contribuintes (como se vê no 'novo' PRDI e no PARR), tudo em busca de racionalização, eficiência e efetividade. Vê-se também os esforços em busca da desjudicialização e consensualidade (NJP e Transação), outro importante pilar em torno da efetividade.

Ao mesmo tempo em que exerce papel fundamental na conformação dos fatos futuros, ou melhor, do “porvir”<sup>193</sup>, a jurisdição no âmbito declaratório acabou sendo, paradoxalmente, empobrecida em seus aspectos fáticos, o que acabou por agravar o já mencionado déficit de efetividade no contencioso tributário.

Melhor explorando esse paradoxo, vemos que a ação declaratória tributária exerce, podemos dizer, uma peculiar função transitiva entre passado e futuro, na medida em que, por um modo, se destina a compor uma crise de incerteza acerca de dada exigência abstrata<sup>194</sup> (daí surge seu interesse de agir preventivo), projetando-se, portanto, para o futuro.

De outro lado, depende (a ação declaratória) de um mínimo de concreção na articulação entre *i*) os fatos descritos na inicial como causa de pedir remota (as atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte), *ii*) a patologia normativa que se discute como fundamento jurídico na causa de pedir próxima (a ilegalidade *latu senso*), e *iii*) a consequência jurídica (regra de incidência geral e abstrata) que se busca afastar no pedido, até mesmo para que não se caracterize uma indesejada discussão contra lei em tese, o que afastaria o interesse de agir declaratório.

Assim é que o futuro incerto é moldado pelo passado, adquirindo os contornos necessários para que possa projetar-se às condutas que pretende regular no “porvir”.

---

<sup>193</sup> Evitamos assim, certa confusão semântica, pois os fatos, enquanto tais, já integram o passado.

<sup>194</sup> Não devemos confundir a crise de incerteza própria da ação declaratória (dúvida objetiva sobre o quê pagar), com a crise de incerteza própria da ação consignatória (dúvida subjetiva sobre para quem pagar), na qual o reconhecimento da relação tributária (e não sua negativa) é pressuposto, tendo por objeto, portanto, um direito prestacional. Trata-se de ações que veiculam violações a diferentes tipos de direitos.

Essa peculiar função transitiva a que mencionamos, aliás, decorre da própria relação bimembre conflito-jurisdição<sup>195</sup> em todas as ações tributárias, numa permanente implicação entre fatos e consequências (causas e efeitos).

Dessa forma, na medida em que os fatos abstratos descritos (conotados) hipoteticamente nos antecedentes das normas de incidência gerais ganham concreção (denotação), incrementa-se as causas de pedir e amplia-se a solução jurídica da tese, não mais prevalecendo, nessa perspectiva, a afirmativa segundo a qual o interesse de agir declaratório seria empobrecido em seus aspectos fáticos.

Como vimos, o “porvir” que desperta a crise de incerteza sobre a incidência resolve-se com a tutela declaratória que prescreve, em seus fundamentos (*ato-norma*), o “dever-ser” no futuro (ou “devir”), conectando-se de forma indissociável com os fatos e contexto que deu ensejo à causa de pedir<sup>196</sup>. Até porque, reitera-se, não há espaço para discussão de “lei em tese”, de modo que os fatos abstratos e as respectivas consequências gerais devem estar minimamente correlacionados com as atividades concretas e obrigações individualizadas do contribuinte-demandante.

Por essa razão, aquela prospectividade que se dirige ao futuro, estabilizando as expectativas normativas em torno de dada regra-matriz de incidência tributária, possui íntima conexão com a realidade fática-contextual que deve instrumentalizar a ação declaratória, sem a qual há carência da ação, impossibilitando a entrega da tutela final de mérito capaz de se projetar de forma prospectiva.

---

<sup>195</sup> A tutela jurisdicional preventiva, lembremos, decorre de um conflito edificado a partir de uma ameaça de lesão – crise de incerteza quanto à incidência abstrata.

<sup>196</sup> Essa é, reforçamos, uma das bases epistemológicas do instrumentalismo, tal qual concebido pelo pragmatismo jurídico e filosófico de origem norte-americana, onde a regra jurídica é construída pela soma dos resultados práticos verificados nos atos de aplicação. Nesse sentido, a experiência dos casos particulares é que, com a repetição de certas similaridades, dão origem ao hábito de crer que tais uniformidades se verificarão também no futuro, de modo que, em tal sentido, as leis gerais são conformadas a partir dos casos concretos, e não de outras leis gerais.

Em que pese se destine a estabilizar as expectativas normativas no futuro, essa estabilização não é perpétua, até porque, como dissemos, os fatos estão na base da conflituosidade e são sempre dinâmicos e complexos, evoluindo e expandindo-se.

Por isso também, podemos dizer que o fenômeno declaratório, na atualidade, deixa os escaninhos das teses de “prateleiras”, nas quais pouca ou quase nenhuma importância se dava aos fatos (o que importava eram as teses jurídicas generalizáveis), para, cada vez mais, ver-se enriquecido pelas complexidades fáticas que impõem um “novo desenho” às “iniciais declaratórias”, de modo que os fatos passam a exercer um papel de relevo desde o momento inicial do conflito de exigência abstrata.

Até porque, sequer o julgamento de teses jurídicas fica desconectado da facticidade do caso<sup>197</sup> (seu campo normativo<sup>198</sup>), o que, no ambiente tributário, implica reconhecer a relevância das especificidades de cada atividade econômica e dos negócios jurídicos subjacentes, bem como as consequências práticas da decisão (art. 20 da LINDB), não se podendo falar – não mais – em questões exclusivamente de direito.

Por óbvio, não estamos a reconhecer a possibilidade de acesso direto ao chamado “fato puro”, uma vez que, sendo produto de uma construção mediada pela linguagem, o fato é sempre um recorte parcial e inesgotável do fenômeno, daí a razão da construção dos axiomas interpretativos da inesgotabilidade de sentido e da interdisciplinaridade.

Ao mesmo tempo em que não se reconhece o “fato puro”, numa espécie de acesso direto ao real inatingível, igualmente inconcebível a noção de um fato econômico-

---

<sup>197</sup> Nesse sentido é o art. 926, § 2º, do CPC, segundo o qual “*ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.*” Do mesmo modo, o art. 1.036, § 6º, exige “*abrangente argumentação e discussão*” para seleção de recursos repetitivos.

<sup>198</sup> MULLER, Friedrich. **O novo paradigma do Direito, introdução à teoria e metódica estruturantes**, 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

negocial artificial e idealmente construído (um “outro fato puro”), sem qualquer referência ao contexto, à experiência e aos horizontes culturais: um “puro fato lógico”, quase que negando o próprio real<sup>199</sup>.

A evolução das ciências da linguagem e os estudos comunicacionais do direito, nesse sentido, já nos trouxeram progressos irreversíveis, sendo que as tradicionais distinções evento-fato, texto-norma e linguagem objeto-metalinguagem, demonstram a relevância da interpretação e do contexto na transição de diferentes realidades linguísticas, como já exploramos no Capítulo 5, item 2.1.1.

Assim é que os fatos de conteúdo econômico relevantes para o direito tributário (circulação de mercadorias, tradição de bens e produtos, industrialização, prestação de serviços, etc.), são conhecidos e interpretados a partir dos diferentes signos dessas atividades, seja através da contabilidade, da documentação comercial ou fiscal, do pagamento do preço, numa multiplicidade de plataformas jamais integralmente conhecida e esgotada, mas permanentemente pressupostas, sempre em busca de uma finalidade.

As relações econômicas e financeiras não são jurídicas, não são normas jurídicas, mas adquirem tal normatividade ao ingressarem nos antecedentes das normas jurídicas, de modo que, alterando-se a realidade econômica ou financeira que integra a normatividade, altera-se a norma. Em outras palavras, a normatividade não é o simples isolamento temático do dever-ser, nem uma redução do dever-ser ao ser, num dualismo metodológico que implica a exclusão de um pelo outro.

É nesse contexto, nos parece, que o CPC determina que “*não fazem coisa julgada (...) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença*” (art. 504, II). Vale dizer que nenhum dispositivo decisório, ou tese jurídica, é capaz de aprisionar os

---

<sup>199</sup> Esse é o objeto, aliás, da obra recém lançada: MARINONI, Luiz Guilherme. **Fatos constitucionais? A**

fatos que lhe serviram de fundamento, tornando-os imutáveis no tempo. A tutela jurisdicional, na sua perspectiva de *ato-norma*, está intrínseca e permanentemente conectada com a realidade de direito material que lhe é pressuposta.

Assim, os desafios desse novo contencioso mudam de perspectiva, enfocando cada vez mais na conformação da carga fática predominante para a solução da tese jurídica, enriquecendo com isso o potencial prescritivo das condutas futuras.

Eis o motivo das restrições crescentes quanto à edição de Súmulas Vinculantes pelo STF em matéria tributária, o que ficou expressado nas discussões em torno da PSV relativa ao crédito presumido de IPI sobre insumos desonerados, quando então o min. DIAS TOFFOLI ressaltou *“ter restrições quanto à edição de enunciados de súmula vinculante em matérias de ordem tributária e penal (...), nas quais muitas vezes as particularidades não poderiam ser enfrentadas nesse tipo de veículo processual.”* (PSV 26/DF, de 11/03/2015).<sup>200</sup>

A mesma restrição se repetiu na PSV 65/SP, que sugeriu enunciado vinculante sobre a não inclusão dos materiais adquiridos de terceiros na base de cálculo do ISSQN incidente na atividade de construção civil<sup>201</sup>, *“em razão da diversidade de situações fáticas e de normas legais pertinentes, as quais demandariam interpretação segundo cada caso concreto.”*

É o que ocorreu, também, quando não se deliberou sobre a PSV 22/DF<sup>202</sup>, que pretendia fixar o conceito de receita bruta como a *“soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”*, o que não representava as discussões que fixaram

---

(des)coberta de uma outra realidade do processo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.  
<sup>200</sup> Discussões disponíveis no Informativo STF nº 777: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo777.htm>.  
<sup>201</sup> Informativo STF nº 782, disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo782.htm#PSV:%20ISSQN%20e%20base%20de%20c%C3%A1lculo%20E2%80%93%202>.

o conceito como “*proveniente das vendas das mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza.*” Ou seja, nas discussões judiciais havia se fixado a tese, abstratamente, em torno do conceito de receita bruta, sem qualquer consideração às especificidades das atividades empresariais, e depois pretendeu-se corrigir tal deficiência fática no enunciado sumular.

Por sua vez, assimilando a relevância fática para a solução da tese jurídica, observamos o julgamento repetitivo objeto do Tema 779 no STJ, que assim decidiu a respeito do conceito de insumo do PIS/COFINS: “*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*”

Em todos esses casos, verifica-se o desafio na conformação fática predominante para a solução da tese jurídica, de modo que a normatividade da tese encontra seu fundamento no quadro fático dos casos singulares.

Note-se, inclusive, que todo juízo de aproximação ou distinção entre casos (ferramentas de *stare decisis*), gravita em torno dessas diferentes cargas factuais, essenciais para operar um sistema de valorização e vinculação de precedentes.

Por isso também, as consequências práticas dos julgamentos estão sendo, atualmente, cada vez mais debatidas, como vemos nas audiências públicas no STF, na ampliação do instituto do *amicus curiae*, na participação popular nas propostas de Súmulas Vinculantes, e até mesmo na ampliação dos mecanismos de consensualidade e mútua

---

<sup>202</sup> Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=659080>.

cooperação em busca da desjudicialização<sup>203</sup>, conferindo maior legitimação às teses jurídicas a partir da democratização decisória (princípio do contraditório maximizado).

Tomando conta dessa realidade, é possível conciliar o paradoxo entre jurisdição declaratória e valorização fática, na busca metodologicamente controlada de efetividade no contencioso tributário, já que as expectativas normativas estabilizadas pela ação declaratória são sempre circunstanciais, ou seja, circunstanciais aos fatos e ao direito.

### **Capítulo 7. Coisa julgada (tributária)**

Inicialmente, duas ressalvas se fazem necessárias na identificação dos temas pertinentes ao presente Capítulo. Primeiramente, ao nos referirmos especificamente à coisa julgada tributária, não pretendemos criar uma nova categoria dogmática de coisa julgada, mas assim o fazemos por uma opção que leva em conta à própria instrumentalidade e efetividade do processo (tributário).

Desse modo, enquanto instrumento do direito material, analisaremos as peculiaridades processuais da coisa julgada com referência, em particular, às ações tributárias, ou seja, aquelas que tomam por objeto litigioso matérias próprias que digam respeito às relações jurídicas de direito material tributário.

Em segundo lugar, o tema certamente atrai maior atenção no contexto das chamadas ações antiexacionais (ajuizadas pelos contribuintes), preventivas (cuja eficácia

---

<sup>203</sup> Nesse sentido é o Enunciado nº 460 do FPPC – Fórum Permanente de Processualistas Civis: “(arts. 927, §1º, 138) O microssistema de aplicação e formação dos precedentes deverá respeitar as técnicas de ampliação do contraditório para amadurecimento da tese, como a realização de audiências públicas prévias e participação de *amicus curiae*. (Grupo: Precedentes, IRDR, Recursos Repetitivos e Assunção de Competência).”

normativa se projeta para o futuro, prospectivamente), em especial nas chamadas relações jurídicas continuativas, ou de trato sucessivo.

Tratam-se, portanto, de cortes epistemológicos empreendidos com o objetivo de possibilitar um maior aprofundamento no estudo dos temas propostos.

### **1. Função constitucional da coisa julgada**

Antes de tudo, importante lembrar da dimensão constitucional da coisa julgada, plano normativo que disciplina o instituto na sua interação com o sistema jurídico, previsto no rol dos direitos e garantias fundamentais.

Nesses termos, a segurança jurídica é princípio que veicula norma portadora de valores expressivos, mas também de limites objetivos que, em grande síntese, encontram fundamento no tripé veiculado pelo artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal: *“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”*

Quando se prescreve que *“a lei não prejudicará...”*, não se está significando o texto normativo, suporte físico da interpretação, senão a norma jurídica, ou seja, a prescrição legal que se constrói a partir do texto. Portanto, conferindo adequada extensão a essa garantia constitucional, tem-se que *“o direito não prejudicará...”*.

De modo que, não apenas o “direito legislado”, como também, e sobretudo atualmente, o “direito jurisprudencial”, está abarcado na cláusula pétreia que garante o

direito fundamental de intangibilidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada face ao “direito novo”<sup>204</sup>.

Até porque, dispõe o artigo 468 do CPC que “*a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, **tem força de lei** nos limites da lide e das questões decididas.*”

Acerca dessa função constitucional estabilizadora da coisa julgada, oportunas as lições de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.<sup>205</sup>, para quem:

“Trata-se de um tempo existencial, que o direito, mediante positivação normativa, manipula e controla na forma de uma capacidade tecnológica de reinterpretar o passado (sem anulá-lo ou apaga-lo) – por exemplo, pela responsabilização normativa por aquilo que aconteceu – e de orientar o futuro (sem impedir que ele ocorra) – por exemplo, usando-o como finalidade reguladora da ação: planejamento normativo. Entre o passado e o futuro, esse tempo cultural que aparece como duração, ou seja, cuja experiência se dá no presente, que o homem vive como um contínuo tem de ser conceitualmente dominado. Pois a duração desafia o tempo cronológico, que tudo corrói: torna o passado (que não é mais) algo ainda interessante (como faz a memória) e faz do futuro (que ainda não ocorreu) um crédito, base da promessa. E a promessa, para esses efeitos, torna-se tema jurídico.

E eis aí a razão por que é aqui que entra a segurança como um direito fundamental. Segurança tem que ver com a consistência da duração, isto é, com o evitar que um evento passado (o estabelecimento de uma norma

---

<sup>204</sup> Sobre a proteção da coisa julgada face à alteração jurisprudencial, citamos: Misabel Derzi, **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, com remissão a diversos outros autores sobre o assunto.

<sup>205</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **O Direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, pp. 12/14.

e o advento de uma situação normada), de repente, torne-se algo insignificante, e o seu futuro, algo incerto, o que faria do tempo do direito mero tempo cronológico, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida. Afinal, se o sentido de um evento passado pudesse ser alterado ou o sentido de um evento planejado pudesse ser modificado ao arbítrio de um ato presente, a validade dos atos humanos estaria sujeita a uma insegurança e uma incerteza insuportáveis.

(...)

**Se o tempo cronológico tudo corrói, o instituto da *res judicata* (coisa julgada) é um instrumento capaz de resgatar o passado em nome de um futuro incerto e cambiante, pela prevalência de uma incidência jurisdicional ocorrida sobre a efetividade de uma nova incidência sobre o mesmo objeto. Por força do fator tempo, a coisa julgada é um dos institutos que, ao garantir a segurança contra a entropia temporal, está inserida no rol dos direitos fundamentais.”** (grifamos)

Ao discorrer sobre a coisa julgada enquanto garantia fundamental destinada à proteção da boa-fé e da confiança, contudo, não se cogita sua absoluta intangibilidade, razão pela qual é importante compreendermos as condições em que pode ser afetada, na medida em que novos paradigmas interpretativos são construídos, conceitos são revistos, relações e realidades sociais são alteradas, enfim, na medida em que a complexidade do ser volta-se contra a simplificação do dever-ser<sup>206</sup>.

---

<sup>206</sup> Nesse sentido, inclusive, a crítica de Antonio do Passo Cabral ao dogma da coisa julgada, propondo a substituição do modelo de “segurança-imutabilidade” por outro que contemple a “segurança-continuidade”, veja-se: “Por tudo que ficou exposto, nota-se que há uma base teórica a sustentar uma nova segurança no processo, fundada no conceito de continuidade jurídica. E como a segurança-continuidade não impede a mudança das posições estáveis, apresenta-se como novo paradigma que pode ser eficazmente transposto para os atos processuais, em substituição à tradicional ‘imutabilidade’”. CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa*

## **2. Estrutura e sentido: a coisa julgada nas perspectivas legal (geral e abstrata) e decisória (individual e concreta), e a questão da (i)mutabilidade dos seus efeitos**

Ao lado da perspectiva constitucional, que confere função sistêmica ao sobreprincípio da segurança jurídica, ou seja, garantia da previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas concretamente normadas, faz-se necessário analisar a coisa julgada em sua estrutura normativa, no plano legal, geral e abstrato (CPC, arts. 502 a 508), e em seu sentido normativo, no plano decisório, individual e concreto, da tutela jurisdicional.

Pois bem, inicialmente lembremos da distinção entre coisa julgada material, atributo da sentença de mérito (CPC, artigo 487), proferida em grau de cognição exauriente; e coisa julgada formal, atributo da sentença terminativa (CPC, artigo 485), projetando efeitos apenas para dentro do processo em que se origina e, portanto, permitindo a repropositura da demanda.

Assim, a coisa julgada é a qualidade (de imutabilidade) – e não efeito da sentença<sup>207</sup> (já que os efeitos da sentença existem mesmo antes da formação da coisa julgada) –, que reveste o ato decisório de mérito que compõe, com foro de definitividade<sup>208</sup>, a controvérsia jurídica, tornando-o imutável (binômio indiscutibilidade-imutabilidade), nos limites objetivos e subjetivos da lide, refletida no dispositivo do julgado.

---

**julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**, 4ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021, pp. 27.

<sup>207</sup> Confusão essa desfeita em âmbito nacional por Liebman (*In: Eficácia e autoridade da sentença*, 2ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1981) e também denunciada, dentre outros, por Barbosa Moreira (*In: Direito Processual Civil: Ensaios e Pareceres*, Rio de Janeiro: Borsoi, 1971) e Botelho de Mesquita (*In: A coisa julgada*, Rio de Janeiro: Forense, 2006).

<sup>208</sup> Decreto-lei n.º 4.657/42 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro): “Art. 6º (...). § 3º - Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.”

O dispositivo do julgado, todavia, como vimos no Capítulo 5, não fica limitado ao conceito carneluttiano de lide, adquirindo amplitude para contemplar o conflito, em toda a sua extensão<sup>209</sup>, o que confere maior efetividade à tutela jurisdicional (o fato conflituoso não fica reduzido ao conceito estático e formal de lide)<sup>210</sup>.

Nesses termos, discute-se acerca do alcance da coisa julgada material, ou seja, se a indiscutibilidade-imutabilidade alcançaria apenas o conteúdo do dispositivo, ou se se estenderia aos seus efeitos.

Para LIEBMAN, autor cuja obra acabou consolidando o instituto da coisa julgada no Brasil, a coisa julgada é a qualidade que torna imutável a sentença tanto em seu conteúdo, quanto em seus efeitos<sup>211</sup>, o que encontrou larga repercussão na dogmática brasileira, incluindo adeptos como MOACYR AMARAL DOS SANTOS<sup>212</sup>, THEREZA ALVIM<sup>213</sup>, CANDIDO RANGEL DINAMARCO<sup>214</sup>, dentre outros.

---

<sup>209</sup> Nesse sentido a seguinte passagem de Humberto Theodoro Junior: “*Ressalte-se, mais uma vez, que o dispositivo da sentença não se confunde com o texto final do julgado, mas deve ser localizado em todos os momentos da sentença em que o julgador deu solução às questões que integram a causa petendi, seja da demanda do autor, seja da defesa do réu, como adverte Liebman na seguinte passagem: ‘Em conclusão, é exata a afirmativa de que a coisa julgada se restringe à parte dispositiva da sentença. A expressão, entretanto, deve ser entendida em sentido substancial e não apenas formalístico, de modo que compreenda não apenas a fase final da sentença, mas também tudo quanto o juiz porventura tenha considerado e resolvido acerca do pedido feito pelas partes. Os motivos são, pois, excluídos por essa razão, da coisa julgada, mas constituem amiúde indispensável elemento para determinar com exatidão o significado e o alcance do dispositivo.’*” JUNIOR, Humberto Theodoro. **Notas sobre a sentença, coisa julgada e interpretação**. In Revista de Processo vol. 167. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, pp. 14 e 20.

<sup>210</sup> “*Coisa julgada. Dispositivo. A coisa julgada refere-se ao dispositivo da sentença. Essa, entretanto, há de ser entendida como a parte do julgamento em que o juiz decide sobre o pedido, podendo ser encontrada no corpo da sentença e não, necessariamente, em sua parte final.*” (STJ, 3ª Turma, AgRg no Ag 162.593/RS, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, julgado em 12/05/1998, DJ 08/09/1998).

“*Conquanto seja de sabença que o que faz coisa julgada material é o dispositivo da sentença, faz-se mister ressaltar que o pedido e a causa de pedir, tal qual expressos na petição inicial e adotados na fundamentação do decisum, integram a res judicata, uma vez que atuam como delimitadores do conteúdo e da extensão da parte dispositiva da sentença.*” (STJ, 1ª Turma, REsp 795.724/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 01/13/2007, DJU 15/03/2007).

<sup>211</sup> LIEBMAN, Enrico Tullio. **Efficacia ed autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata)**. Milano: Giuffrè, 1962, pp. 39-40.

<sup>212</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de direito processual civil**, vol. III. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 68.

<sup>213</sup> ALVIM, Thereza. **Questões prévias e os limites objetivos da coisa julgada**. São Paulo: RT, 1977, p. 43.

<sup>214</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, v. III, 9ª ed. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2024.

Veja-se que esse debate, na processualística civil, foi em grande medida contaminado, primeiro pela doutrina milenar que discutia a diferenciação, hoje pacificada, entre sentença e coisa julgada; depois, pela confusão trazida já no CPC/39, que intitulava como “*da eficácia da sentença*” o capítulo destinado à disciplina da coisa julgada; e por fim, pelo vocábulo “eficácia”, contido no art. 467 do CPC/73, o qual determinava que “*denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença...*”, e que foi alterado no CPC/15, que em seu art. 502 passou a prever que “*denomina-se coisa julgada material a autoridade...*”.

Mas note-se que a locução “eficácia”, no dispositivo do art. 467 do CPC/73, em verdade, se referia ao sentido teórico-geral que diz respeito ao campo da eficácia jurídica da norma geral e abstrata da coisa julgada, enquanto instituto legal, ou seja, propriedade do fato jurídico que decorre da certidão do trânsito em julgado.

Em outras palavras, dado o esgotamento das vias recursais pela certificação do trânsito em julgado (fato jurídico denotado na certidão de trânsito), tem-se a consequência (eficácia) jurídica da indiscutibilidade-imutabilidade da decisão de mérito.

Daí porque, cabe a crítica de ANTONIO DO PASSO CABRAL, acerca da equivocada “demonização” do uso das expressões “efeito” ou “eficácia” para conceituar a coisa julgada, de modo que “*a coisa julgada pode ser retratada como um efeito sistêmico, decorrente não da decisão, mas do trânsito em julgado ou da própria preclusão das vias recursais*”<sup>215</sup>.

---

<sup>215</sup> CABRAL, Antonio do Passo. **Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**, 4ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021, pp. 177/178.

Portanto, não se estaria a falar da “eficácia” no sentido técnico-processual da tutela jurisdicional, ou seja, eficácia declaratória, anulatória, condenatória, executiva ou mandamental, própria do *ato-decisão*<sup>216</sup>.

Seja como for, se é certo que a coisa julgada é a qualidade que reveste o ato decisório final compositivo da controvérsia jurídica, não é menos certo que o estado de imutabilidade-indiscutibilidade próprio da coisa julgada alcance o ato decisório em toda a sua extensão, ou seja, o conteúdo-eficácia do *ato-decisão*, identificado no dispositivo, e conteúdo-efeito normativo do *ato-norma*, identificado no relatório e fundamento.

Nas palavras de CANDIDO RANGEL DINAMARCO, como a “*sentença de mérito projeta efeitos para fora do processo e sobre a vida das pessoas, já não se cuida apenas de preservá-la contra possíveis questionamentos no processo em que foi proferida, mas também de preservar os seus efeitos.*”<sup>217</sup>

Assim, do que dito até aqui, alcançamos duas parciais conclusões: (i) a tutela jurisdicional é fenômeno linguístico que possui diversos aspectos de análise, compreendendo tanto a parte dispositiva que aplica as regras processuais (*ato-decisão*), como a parte do relatório e da fundamentação que aplica as regras materiais (*ato-norma*); e (ii) a imutabilidade própria da *res judicata*, apesar de se dirigir ao dispositivo do julgado (este, aliás, interpretado a partir do conceito amplo de conflito), se traduz numa garantia constitucional cuja função é estabilizar a relação conflituosa em toda a sua extensão.

Conforme RODRIGO DALLA PRIA<sup>218</sup>:

---

<sup>216</sup> Tal distinção foi bem identificada por Rodrigo Dalla Pria, segundo o qual “*parece-nos desarrazoada, por isso, a crítica que parte respeitável da processualística dirigia aos termos utilizados pelo enunciado do art. 467 do CPC/73 (...). O vocábulo ‘eficácia’, aliás, de tão consagrado no âmbito da Teoria Geral do Direito, quiça seja mais preciso para descrever o fenómeno efectual (imutabilidade/indiscutibilidade) decorrente do trânsito em julgado (...).*” **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 567-568.

<sup>217</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, v. III, 9ª ed. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2024, p. 264.

<sup>218</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 572.

“Analisando a questão sob o ponto de vista normativo-comunicacional, não se pode deixar de reconhecer que os pronunciamentos jurisdicionais em geral se apresentam na condição de típicos atos de fala, razão pela qual hão de ser considerados em sua inteireza enunciativa, é dizer, sob as perspectivas ilocucionária (eficácia), locucionária (conteúdo) e perlocucionária (efeitos normativos). Assim, por mais que os diversos aspectos do ato decisório jurisdicional possam assumir, em determinadas circunstâncias, certa autonomia existencial, estes pronunciamentos não podem ser cindidos para fins de incidência da autoridade da coisa julgada, sob pena de amesquinamento dos escopos constitucionais próprios ao instituto.”

O que se pretende com a estabilização objeto da imutabilidade-indiscutibilidade da coisa julgada, é que o conflito seja pacificado, impedindo-se a repetição da atividade jurisdicional (relitigação) sobre o mesmo objeto, alcançando a almejada segurança jurídica nas relações sociais.

Com esse objetivo é que o já citado art. 502 do CPC/2015, alterando o alcance da coisa julgada, estendeu-a para a decisão final de mérito, não mais apenas a sentença<sup>219</sup>, sendo vinculada, ainda, às questões principais decididas, não mais ao conceito restritivo de lide, delimitado que era pelo princípio da congruência (pedido e dispositivo).

Portanto, a questão prejudicial, com algumas restrições, passa a transitar em julgado, independentemente de pedido (antiga ação declaratória incidental do artigo 470),

---

<sup>219</sup> A noção de decisão passou a ser mais valorizada do que a simples identificação da sentença, cujo conceito, aliás, foi novamente alterado para contemplar tanto a definição conteudística, como topológica: “Art. 203 (...). § 1º *Ressalvadas as disposições expressas dos procedimentos especiais, sentença é o pronunciamento por meio do qual o juiz, com fundamento nos arts. 485 e 487, põe fim à fase cognitiva do procedimento comum, bem como extingue a execução.*” (grifamos).

lembrando que questão prejudicial (menos abrangente) não se confunde com questão principal (mais abrangente).

Assim é que, conforme MARINONI e MITIDIERO: *“atualmente a coisa julgada não é mais restrita à parte dispositiva da decisão. (...) De modo que a grande novidade, em termos de ofensa à coisa julgada, está na extensão dos seus limites às questões prejudiciais.”*<sup>220</sup>

Com essas mudanças, impôs-se a valorização do princípio do contraditório e da não surpresa, previstos de maneira inaugural logo nos artigos 9º e 10 do CPC/15<sup>221</sup>, dando ensejo ao que se convencionou chamar de contraditório maximizado.

Tudo isso confluindo para a conclusão de que a coisa julgada, em todas as suas dimensões de análise, volta-se a tutelar a situação jurídica<sup>222</sup> tornada estável e imutável pela decisão final de mérito, abarcando por isso tanto o conteúdo-eficácia do *ato-decisão* como o conteúdo-efeitos do *ato-norma*, concepção essa que integra o dispositivo do julgado ao seu relatório e fundamentos, conferindo a exata dimensão da conduta regulada que veio a se estabilizar, realizando plenamente o instrumentalismo.

Tal conclusão não significa dizer que os efeitos normativos emanados pela decisão passada em julgado, e que foram abarcados pela imutabilidade, não possam vir a cessar por circunstâncias externas, como ocorre, por hipótese, na alteração de determinado tipo societário beneficiário da situação jurídica definida pela coisa julgada (exemplo da

---

<sup>220</sup> MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. **Ação Rescisória: do juízo rescindente ao juízo rescisório**, 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 146.

<sup>221</sup> “Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.”

“Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.”

<sup>222</sup> Na linha de Barbosa Moreira: *“Mais exato parece dizer que a coisa julgada é uma situação jurídica: precisamente a situação que se forma no momento em que a sentença se converte de instável em estável. É a essa realidade, característica da nova situação jurídica que a linguagem jurídica se refere (...), quando fala*

sociedade uniprofissional reconhecida para fruição do regime de pagamento fixo do ISS), ou mesmo na alteração das condições fáticas para a fruição da imunidade reconhecida judicialmente (exemplos de alteração de fato), ou ainda, na hipótese de prescrição da execução do indébito reconhecido na decisão transitada em julgado, ou mesmo no caso de pagamento do débito afastado pela decisão transitada em julgado (alteração no estado de direito), situações essas que, sem dúvida, modificam a imutabilidade, sem que se afaste, contudo, a integridade da coisa julgada, inclusive sobre os efeitos da decisão.

Aliás, como aponta EDUARDO TALAMINE<sup>223</sup>, esse foi o cerne do debate sobre o campo de abrangência da coisa julgada, cuja repercussão prática, a partir das hipóteses e situações disputadas pela processualística civil, diria respeito à margem de liberdade conferida às partes para dispor sobre a coisa julgada, sendo-lhes vedado apenas requerer um novo pronunciamento contrário acerca das mesmas questões já decididas.

Assim, as modificações ou alterações dos efeitos da decisão passada em julgado, por ato de vontade das próprias partes, em nada alteraria e extensão da qualidade de imutabilidade, própria da *res judicata*, também aos seus efeitos.

### **3. A coisa julgada e sua extensão temporal nas diferentes ações tributárias**

Por ser um sistema que se escora nas ideias de segurança jurídica e legalidade estrita, o Direito Tributário tem no binômio imutabilidade/indiscutibilidade, ínsitos à noção

---

da 'autoridade da coisa julgada'." BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada**. In: Temas de direito processual. Terceira série. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 113.

<sup>223</sup> TALAMINE, Eduardo. **Coisa julgada e sua revisão**. São Paulo: RT, 2005, p. 38/40.

de coisa julgada, importantes aliados na busca da tão desejada pacificação das relações conflituosas entre fisco e contribuinte.

Assim, o estudo da coisa julgada (tributária) é indissociável da investigação do conteúdo, eficácia e efeitos normativos da própria tutela jurisdicional tributária sobre a qual incide o estado de imutabilidade, em suas diferentes dimensões processuais e materiais. Em outras palavras, os efeitos concretos da qualidade (imutabilidade) da coisa julgada dependem da natureza e efeitos da decisão que lhe deu causa.

A falta de compreensão acerca dessa ideia, não raro acarreta graves problemas concretos. É o caso, por exemplo, das equivocadas ilações acerca do alcance da orientação consolidada na Súmula 239 do STF, segundo a qual: *“decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”*.

Com efeito, se uma tutela jurisdicional tributária de caráter preventivo, exarada a pretexto do julgamento de ação declaratória de inexistência de relação tributária ou mesmo de mandado de segurança preventivo, tem como característica nuclear a projeção de efeitos prospectivos, os limites objetivo-temporais da coisa julgada sobre ela incidente abrangerão, naturalmente, todas as situações jurídicas de mesma natureza que se verificarem após o trânsito em julgado da decisão.

Isso pela simples razão de que o conteúdo declaratório-negativo que reconhece a inexistência de relação jurídico-tributária, compondo a crise de incerteza sobre dada incidência, produzirá efeitos normativos que visam regular as condutas futuras, sobretudo de índole continuativas.

Afinal, a jurisdição declaratória decorre de um interesse de agir preventivo (ameaça de lesão), tutelando e se dirigindo à crise de incerteza sobre o “porvir”, como vimos no Capítulo 6, item 2.

Os limites objetivo-temporais da coisa julgada sobre ela (tutela declaratória) incidente abrangerão, portanto, o conteúdo-eficácia do *ato-decisão*, alcançando as situações jurídicas de mesma natureza que se verificarem após o trânsito em julgado, ou seja, até que se comprometa os efeitos normativos do *ato-norma*.

É esse o particular tema que acaba gerando os debates sobre a “relativização da coisa julgada” ou “fim da coisa julgada”, sobretudo após o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, objeto de análise na Parte IV do presente trabalho.

Seja como for, evidente a total impropriedade de se invocar o verbete 239 do STF para orientar a investigação acerca dos limites temporais da coisa julgada relativa às tutelas tributárias preventivas.

Algo completamente diferente ocorre com as tutelas tributárias de cunho repressivo-corretivo, tais como as que derivam de ação anulatória de débito fiscal, de mandado de segurança repressivo e de embargos à execução fiscal ou exceção de pré-executividade, cujas eficácias, por estarem voltadas à desconstituição de uma relação jurídico-tributária formal e especificamente concretizada no tempo e no espaço (*ex tunc*), a rigor limitam o efeito temporal da coisa julgada ao período em que ocorreram os fatos jurídicos tributários que foram afastados pela tutela desconstitutiva.

Tratam-se de tutelas que se destinam a compor uma crise de legalidade a partir de um direito violado, com natural eficácia retrospectiva, gerando um efeito normativo que, a rigor, circunscreve-se a determinado e específico período de tempo, pois se reporta a

dada(s) relação(ões)-jurídica(s) delimitada(s) no passado, daí a correta invocação da Súmula 239/STF.

O que se reafirma, assim, é a íntima relação entre as categorias teórico-gerais que vimos trabalhando (instrumentalidade, processo de positivação, conflitos tributários, jurisdição e ações tributárias) e o fenômeno da coisa julgada, tal como se apresenta no âmbito tributário.

Com isso, podemos concluir que o microsistema processual tributário, também no que tange à coisa julgada, há que ser estudado à luz das particularidades que são ínsitas à matéria de fundo que serve de pretexto para a instauração do processo jurisdicional, isto é, o próprio Direito Tributário.

## PARTE IV

### SISTEMATIZAÇÃO DOS MEIOS DE CONTROLE DA COISA JULGADA CONTRÁRIA A

#### PRECEDENTES

Nos capítulos anteriores, estabelecemos nossas premissas jusfilosóficas e epistemológicas em torno do instrumentalismo, próprio do pragmatismo jurídico, desdobrando nossas análises para o microssistema de precedentes adotado no CPC/15 e, ato contínuo, para as questões envolvendo a jurisdição tributária e a coisa julgada forjada nesse específico ambiente (tributário).

A partir daí, chegamos à conclusão de que a segurança jurídica está na capacidade de prever as consequências prováveis, criando hábitos de conduta que se projetam para o futuro, por isso a importância da garantia e sistematização da forma, com auxílio da lógica abdutiva enquanto ferramenta de adequação entre meios e fins.

Dessa maneira, chegou o momento de retornarmos às provocações iniciais acerca da evolução da nossa prática jurídica, onde o “direito legislado” passou a conviver com o chamado “direito jurisprudencial” (o precedente passa a ser tratado como se lei fosse), com o objetivo, agora, de sistematizar os meios de confrontação da coisa julgada tributária, avaliando sua adequação para o fim de promover o respeito aos precedentes, a segurança e legalidade enquanto certeza e igualdade.

Isso é o que se projeta no julgamento dos Temas 881 e 885 do STF e que nos faz refletir acerca das noções de imutabilidade/indiscutibilidade próprias ao modelo de segurança jurídica e legalidade conhecido até então, ajustando-se um modelo estático de coisa julgada a um modelo dinâmico de produção normativa e valorização de precedentes.

## Capítulo 8. O julgamento dos Temas 881 e 885 do STF

### 1. O entendimento firmado nos Temas 881 e 885 do STF: seus efeitos no tempo diante das coisas julgadas individuais e as críticas ao sincretismo metodológico

No dia 08/2/2023, concluía-se a sessão de julgamento no Plenário do STF no qual se fixou as seguintes teses debatidas nos Temas 881 e 885 (os chamados “processos da coisa julgada”):

“1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

**2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”**  
(grifamos).

Em termos práticos, significa dizer que os tributos desonerados pela coisa julgada passam a ser devidos automaticamente, para o futuro, após o precedente

vinculativo em sentido contrário<sup>224</sup>, respeitados os princípios da irretroatividade e anterioridade (anual ou nonagesimal, conforme o caso), numa clara analogia com o art. 105 do CTN, segundo o qual: “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*”

Desse modo, fatos geradores anteriores ao precedente vinculativo não poderiam ser exigidos, assim como, na situação inversa, não poderiam ser objeto de repetição de indébito, mantendo-se com isso a higidez (validade) da coisa julgada, que seria afetada apenas em sua vigência e eficácia (para frente).

Assim se coloca o debate entre igualdade e segurança jurídica, ou previsibilidade e estabilidade, constituindo, sem dúvida, valores que o direito busca realizar, constituindo pautas axiológicas essenciais para a regulação das condutas intersubjetivas.

De um lado estaria o valor segurança jurídica, representado pelas coisas julgadas individuais detidas em favor dos contribuintes, desonerando-os do pagamento de tributos para o futuro, nas relações de índole continuativa, conferindo-lhes estabilidade. E, de outro lado, o valor igualdade ou isonomia, representado pelos precedentes vinculativos contrários produzidos pelo STF, tanto no controle difuso (TEMA 885) como no concentrado (TEMA 881), conferindo previsibilidade às condutas gerais futuras.

Mas veja-se, desde logo, que apesar dos “sinais opostos”, não há(veria) que se falar propriamente em antinomia jurídica, na medida em que os planos normativos não se

---

<sup>224</sup> O inverso também se mostraria verdadeiro, de modo que o contribuinte com coisa julgada desfavorável igualmente poderia deixar de pagar para frente o tributo até então tido por constitucional. Há, assim, uma suposta igualdade de tratamentos que será melhor explorada adiante.

confundem: o precedente vinculativo se insere no âmbito normativo geral e abstrato, ou geral e concreto, enquanto a coisa julgada se insere no âmbito individual e concreto.

Aliás, sequer haveria que se falar em antinomia jurídica entre lei e coisa julgada individual, sobretudo porque lei, enquanto texto, suporte físico da interpretação, não se confunde com norma, produto da construção dos sentidos normativos.

Mas, conforme decidido pelo STF, o precedente contrário à coisa julgada *“equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena”*, de modo que acabou-se equiparando *i*) precedente à lei, ambos atuando no mesmo plano normativo, e *ii*) lei (texto, suporte físico) à norma.

Um duplo equívoco.

Primeiro porque implica num distorcido sincretismo metodológico que acaba conferindo o mesmo estatuto normativo de lei em sentido estrito ao precedente, transpondo com isso a dedução, própria da escola exegética (na qual a premissa maior, lei, implica a premissa menor, caso, numa operação lógica sem distinção entre texto e norma), no lugar lógico da indução e abdução.

Segundo porque, igualmente implica um certo sincretismo ontológico, onde o “dever-ser” foi (re)conduzido ao “ser”, ou seja, em nome da igualdade e isonomia, a coisa julgada (“dever-ser”) passou a cessar automaticamente seus efeitos de modo a conferir simetria concorrencial (“ser”) no desenvolvimento das atividades econômicas, equiparando assim o plano jurídico com o plano da realidade econômico-concorrencial.

O problema disso tudo, nos parece, não está propriamente na adequação entre coisa julgada e precedente, mas sim na ausência de um instrumentalismo metodológico que acaba por distorcer a relação entre meios e fins, ou entre controle de coisas julgadas e

respeito aos precedentes, acarretando um consequencialismo utilitarista mais preocupado com a gestão do acervo judiciário e orçamento (ou arrecadação), e que, por isso mesmo, não se mostra compatível com o instrumentalismo jusfilosófico, no qual o interesse público não é concebido de maneira unitária e apriorística, antevisto de maneira abstrata.

Isso se evidencia nas constantes oscilações das modulações de efeitos dos julgamentos vinculativos em matéria tributária nos últimos anos, as quais, usualmente, não partem de uma dúvida genuína sobre as consequências prováveis no “devir” (comportamentos sociais ou econômicos), senão de crenças “a priori”, ao estilo de um “raciocínio fingido” em que os fins (legítimos) justificam os meios (desproporcionais).

O instrumentalismo, como já vimos, estaria mais preocupado com a efetividade e, enquanto tal, seria mais aberto ao contexto da descoberta e à realidade de cada caso em cotejo, cumprindo a função de (re)aproximar “fato” e “direito”, naquele movimento de qualificação do contencioso de prateleira a que nos referimos no item 2.1 do Capítulo 6.

Exatamente o oposto da tese firmada pelos Temas 881 e 885 do STF, pautada que foi não na lógica relativa às consequências prováveis dos precedentes, senão na lógica relativa aos antecedentes que procuram deduzir certezas ideais, com pouca ou quase nenhuma liberdade às Cortes locais de justiça ou juízes singulares, numa espécie de massificação moderna da jurisdição, que agora aparece repaginada.

Assim, o controle da coisa julgada passa a ser justificado a partir dos antecedentes cujas certezas ideais de igualdade se deduzem das teses dos precedentes, com base em fatores econômicos externos pautados em crenças em torno do equilíbrio concorrencial e numa ética de mercado que busca igualar situações jurídicas que, na origem, não são iguais.

Voltamos, assim, à dogmática científica focada na perspectiva de estudo da origem do Direito, pautada na estrutura formal e na miragem piramidal, acreditando, contudo, que o ideal de igualdade pelo respeito aos precedentes estaria realizando plenamente a efetividade do Direito (perspectiva funcional), enquanto ciência da previsão provável, tudo isso sob a enganosa sedução do consequencialismo utilitarista que a tudo e a todos iguala, sem considerar suas diferenças essenciais.

E isso tudo, reitere-se, não por conta da forjada equiparação do precedente à lei e importação dos princípios da anterioridade e irretroatividade tributária nos Temas 881 e 885 (o que, aliás, poderia ser perfeitamente acomodado mediante simples modulação de efeitos daquele julgamento), mas sim pela aplicação da mesma lógica subsuntiva (“cessação automática”), própria das leis em sentido estrito, incompatível com a lógica dos precedentes, na qual se exige variados juízos de adequação e comparação tão particulares ao *stare decisis*<sup>225</sup>.

A problemática desse quadro, no campo do contencioso tributário relacionado ao controle de coisas julgadas, verifica-se *i*) nos julgamentos que fixam as teses jurídicas, produzindo resumos sintéticos que, exatamente por isso, limitam o potencial prescritivo das condutas futuras, mostrando-se insuficientes para a solução das múltiplas demandas que a eles deveriam se submeter, o que se agrava *ii*) num modelo silogístico ainda pautado na operação entre texto de lei e caso, ou entre tese jurídica e dispositivo de julgados (implicação normativa automática entre causa e efeito), num ambiente de forte oscilação jurisprudencial e de crescente utilização das modulações de efeitos, muitas vezes em sentidos opostos.

---

<sup>225</sup> Pertinente, aqui, a observação de LENIO STRECK: “*Despiciendo lembrar que, mesmo no sistema de precedentes da common law, uma vez construído um precedente, este não se transforma numa norma abstrata. Nem mesmo sua aplicação é simplesmente dedutivista – realizada através do vetusto modelo de*

Não obstante essa indigitada sincretização levada a cabo pelos Temas 881 e 885 do STF, há que se destacar a indissociável peculiaridade do precedente: ele (precedente) é conotativo em relação à tese jurídica, mas denotativo em relação ao caso, numa espécie de interdefinidade onde a conotação se define a partir da denotação, ou seja, sua particular produção normativa não decorre de uma tradicional atividade legiferante inaugural e, portanto, seu potencial prescritivo é condicionado pela resolução de um dado conflito em concreto.

Tem-se com isso, verdadeira mudança paradigmática no que diz respeito ao fenômeno de ruptura de vigência normativa, não mais pelos meios tradicionais (mudança de lei), mas sim pela produção de norma que decorre de um conflito.

Esse o contexto pelo qual se exigiria um procedimento de fundamentação adequado no cálculo de relações entre o precedente vinculativo e a coisa julgada individual, realizado por um terceiro equidistante, numa típica função judicativa nos conflitos que se projetam, por sua natureza, para o futuro.

De todo modo, o julgamento dos Temas 881 e 885 pelo STF, a par da dispensa de qualquer instrumento rescisório ou revisional, procurou preservar as relações estabilizadas e consolidadas no passado com o futuro normativo que se pretende regular, ajustando-se um modelo estático de coisa julgada a um modelo dinâmico de produção normativa e valorização de precedentes, não atingindo e nem desfazendo a validade da coisa julgada em relação aos fatos geradores anteriores ao precedente vinculativo contrário (efeitos *ex nunc*), o que se fez mediante a incorporação das garantias constitucionais tributárias da irretroatividade e anterioridade.

---

*subsunção. A construção do precedente precisa ser reconstruída no caso posterior.*” (STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 3ª edição, 2013, p. 736).

Nesses termos, tratando-se de interrupção dos efeitos temporais futuros da coisa julgada, tal como constante na tese dos Temas 881 e 885, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou nota, na forma de perguntas e respostas<sup>226</sup>, afirmando que:

“(...) A ação rescisória se tornou, então, desnecessária?

Como exposto, o que está em discussão nos Temas ns.º 881 e 885 são apenas os fatos geradores ocorridos após a decisão do Supremo Tribunal Federal que define o precedente vinculante (efeitos ex nunc). Alterado o panorama jurídico com o advento do precedente obrigatório, a coisa julgada deixa de produzir seus naturais efeitos, por isso não se tem rescisão ou desconstituição da coisa julgada, nem para o passado, nem para o futuro. Tem-se a simples cessação da sua eficácia para frente. A ação rescisória continua a ter a sua aplicação dirigida ao passado, que, como dito, não é alcançado pelos Temas ns.º 881 e 885 do STF, desde que ainda haja prazo para o seu ajuizamento.”

Assim sendo, em que pese a dispensa da ação rescisória para a cessação da eficácia futura da sentença declaratória (aquela que desonera o contribuinte para os fatos geradores futuros), ainda assim há que se exigir o instrumento impugnativo/rescisório caso se pretenda atingir fatos geradores passados, sobretudo nas hipóteses de sentença anulatória ou condenatória, as quais se limitam a determinados períodos/fatos geradores circunscritos no tempo, como veremos mais adiante.

## **2. O fim da coisa julgada?**

---

<sup>226</sup> <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/pgfn-divulga-nota-sobre-julgamento->

Começamos pelo final, e talvez mais evidente: não há que se falar em fim da coisa julgada, seja no plano individual e concreto, muito menos no plano geral e abstrato do instituto, como alguns chegam a cogitar após o julgamento dos Temas 881 e 885 pelo STF, a propósito inclusive, dentre outros, do denominado “*Programa Especial de Regularização Tributária do Fim da Coisa Julgada*” (PERT-Fim), objeto do Projeto de Lei 512/23<sup>227</sup>.

Como se viu, apesar da cessação de sua eficácia, a coisa julgada, enquanto norma do caso, continua válida, vigorando<sup>228</sup> para os fatos geradores (relações jurídicas) passados, nos termos do art. 144 do CTN<sup>229</sup>.

Enquanto instituto vocacionado a perenizar o conteúdo-eficácia do ato-decisão (o “dizer” e “realizar”), refletido no dispositivo da tutela jurisdicional, a coisa julgada permanece intacta.

Assim, em verdade o que há é um misto de incompreensão e insatisfação – perfeitamente legítimas – quanto a dispensa de ação rescisória (ou qualquer outro instrumento) para a limitação temporal dos efeitos (normativos) da coisa julgada, em determinadas circunstâncias, o que acaba por afetar sobremaneira o contencioso tributário.

Ponto crucial que acaba levando a essa incompreensão encontra-se na já referida, e equivocada, equiparação metodológica entre “direito legislado” e “direito jurisprudencial”, realizada pelo próprio STF ao afirmar que:

---

[de-efeitos-da-coisa-julgada-em-materia-tributaria](#), consultado em 23/06/2024.

<sup>227</sup> <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2348767>.

<sup>228</sup> TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. distingue “vigência” (intervalo de tempo em que a norma atua) de “vigor” (força vinculante que a norma tem ou mantém, mesmo não sendo mais vigente). Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, “*o exemplo de uma regra não mais vigente, revogada, que continue vinculante para os casos anteriores à sua revogação.*” (In **Introdução ao Estudo do Direito, técnica, decisão, dominação**, 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas, p. 180).

<sup>229</sup> CTN. “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

“(…) a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, **termina por corresponder à norma jurídica nova ao contribuinte. Tal situação equivale à instituição de novo tributo**, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal.” (grifamos)

A solução alcançada, apesar da indigitada sincretização metodológica, com diversas outras consequências, ainda assim em nada afeta as coisas julgadas formadas nas ações repressivo-corretivas (desconstitutivas), muito menos repressivo-reparadoras (condenatórias), as quais continuam dependendo de instrumentos impugnativos próprios para afastar o conteúdo ou eficácia das respectivas decisões. Nesse sentido, aliás, o acórdão do STF faz a relevante distinção:

“(…) o presente Tema de repercussão geral não guarda identidade com o precedente firmado no RE-RG 730.462, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 28.05.2015, DJe 9.09.2015 (...). O *discrímén* dos casos está nos efeitos futuros de sentença proferida quanto às relações jurídicas de trato continuado em que o vício de inconstitucionalidade foi aferido de forma incidental. Logo, aqui não se cuida de reforma ou desfazimento das dimensões objetiva ou subjetiva de sentença judicial transitada em julgada.”

Desse modo, os Temas 881 e 885 não alcançam as coisas julgadas formadas a partir das ações corretivas e/ou reparadoras, mas tão somente as coisas julgadas formadas

nas ações preventivas, e mais ainda, que veiculem relações jurídicas continuativas, ficando de fora, desta feita, as ações preventivas cujo objeto diga respeito ao afastamento de determinada crise de incerteza sobre dada incidência numa única relação jurídica instantânea delimitada no tempo.

Por outro lado, mesmo nas ações preventivas propriamente afetadas nos Temas 881 e 885 do STF, nota-se que a coisa julgada, apesar de mitigada em alguns de seus aspectos, não é afetada em sua validade e vigor<sup>230</sup> em relação aos fatos geradores passados (relações jurídicas consolidadas no tempo), e isso por conta não apenas da preservação dos princípios da irretroatividade e anterioridade, como também das ressalvas feitas em relação ao precedente firmado no RE-RG 730.462, acima citado.

A propósito dessas ressalvas em relação ao RE-RG 730.462, importa aprofundá-lo para que possamos compreender exatamente quais ações tributárias acabaram afetadas pelo julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, e quais não foram afetadas.

### **2.1. A ressalva quanto ao precedente firmado no RE-RG 730.462, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 28.05.2015, DJe 9.09.2015: relação jurídica continuativa e a questão da *eficácia normativa* e *eficácia executiva* do precedente**

Consoante distinção expressamente realizada nos Temas 881 e 885 do STF, o julgamento das teses da “coisa julgada” ressaltou sua diferença quanto ao precedente firmado no RE-RG 730.462, de relatoria do min. Teori Zavascki, julgado em 28/05/2015, no qual se exigiu instrumento rescisória para adequação da coisa julgada ao precedente.

Conforme salientado, “*o discrimen dos casos está nos efeitos futuros de sentença proferida quanto às **relações jurídicas de trato continuado** em que o vício de inconstitucionalidade foi aferido de forma incidental.*”

Ou seja, o principal aspecto de diferenciação que permitiu a desvinculação dos Temas 881 e 885 ao quanto anteriormente decidido RE-RG 730.462 seria o fato de que, naquele julgamento, não se estaria enfrentando os efeitos futuros nas relações jurídicas de trato continuado, tema não abrangido pelo acórdão de relatoria do Ministro Teori Zavascki.

Naquele julgado, estava em discussão a desconstituição de coisa julgada que negou honorários advocatícios, com fundamento em lei posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle concentrado.

Melhor explicando, o que se discutia era a possibilidade de desconstituir a coisa julgada para fins de fixação de honorários advocatícios, já que, no caso analisado foi veiculada sentença desfavorável à Caixa Econômica Federal em uma demanda referente ao FGTS, sem a fixação da verba honorária em favor do patrono demandante, com fundamento no art. 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90). Referida lei foi posteriormente declarada inconstitucional pelo STF em caso transsubjeto, o que redundou na apresentação de uma petição com caráter rescisório por parte do patrono do cidadão que promoveu a demanda e sagrou-se vencedor, objetivando-se atacar e adequar o conteúdo **condenatório** da sentença rescindenda.

Aliás, em sede de esclarecimentos, o caso foi muito bem sintetizado pelo Ministro Teori Zavascki:

*“(...). O que aconteceu aqui? É uma ação pedindo diferença de fundo de garantia. Na época, havia um preceito normativo segundo o qual, nesses*

---

<sup>230</sup> Força vinculante que a norma tem ou mantém, mesmo não sendo mais vigente (vide nota 217).

*casos, não cabem honorários advocatícios. Assim, negou-se honorários com base nessa lei. Depois, mais tarde, mais de dois anos depois, o Supremo declarou inconstitucional essa Lei que vedava honorários. Por isso, o autor da ação voltou a requerer a fixação de honorários. A questão é saber se essa declaração de inconstitucionalidade posterior tem reflexos automáticos sobre a sentença anterior transitada em julgado. Essa é a questão. (...).”*

Diante desse relato, vê-se que não se estava diante de uma relação jurídica de trato sucessivo, no contexto de uma decisão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária com efeitos prospectivos, mas sim de decisão com conteúdo condenatório (alheia, diga-se, ao direito tributário).

Assim, nos termos da ementa, *“a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do artigo 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial.”*

E, de acordo com o Min. Teori Zavascki, *“não se pode confundir a eficácia normativa de uma decisão que declara a inconstitucionalidade – e que retira a norma do plano jurídico com efeitos ex tunc (pretéritos) – com a eficácia executiva, ou seja, com o efeito vinculante dessa decisão (...) o efeito vinculante é pró-futuro, ou seja, começa a operar da decisão do Supremo em diante, não atingindo atos anteriores. Quanto ao passado, é preciso que a parte que se sentir prejudicada proponha uma ação rescisória.”*

Com isso, é preciso separar dois aspectos de suma importância para a compreensão da distinção levada a efeito nos Temas 881 e 885 do STF e que nos permitirá, mais a frente, delimitar o alcance dos precedentes nas diferentes ações tributárias e seus respectivos regimes de confrontação, quais sejam: *i*) a diferenciação dos tipos de relação jurídica conflituosa; e *ii*) a diferenciação entre *eficácia normativa* e *eficácia executiva* dos precedentes qualificados.

### **2.1.1. Primeira distinção: as diferentes relações jurídicas obrigacionais**

Relação jurídica em sentido estrito é o vínculo intersubjetivo que decorre da imputação normativa, da qual emergem direitos e deveres, operando a regulação das condutas (dever-ser), ou seja, é o vínculo que une credor e devedor<sup>231</sup>.

No âmbito do Direito Tributário, as relações jurídicas têm como foco principal, mas não somente, as relações prestacionais em torno da obrigação tributária, consoante a qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento da prestação de cunho patrimonial.

Nesses termos, ao se referir às *relações jurídicas de trato continuado*, tal qual distinguido nos julgamentos dos Temas 881 e 885 do STF, estamos falando da relação jurídica de trato sucessivo, ou continuada.

---

<sup>231</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 120.

Acerca da classificação das relações jurídicas, é comum seu desdobramento a partir da distinção entre fatos jurídicos instantâneos, continuados e complexivos, assim compreendidos pela doutrina:

- **Fato jurídico instantâneo:** aquele que se realiza, se consuma em uma única e determinada unidade de tempo, gerando a obrigação tributária. A cada fato, corresponde uma obrigação tributária específica. Exemplo: IPI, ICMS;
- **Fatos jurídicos continuados:** aqueles que se perpetuam por um intervalo de tempo que pode ser determinado ou não. Exemplo: IPTU, ITR;
- **Fatos jurídicos complexivos:** aqueles que demandam a integração de intervalos de tempo distintos para se consumarem, tendo em vista que a concretização do fato requer a integração de vários fatores. Exemplo: IRPJ.

Tal orientação, apesar de bastante criticada, pois qualquer “fato gerador” consuma-se, sempre, em um momento, um instante único e determinado, mesmo que esteja condicionado a fatores diversos e intervalos de tempo múltiplos ou elásticos, acabou gerando a classificação das relações jurídicas em instantâneas, permanentes e sucessivas.

E assim foi adotado por TEORI ZAVASCKI, já em sua dissertação de Mestrado<sup>232</sup>, segundo o qual: “*podem-se classificar as relações jurídicas em três espécies: as instantâneas, as permanentes e as sucessivas.*” E prossegue o autor:

“Finalmente, há uma terceira espécie de relação jurídica, a *sucessiva*, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada. Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar imposto

sobre a circulação de mercadorias, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou o sobre o seu faturamento.

Na verdade, as relações sucessivas compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva.”<sup>233</sup>

No caso em julgamento no RE-RG 730.462, não se estava, como visto, diante de uma relação jurídica de trato sucessivo, mas sim de uma relação jurídica instantânea sem repetição no tempo, abordando apenas os efeitos retrospectivos do precedente paradigma sobre a chamada coisa julgada inconstitucional.

Por essa razão, a par da imprescindibilidade da rescisória para desfazer o trânsito em julgado nas ações repressivas, o Ministro Teori reforçou que as ações envolvendo relações jurídicas de trato sucessivo não era objeto de julgamento. Vejamos a seguinte passagem do voto:

*“Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, **tema de que aqui não se cogita.**”*

Como destacado pelo Ministro Teori Zavascki, o tema não foi “cogitado” pelo STF porque no caso em julgamento a relação jurídica analisada não era de trato sucessivo.

---

<sup>232</sup> Zavaski, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. Porto Alegre: UFRS, 2000, p. 88. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>. Consultado em 30/06/2024.

<sup>233</sup> Ob. citada, p. 89.

É nesse contexto que se encaixa as matérias julgadas nos Temas 881 e 885 do STF, os quais, diferente do RE-RG 730.462, se limitam às coisas julgadas que se projetam para o futuro, portanto formadas nas ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária ou mandado de segurança preventivo (efeito declaratório negativo), onde se insere o tema das chamadas relações tributárias de trato sucessivo.

### **2.1.2. Segunda distinção: *eficácia normativa* e *eficácia executiva* do precedente**

Além da diferença quanto aos tipos de relações jurídicas envolvidas, o precedente firmado no RE-RG 730.462 faz uma outra distinção relevante para conclusão acerca da indispensabilidade da ação rescisória naquele contexto (relação jurídica instantânea), consistente no cotejo entre o que chama de *eficácia normativa* e *eficácia executiva* do precedente transsubjetivo, a saber:

*“(...) 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que arrima a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= **eficácia normativa**) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.*

*2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= **eficácia executiva ou instrumental**), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não o único, o da reclamação prevista no art. 102, I, ‘1’, da Carta Constitucional.*

3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, **não pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional. (...).**” (grifamos).

A partir dessa distinção, o julgado passa a justificar a impossibilidade de rescisão automática da coisa julgada inconstitucional, sob o ponto de vista das relações jurídicas instantâneas ou permanentes, ressaltando as de trato sucessivo, que não eram objeto daquele julgamento. Ou seja, a *eficácia executiva* do novo paradigma não é automática, vale dizer, não desconstitui automaticamente as coisas julgadas anteriormente formadas de forma contrária.

Resgatando a origem da referida distinção elaborada no RE-RG 730.462, encontramos na obra de TEORI ZAVASCKI a seguinte passagem<sup>234</sup>:

“É importante distinguir, pelas conseqüências que daí decorrem em face das situações concretas, (a) a nulidade ou a validade da norma e (b) o efeito vinculante da declaração judicial da sua validade ou nulidade. São fenômenos jurídicos distintos, especialmente no que se refere à sua eficácia temporal, mais especialmente o seu termo *a quo*. Conforme se viu, a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia *ex tunc*. Essa afirmação é correta porque se considera que o vício declarado importa a nulidade da norma desde a sua origem. O mesmo se pode dizer em

relação à declaração de constitucionalidade: sua eficácia é *ex tunc*, na medida em que se reconhece a validade da norma desde a sua edição. **Todavia, quando se trata do efeito vinculante das sentenças proferidas nas ações de controle concentrado, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que tal efeito não decorre da validade ou invalidade da norma apreciada (= eficácia material), mas da sentença que a aprecia (= eficácia processual).** O efeito vinculante é também *ex tunc*, mas seu termo inicial se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada. Pode-se situar, como termo inicial do efeito vinculante, nesses casos, a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei nº 9.868, de 10.11.99).” (grifamos)

Assim sendo, verifica-se que os conceitos de *eficácia normativa* e *eficácia executiva* dos precedentes, tais quais trabalhados por TEORI ZAVASCKI, dizem respeito, respectivamente, à eficácia material e à eficácia processual da tutela jurisdicional que, no contexto do presente trabalho, equivalem ao binômio conteúdo-efeito do *ato-norma* e conteúdo-eficácia do *ato-decisão* (vide Capítulo 5, itens 1 e 2).

Assim, na perspectiva da teoria da norma jurídica, o precedente emanado do órgão competente e mediante procedimento adequado produz norma jurídica válida, vigente e eficaz<sup>235</sup>, que retorna ao direito material (efeito normativo), na forma de uma

<sup>234</sup> Zavaski, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. Porto Alegre: UFRS, 2000, p. 56. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>. Consultado em 07/07/2024.

<sup>235</sup> No campo da teoria da norma jurídica, somos levados ao estudo dos seus três e distintos planos: a validade; a vigência (no tempo e no espaço); e a eficácia (técnica, jurídica e social). A eficácia da norma, portanto, situa-se num terceiro plano, posterior à validade e à vigência, podendo haver norma jurídica válida e vigente, mas não eficaz, ou mesmo norma válida e não vigente, mas eficaz. Veja-se, ainda, que a eficácia

norma individual e concreta, geral e abstrata, geral e concreta ou individual e abstrata, o que repercute de diferentes maneiras nos casos concretos a ele (precedente) contrapostos.

Em outras palavras, a *eficácia normativa* do precedente a que se refere o Ministro Teori Zavascki seria exatamente aquele efeito normativo que decorre do *ato-norma*, o qual retorna ao direito material e, com isso, pode atingir de diferentes maneiras as relações jurídicas subjacentes no tempo, a depender do seu conteúdo normativo.

Por outro lado, a chamada *eficácia executiva* corresponderia à eficácia processual do *ato-decisão* que, na obra de TEORI ZAVASCKI, estaria relacionada com o efeito vinculante do precedente. Veja-se<sup>236</sup>:

“Os juízos de valor sobre a validade ou a invalidade da norma em face da Constituição não têm eficácia constitutiva, mas simplesmente declaratória. Isso significa dizer que eles não operam nenhuma mudança no estado da norma examinada, que permanecerá como já o era: válida, se reconhecida a sua constitucionalidade, ou nula, se declarada a sua inconstitucionalidade. Sendo assim, é de se perguntar no que consiste, exatamente, a modificação, acima aludida, que decorre das sentenças definitivas nas ações de controle de constitucionalidade. **A resposta é esta: a modificação que se opera, o elemento novo que é introduzido, é o efeito vinculante e erga omnes da decisão a respeito da validade da norma questionada.**

---

pode ser analisada sob três aspectos distintos: **i.** Eficácia técnica, que pode ser sintática ou semântica; **ii.** Eficácia jurídica, que é o próprio vínculo que se estabelece pela aplicação, portanto trata-se de propriedade do fato jurídico; e **iii.** Eficácia social, que está relacionada à efetividade da norma no campo das relações sociais.

<sup>236</sup> Obra citada, p. 110/111.

Não se pode confundir, já assinalamos, (a) a nulidade ou a validade da norma com (b) o efeito vinculante da declaração judicial da sua validade ou nulidade. São fenômenos jurídicos distintos, especialmente no que se refere à sua eficácia temporal, ponto que aqui mais interessa. Costuma-se afirmar que a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia *ex tunc*. A afirmação é correta, se se considera que o vício declarado importa a nulidade da norma desde a sua origem. O mesmo se pode dizer em relação à declaração de constitucionalidade: sua eficácia é *ex tunc*, na medida em que se reconhece a validade da norma desde a sua edição. **Todavia, quando se trata do efeito vinculante das sentenças proferidas nas ações de controle concentrado, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que tal efeito não decorre da norma apreciada, mas da sentença que a aprecia. Sua eficácia é também *ex tunc*, mas seu termo inicial se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada.** Pode-se situar, como termo inicial do efeito vinculante, nesses casos, a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei nº 9.868, de 10.11.99).

**Assim entendido o termo *a quo* do efeito vinculante, explica-se por que as decisões tomadas em ações de controle concentrado não produzem a automática desconstituição das relações jurídicas anteriores a elas contrárias.** Para que se desfaçam tais relações, notadamente quando afirmadas por sentença judicial, não basta que sejam incompatíveis com a Constituição. É indispensável que essa

incompatibilidade tenha sido ou venha a ser reconhecida por ato estatal específico, com força vinculativa, ato esse que, nas situações examinadas, não existia à época em que as referidas relações jurídicas foram constituídas. O ajustamento das situações anteriores, portanto, quando a ele não se procedeu extrajudicialmente, terá de ser efetuado em processo próprio (ação desconstitutiva, anulatória ou, havendo sentença, rescisória).” (grifamos)

Dessa forma, uma coisa seriam os juízos de validade ou invalidade do texto normativo examinado pelo precedente, cuja natural eficácia declaratória retrospectiva representaria a *eficácia normativa* do precedente; outra coisa seria a sua *eficácia executiva*, que estaria ligada ao efeito vinculante do precedente em controle concentrado, e que “*não decorre da norma apreciada, mas da sentença que a aprecia.*”

Em outros termos, o efeito vinculante, do qual decorre a *eficácia executiva* do precedente, não se confunde com a eficácia jurídica da norma (lei) apreciada, por isso, como diz TEORI ZAVASCKI, “*seu termo inicial se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada.*”

A *eficácia executiva* do precedente, voltada para o futuro, tal qual tratada na obra de TEORI ZAVASKI, diz respeito à efetividade e eficácia social da tutela jurisdicional, não se confundindo com o efeito normativo que decorre do controle de constitucionalidade. Veja-se a seguinte passagem<sup>237</sup>:

“A garantia da efetividade se dá, assim, mediante antecipação da eficácia social da futura sentença, ou seja, pela imposição, aos

---

<sup>237</sup> Ob. citada, p. 68/70.

destinatários, de condutas adequadas ao conteúdo da tutela definitiva, inibindo, assim, a configuração de situações faticamente irreversíveis ou de difícil reversão. Tais efeitos, considerados *lato sensu*, têm **natureza executiva**, e não são estranhos às sentenças declaratórias, que têm força de preceito suficiente para impor aos destinatários os comportamentos adequados ao que nelas ficar declarado.

(...)

Na verdade, **o efeito vinculante é decorrência necessária da eficácia social do provimento** e do poder geral de cautela inerente à função jurisdicional. Por se tratar de provimento vocacionado a operar no domínio social, a medida antecipatória somente terá algum sentido prático se for apoiada por meios coercitivos aptos a impor seu cumprimento, ou seja, na medida em que estiver dotada de efeito vinculante.” (grifamos).

Precisamente por isso, não cabe falar em retroatividade do “direito superveniente” sobre a coisa julgada, numa indevida equiparação entre efeito vinculante e controle de coisas julgadas. Nesse sentido, inclusive, é a crítica de LUIZ GUILHERME MARINONI, para quem<sup>238</sup>:

“Na realidade, quando se admite que não há diferença entre contrariar precedente constitucional - que não existia à época em que a decisão foi proferida - e violar a Constituição comete-se um equívoco que está na base da teoria da interpretação, que seria potencializado mediante a suposição de que a única interpretação capaz de fazer ver a Constituição

é a do STF - como se não houvesse controle difuso. Ora, a assimilação de precedente constitucional com norma constitucional revela falta de distinção entre enunciado do discurso do intérprete e enunciado do discurso das fontes. Não há correspondência biunívoca entre Constituição e precedente constitucional, como clara e concretamente demonstra a possibilidade de revogação de precedente constitucional, inclusive de precedente que declarou a inconstitucionalidade de lei. Um precedente do STF não declara a norma que sempre esteve contida na Constituição ou que sempre preexistiu à interpretação judicial. O precedente constitucional atribui sentido à Constituição ou o desenvolve de acordo com a evolução da sociedade e dos seus valores. Daí se poder falar em norma constitucional ou precedente constitucional como enunciados situados em planos diversos, afastando-se a crença falaz de que existiria uma correspondência biunívoca entre Constituição e interpretação do STF, única que poderia fazer supor que uma decisão legitimamente proferida por juiz incumbido de realizar controle difuso de constitucionalidade pode ser invalidada em virtude de ulterior decisão do STF - que teria o efeito de declarar a inconstitucionalidade da lei em que a anterior decisão se fundou.”

Assim sendo, fechando o já alongado parêntese aberto no item 2.1, tem-se por justificada a distinção feita no julgamento dos Temas 881 e 885 do STF quanto ao RE-RG 730.462, com o fim de compatibilizar a tese da cessão automática dos efeitos da coisa julgada nas relações continuativas, ao mesmo tempo da imprescindibilidade de ação

---

<sup>238</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade: impugnação, rescisória e modulação de efeitos**. Revista de Processo, vol. 251,

rescisória para se afastar a coisa julgada formada nas ações que tratem de relações jurídicas instantâneas ou permanentes.

### **3. E como fica a ação rescisória a partir de então? A discussão do “IPI-revenda de importado” e a incipiente utilização do raciocínio abduativo no voto-vencido do Min. Mauro Campbell na AR 6015/SC, em face do RE-RG 590.809 (Tema 136/STF)**

Conforme constou no trecho final da nota PGFN a respeito dos TEMAS 881 e 885, “a ação rescisória continua a ter sua aplicação dirigida ao passado, que, como dito, não é alcançado pelos Termas nsº 881 e 885.”<sup>239</sup>

Mas desde já nos surge questionamento sobre qual passado seria esse, se os fatos geradores anteriores estariam resguardados por meio dos princípios tributários da irretroatividade e anterioridade?

Nesses termos, no mesmo dia 08/2/2023, em que o STF concluía o julgamento dos Temas 881 e 885, o STJ igualmente concluía, em sua Primeira Seção, o julgamento da AR 6015/SC<sup>240</sup>, em que se discutia a rescisão de coisa julgada coletiva que havia afastado o IPI na revenda de produtos importados<sup>241</sup>.

E, no debate acerca do cabimento da ação rescisória, estabeleceu-se grande divergência no colegiado, na medida em que a jurisprudência formada no STJ a partir do

---

2016, p. 288.

<sup>239</sup> <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/pgfn-divulga-nota-sobre-julgamento-de-efeitos-da-coisa-julgada-em-materia-tributaria>.

<sup>240</sup> Íntegra da sessão em: <https://youtu.be/HDoLpL56z1w>, consultado em 07/07/2024.

<sup>241</sup> A ação rescisória foi movida pela Fazenda Nacional contra o Sindicato das Empresas de Comércio Exterior do Estado de Santa Catarina (Sinditrade), que obteve, em 2015, uma decisão definitiva para que seus filiados não precisassem pagar, na saída de seus estabelecimentos, o IPI de produtos que não são submetidos à industrialização após o desembaraço aduaneiro, matéria então pacificada neste sentido. Porém,

RE-RG 590.809 (Tema 136/STF), afastaria o cabimento da rescisória fundada em alteração jurisprudencial posterior<sup>242</sup>. E ainda, o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF teria afastado a necessidade de rescisória após a alteração jurisprudencial.

De um lado, o min. Relator GURGEL DE FARIA utilizava os Temas 881 e 885 do STF para justificar o cabimento da rescisória<sup>243</sup>, indo além do próprio Tema 136/STF (que excepcionava a Súmula 343 e admitia o cabimento da rescisória apenas quando houvesse controle concentrado, não existente no caso do IPI-revenda).

Por outro lado, a divergência aberta pelo min. MAURO CAMPBELL e reforçada pela min. REGINA COSTA, sustentava que, ao convocar os Temas 881 e 885 do STF para solucionar a situação da AR 6015/SC (IPI-revenda de importado), outra não poderia ser a conclusão senão o não cabimento da rescisória.

Isso porque, sustentou a divergência, os Temas 881 e 885 do STF teriam firmado diretriz no sentido exatamente da desnecessidade da ação rescisória para o futuro, o que acarretaria a falta de interesse/utilidade no provimento rescisório (desconstitutivo).

Desse modo, seja com base na Súmula 343/STF (e jurisprudência que se seguiu após o Tema 136/STF), amplamente debatida pelo STJ<sup>244</sup>; seja a partir dos Temas 881 e

posteriormente, o STJ e o STF pacificaram novo entendimento em sentido contrário (Tema 912/STJ e Tema 906/STF), entendendo então ser possível a dupla incidência do IPI.

<sup>242</sup> Nesse sentido, cita-se trecho do voto-vista vencido, do min. MAURO CAMPBELL: “(...) 2. *Apenas nos casos onde houver manifestação do STF vinculante via controle concentrado de constitucionalidade é que a Súmula n. 343/STF deve ser afastada, tendo aplicação nos demais casos. Interpretação dada por esta Casa ao RE n. 590.809/RS (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 22.10.2014).* (...)”

<sup>243</sup> Conforme justificado no voto do min. Gurgel de Faria, em função da particularidade tratada no caso – “a ação originária tinha natureza coletiva, proposta por sindicato, como substituto processual, o que imprime ao caso uma singularidade especial (...)” –, restou justificada, em nome da livre concorrência e isonomia, “em caráter excepcional, o afastamento da Súmula 343 do STF.”

<sup>244</sup> EAREsp. n. 397.326/MG, Corte Especial, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 19.10.2016; AR n. 4.443/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, rel. p/Acórdão Min. Gurgel de Faria, julgado em 08.05.2019; AgInt nos EDcl na AR n. 4.981/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 08.05.2019; AgInt na AR n. 4.865/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.06.2019; EDcl no AgInt na AR n. 4.865/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23.10.2019; AgInt na AR n. 6.140/PE, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 18.02.2020.

885 do STF, não haveria que se falar no cabimento da rescisória, já que a coisa julgada teria seus efeitos temporais cessados automaticamente, não sendo possível cobrança retroativa, em nome da anterioridade e irretroatividade.

Tal entendimento, segundo a min. REGINA COSTA, implicaria inclusive na desjudicialização e redução do acervo de rescisórias.

Contudo, o min. GURGEL DE FARIA, relator da AR 6015/SC, afirmou na sessão de julgamento que seria melhor aguardar os embargos de declaração para (re)avaliar essa questão do inter-relacionamento com os Temas 881 e 885 do STF.

Além do mais, afastou a Súmula 343/STF ao caso (IPI-revenda de importado) “*em caráter excepcional*”, dada as particularidades em julgamento (decisão rescindenda formada em ação de natureza coletiva).

Posteriormente, foi publicado a íntegra do acórdão e respectivos votos-vista, cujo resultado foi “*por maioria, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Regina Helena Costa, conhecer da ação rescisória e, quanto ao mérito, por unanimidade, julgar parcialmente procedente os pedidos para rescindir o acórdão objeto da presente ação e, em novo julgamento, negar provimento ao Recurso especial n. 1.427.246/SC, nos termos do Sr. Ministro Relator.*”

Cumprir destacar trecho da ementa, segundo a qual, apesar da admissibilidade da rescisória, restou decidido que: “*9. Hipótese em que deve ser reconhecida a procedência parcial da ação rescisória, não sob o enfoque da validade do título judicial rescindendo, como pleiteado pela Fazenda Nacional, mas sim em razão de superveniente norma jurídica - precedente vinculante -, que interrompe a eficácia da coisa julgada, conforme o recentíssimo entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Temas 881 e 885. 10. Pedido rescisório julgado parcialmente procedente*

*para interromper os efeitos da coisa julgada a partir da data de publicação da ata de julgamento do RE 946.648/SC, submetido ao rito da repercussão geral, ocorrida em 09/09/2020.”*

Digno de registro nas manifestações do colegiado, foi o voto-vencido proferido pelo min. MAURO CAMPBELL, desenvolvendo verdadeiro raciocínio abduativo muito afeito ao instrumentalismo, analisando a relação entre meios e fins, assim ponderando:

“(…) Nesse novo contexto, as questões que exsurtem como passos para a aplicação da dogmática do princípio da proporcionalidade, ou princípio da proibição do excesso, consoante a doutrina de José Joaquim Gomes Canotilho (in "Direito Constitucional e Teoria da Constituição". 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, pp. 269, et seq.) são:

1ª) qual a finalidade que seria atingida com o afastamento da Súmula n. 343/STF (**identificação da finalidade**);

2ª) se essa finalidade é constitucionalmente protegida ou não (**razoabilidade**);

3ª) se o afastamento da Súmula n. 343/STF é meio adequado ao atingimento dessa finalidade (**conformidade ou adequação**);

4ª) se o afastamento da Súmula n. 343/STF é meio necessário ao atingimento dessa finalidade (**exigibilidade ou necessidade**); e

5ª) se os danos causados com o afastamento da Súmula n. 343/STF são ou não inferiores aos benefícios que se pretende obter (**proporcionalidade em sentido estrito**). (…).” (grifos originais)

A partir desse contexto de descoberta fundado numa dúvida genuína, o voto-vencido passa a registrar seu raciocínio e fundamentar suas conclusões, no sentido do descabimento da rescisória, tal qual admitida, excepcionalmente, pelo relator.

Não obstante, nos termos prevalecentes do voto-vencedor, seguiu-se com a parcial procedência da ação rescisória, apenas para estabelecer a cessação da eficácia da coisa julgada, nos seguintes termos: *“Nesse panorama, há que ser reconhecida a procedência parcial da ação rescisória: não sob o enfoque da validade do título judicial rescindendo, como pleiteado pela Fazenda Nacional (o que seria possível, a acarretar o acolhimento total do pedido, mas não foi esse o fundamento acolhido), e sim em razão de superveniente norma jurídica – precedente vinculante –, que interrompe a eficácia da coisa julgada, conforme o recentíssimo entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Temas 881 e 885.”*

Ou seja, sobressaiu o cabimento da ação rescisória, afastando-se a Súmula 343/STF, porém, restringindo-se o juízo rescindente de modo a estabelecer a mera cessação de eficácia do acórdão rescindendo, e não a sua rescisão (para o passado).

Há com isso, nos parece, certa contradição, conforme apontado pela min. REGINA COSTA, em reconhecer a cessão automática (para o futuro) da coisa julgada, garantindo-se a anterioridade e irretroatividade, e ainda assim manter o cabimento da ação rescisória. Isso porque, sobrevindo o precedente vinculativo contrário à coisa julgada, o tributo passa a ser exigido a partir de então, respeitada a irretroatividade e anterioridade.

Por isso, permanece a dúvida: qual o interesse (binômio necessidade-adequação), de uma ação rescisória para fazer cessar os efeitos da coisa julgada de trato sucessivo, de modo a adequá-la ao precedente do STF? Nos parece que nenhum.

De todo modo, a ação rescisória foi conhecida e, no mérito, parcialmente procedente, porém sem o seu esperado efeito retrospectivo (*ex tunc*), próprio do juízo rescindente, senão para adequar os efeitos futuros do acórdão rescindendo, o qual permaneceu válido e em vigor para os fatos geradores anteriores à publicação da ata de julgamento do precedente do STF no Tema 906, respeitada ainda a anterioridade nonagesimal, conforme expressamente acolhido nos Embargos de Declaração do Sindicato, com efeitos infringentes.

Tal contradição entre conhecer a rescisória e, no mérito, julgá-la parcialmente procedente apenas para estabelecer a cessação de eficácia da coisa julgada, foi apontada pela Fazenda Nacional em seus Embargos de Declaração, os quais, contudo, foram negados, sob o entendimento de que:

“(...) Além do mais, não obstante a ação rescisória tenha, em essência, natureza desconstitutiva, com efeitos *ex tunc*, a conclusão alcançada no caso dos autos, de cessação dos efeitos da coisa julgada a partir de determinado marco temporal, foi construída conforme o avanço do julgamento dos Temas 881 e 885 do STF e a necessidade de adaptação aos precedentes qualificados formados, questão amplamente debatida por esta Primeira Seção. Nesse panorama, não há falar em contradição.”

Houve oposição de novos Embargos de Declaração pelo Sindicato, os quais não foram acolhidos, e atualmente o caso encontra-se aguardando processamento de recurso extraordinário interposto pela Fazenda, razão pela qual a questão, provavelmente, terá novos desdobramentos junto ao STF.

Fica então uma questão em aberto, a ser respondida num futuro breve: qual seria o interesse de agir ou utilidade no manuseio das rescisórias, nas relações

continuativas que se projetam para o futuro? A partir daí é que, eventualmente, (res)surgiria o debate em torno do fim da coisa julgada.

#### **4. Síntese conclusiva do alcance dos Temas 881 e 885 do STF**

Em resumo, tem-se a seguinte delimitação dos Temas 881 e 885:

- i)* não se afetou as ações repressivo-corretivas e repressivo-reparadoras (anulatória, mandado de segurança repressivo, embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade e/ou repetição de indébito) – as quais continuam dependendo de instrumentos impugnativos próprios para afastar o conteúdo ou eficácia das respectivas decisões –, mas apenas as ações preventivas (ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e/ou mandado de segurança preventivo), cujo objeto se refira a uma relação jurídica de trato sucessivo, ficando de fora as relações instantâneas ou permanentes;
- ii)* não se afetou a validade e vigor da coisa julgada formada na ação preventiva (a qual continua regulando as condutas passadas estabilizadas pela decisão), mas apenas sua vigência e eficácia técnica, interrompendo os efeitos normativos do *ato-norma*; e
- iii)* isso tudo, com efeitos após a publicação da ata de julgamento do precedente paradigma que implicou na alteração de sentido da coisa julgada, resguardando-se a irretroatividade e anterioridade própria de cada tributo envolvido.

Feitos tais esclarecimentos, sigamos para a sistematização dos meios de confronto da coisa julgada em cada ação tributária.

### **Capítulo 9. Ações tributárias, coisas julgadas e regimes de confrontação**

Conforme exploramos no Capítulo 6, item 1, as ações tributárias se desdobram conforme a necessidade de intervenção no ciclo de posituação da obrigação tributária (relação bimembre conflito-jurisdição), dando ensejo à seguinte classificação:

- i)* Ações antiexacionais preventivas nos conflitos edificados a partir de uma ameaça de lesão – crise de incerteza quanto à incidência abstrata. Falamos da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributário e/ou mandado de segurança preventivo;
- ii)* Ações antiexacionais repressivo-corretivas nos conflitos edificados a partir de uma lesão concreta – crise de legalidade num dado lançamento. Falamos da ação anulatória, mandado de segurança repressivo e também das chamadas ações ou incidentes de defesa no ambiente executivo (embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade); e
- iii)* Ações antiexacionais repressivo-reparadoras nos conflitos edificados a partir de um dano patrimonial – crise de inadimplemento. Falamos da ação de repetição de indébito e/ou objetivando a compensação.

Não obstante a usual cumulação de pedidos numa mesma ação (CPC, art. 327), havemos que isolar tematicamente os pedidos (as “ações cumuladas”), pois estão sujeitos a

regimes jurídicos de cumprimento e confrontação distintos, produzindo diferentes repercussões sobre as correlatas obrigações tributárias.

Veja-se que, enquanto a realização do direito no âmbito declaratório exaure-se com o trânsito em julgado da decisão final, produzindo desde logo os efeitos inibitórios da instalação do vínculo obrigacional que dela (tutela declaratória) devem se esperar; a realização do direito no âmbito condenatório exige providência adicional, no bojo de um cumprimento de sentença.

Assim, num necessário exercício analítico, vejamos como ficam os meios de confrontação da coisa julgada formada em cada ação (ou em cada parcela dos pedidos cumulados numa mesma ação).

## **1. Ações preventivas**

Em função da sua natural vocação prospectiva, produzindo efeitos normativos no tempo futuro, vale dizer, sobre a regulação das condutas no “devir”, em especial nas relações continuativas, é natural que a coisa julgada formada nas ações tributárias preventivas fosse mais fortemente impactada pela discussão decorrente da alteração jurisprudencial no tempo, num regime de respeito aos precedentes.

Nesse contexto é que surge o debate da cessação automática dos efeitos da coisa julgada, fruto dos Pareceres PGFN/CRJ n.ºs 492/10<sup>245</sup> e 492/11<sup>246</sup>, ao tratarem da

---

<sup>245</sup> “(...) 3. Em se tratando, especificamente, de RE/RESP’s interpostos contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ, o seu seguimento tem sido repetidamente obstado pelos Presidentes/Vice-Presidentes (de TRF’s e do STJ); daí que, nesses casos, pode-se afirmar, com a segurança necessária, que os recursos extremos interpostos contra essas decisões possuem reduzida viabilidade de êxito, de modo que a PGFN não possui interesse prático em continuar insistindo na sua interposição. (...)”

força persuasiva expansiva e dos efeitos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, ainda antes do CPC/2015.

Trata-se, portanto, de atos normativos internos que marcaram o contencioso tributário, procurando conformar a racionalidade *stare decisis* diante da alteração de jurisprudência, voltando-se, essencialmente para a alteração posterior à coisa julgada.

Esse debate, hoje, encontra-se de certa forma superado com a definição dos Temas 881 e 885 do STF, no que diz respeito às relações continuativas, ou de trato sucessivo, prevalecendo a tese construída no Parecer PGFN 492/11.

Assim, inaugurada a guinada jurisprudencial pelo precedente em sentido oposto à coisa julgada, a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir os tributos então desonerados pela coisa julgada, respeitada a irretroatividade e anterioridade, do mesmo modo que, na situação inversa de sentença de improcedência, o contribuinte adquire o direito de não pagar, a partir de então<sup>247</sup>.

Nessa toada, percebe-se que a legislação tributária já vinha, de algum modo, incorporando ajustes necessários em torno dos efeitos dos precedentes na conduta dos agentes fazendários, como se vê dos arts. 19, V, e 19-A, ambos da Lei nº 10.522/2002<sup>248</sup>.

---

<sup>246</sup> “Decisão judicial transitada em julgado que disciplina relação jurídica tributária continuativa. Modificação dos suportes fático/jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Superveniência de precedente objetivo/definitivo do STF. Cessação automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado. Possibilidade de voltar a cobrar o tributo, ou de deixar de pagá-lo, em relação a fatos geradores futuros.”

<sup>247</sup> Estabeleceu-se assim, uma suposta igualdade entre Fisco e contribuintes, cujos contornos já tivemos a oportunidade de criticar em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/igualdade-para-quem-os-temas-881-e-885-do-stf-09052022>, consultado em 13/07/2024.

<sup>248</sup> “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (...)

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

Não obstante, há que se destacar duas ordens de problemas práticos em relação ao tema da cessão automática da eficácia nas ações preventivas: o **primeiro**, relativo às ações rescisórias que continuam sendo manejadas pela Fazenda Nacional diante de relações continuativas, provocando indesejáveis efeitos repristinatórios sobre obrigações tributárias passadas; o **segundo**, relativo às coisas julgadas contrárias a posteriores juízos de modulações de efeitos (rescisórias para adequação à modulação).

Tais problemas, em grande, parte são fruto de uma transição de paradigmas que, acreditamos, deva se ajustar após a consolidação e maturação dos Temas 881 e 885 do STF, mas que, enquanto isso, acabam gerando “meta-contenciosos”, retroalimentando um circular estado de conflituosidade e contenciosidade que precisa ser avaliado.

A estabilidade jurisprudencial, a rigor, não deveria confundir-se com controle de coisas julgadas, tratando-se, ao contrário, de um valor alcançado mediante irretroatividade, continuidade e previsibilidade decisória em relação às condutas futuras<sup>249</sup>, função essencial da jurisdição constitucional e do regime de precedentes.

Em face desses desajustes atuais, cabe-nos destacar alguns pontos, a começar pela necessidade de instrumento impugnativo pela Fazenda quando se pretender atacar coisa julgada em face de ofensa à norma jurídica a partir de precedente anterior, já que os

---

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (...).

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.”

“Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (...)”

<sup>249</sup> “(...) a estabilidade não se traduz apenas na continuidade do direito legislado, exigindo, também, a continuidade e o respeito às decisões judiciais, isto é, aos precedentes (...).” MARINONI, Luiz Guilherme. **O precedente na dimensão da segurança jurídica**. In: “A força dos precedentes.” Salvador: Juspodivm, 2ª edição, 2012.

Temas 881 e 885 do STF se destinam à cessação de eficácia da coisa julgada diante de posterior precedente em sentido contrário.

Note-se que, uma coisa é a ofensa à norma jurídica; outra coisa, completamente distinta, é a ofensa ao precedente. De modo que, na hipótese de ofensa à norma jurídica fundada em precedente anterior, naturalmente não há que se falar em cessação de eficácia da coisa julgada, a qual deve ser atacada, se o caso, por ação rescisória para que se reestabeleça o direito de a Fazenda exigir os tributos desonerados.

Do mesmo modo, em se tratando de coisa julgada formada em ação preventiva que tenha por objeto relação jurídica instantânea ou permanente, igualmente não há que se falar em cessação de eficácia a partir do precedente posterior, impondo-se a competente ação rescisória com vistas a reestabelecer o direito fazendário de exigir o tributo desonerado. Até porque, não há que se falar, nessa hipótese, em cessação de eficácia dos efeitos normativos do ato-norma da decisão passada em julgada.

Seria o caso, por exemplo, do Imposto de Renda incidente sobre um ganho de capital específico, ou de um ITBI incidente sobre determinada operação de cessão de direitos em particular, ou do ITCMD exigido num dado planejamento sucessório, dentre outras tantas situações de créditos tributários afastados numa ação preventiva, cuja obrigação se esvaiu no tempo.

De forma que, nessas circunstâncias, quais sejam, precedente anterior e/ou relação jurídica instantânea ou permanente, a ação rescisória é necessária para que produza a vocação desconstitutiva da decisão rescindenda (efeitos *ex tunc*), permitindo-se a exigência dos tributos desonerados no passado.

Situação inversa ocorre diante daqueles outros dois problemas mencionados mais acima, o **primeiro** relativo às ações rescisórias que continuam sendo manejadas nas

situações típicas enquadradas nos Temas 881 e 885 do STF, e o **segundo** relativo às rescisórias manejadas para adequação a juízos de modulação posteriores.

Em relação ao primeiro, destacamos os casos das rescisórias relativas *i)* ao “IPI revenda e importados”, já tratado no item 3 do Capítulo 8, e *ii)* à “COFINS sociedades civis”; já em relação ao segundo, destacamos o caso *iii)* das rescisórias na “Tese do Século – Tema 69/STF”, casos esses que merecem análises separadas adiante.

### **1.1. O caso das rescisórias relativas à “COFINS sociedades civis”**

Não obstante o entendimento formado nos Temas 881 e 885 do STF, o contencioso tributário ainda tem que lidar com as ações rescisórias manejadas pela Fazenda para adequação das coisas julgadas contrárias a precedentes posteriores<sup>250</sup>, o que acaba despertando situações inusitadas, em especial os efeitos repristinatórios sobre obrigações tributárias passadas.

Conforme vimos no item 3 do Capítulo 10, no que diz respeito ao futuro dessas ações rescisórias, notamos o debate latente no STJ, e que agora seguirá para o STF, em torno do afastamento ou manutenção da Súmula 343/STF, nos termos travados na AR 6015/SC, na qual prevaleceu o voto-vencedor do min. GURGEL DE FARIA, no sentido de que os Temas 881 e 885 do STF, ao invés de prejudicar o cabimento da rescisória, o reforçaria.

E, conforme o voto-vista do min. HERMAN BENJAMIN:

---

<sup>250</sup> Lembrando que ofender direito (precedente) superveniente, não é o mesmo que ofender norma jurídica.

“(…) Afinal, se a própria Suprema Corte está a fazer cessar, automaticamente (sem necessidade de ação judicial), a eficácia da coisa julgada a bem da proteção da isonomia e da livre concorrência, qual o sentido de não considerar que, com base nesses mesmos fundamentos, possa ser admitida a Ação Rescisória para a própria revisão da constitucionalidade e legalidade da coisa julgada formada?”

Assim sendo, sobressaiu o cabimento da ação rescisória, naquele caso de forma excepcional, como alertado pelo relator, em função de se tratar de acórdão rescindendo formado no bojo de uma ação coletiva.

E ainda, apesar da procedência daquela rescisória, limitou-se o juízo rescindente no tempo, de modo a estabelecer a mera cessação de eficácia do acórdão rescindendo, a partir da publicação da ata de julgamento do precedente do STF no Tema 906, representativo da guinada jurisprudencial, respeitada a anterioridade nonagesimal.

Não obstante a apontada excepcionalidade no cabimento da rescisória, bem como a limitação temporal do juízo rescindente, fato é que o debate tem oscilado no próprio STJ, a ver pelo desdobramento nas ações rescisórias que tratam do tema da isenção da COFINS para as sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas.

Nesse sentido, as ações rescisórias sobre o tema não apenas estão sendo conhecidas, como também estão sendo julgadas procedentes, com seu efeito *ex tunc*, sem qualquer ressalva quanto à anterioridade e irretroatividade.

Ou seja, apesar de igualmente fundarem-se em alteração jurisprudencial posterior (guinada ocorrida no julgamento do RE-RG 377.457 – Tema 71/STF), as ações rescisórias aportadas no STJ sobre o tema da “COFINS sociedades civis” estão tendo desfecho bastante diferente, em comparação ao tema do “IPI revenda de importado”.

Por oportuno, veja-se a AR 3616/PE, Primeira Seção, julgado em 8/11/2023, DJe 20/12/2023, rel. min. FRANCISCO FALCÃO:

“EMENTA. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO LITERAL DE DISPOSIÇÃO DE LEI. ART. 485, V, DO CPC/1973. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. TEMA N. 136/STF. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. (...)

V - No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, **as ações rescisórias propostas em casos idênticos aos ora analisados foram julgadas procedentes, sendo afastada a aplicabilidade da Súmula n. 343/STF**, mesmo após a mitigação do entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 136/STF, conforme se verifica nos seguintes julgados: **AR n. 3.844 - SC**, Primeira Seção, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 12/11/2008; **AR n. 5.397/RS**, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 27/9/2017, DJe de 19/12/2017.

(...)

X - Nesse diapasão, não merece reparos a conclusão adotada no julgamento da presente ação rescisória, **tampouco há óbice para que o acórdão produza os efeitos próprios de ação constitutiva negativa com efeitos ex tunc**, devendo ser garantido ao contribuinte o direito ao pagamento à vista dos valores sem o acréscimo da multa de mora, desde que observado o prazo previsto no art. 63, § 2º, da Lei 9.430/1996.”

(grifamos)

Como se viu, o afastamento da Súmula 343/STF não tem sido excepcional, representando aparente mudança de orientação no que diz respeito ao cabimento das rescisórias no STJ, além de não ter sido feita qualquer ressalva sobre a anterioridade e irretroatividade.

Note-se que a discussão acerca dos Temas 881 e 885 do STF não passou despercebida no voto-vista do min. MAURO CAMPBELL<sup>251</sup>, mas mesmo assim manteve-se a procedência da ação rescisória, com seu efeito *ex tunc*.

Está-se a confundir, portanto, estabilidade jurisprudencial (valor alcançado mediante irretroatividade, continuidade e previsibilidade decisória em relação às condutas futuras), com controle de coisas julgadas.

Tal circunstância acaba por gerar um indesejado efeito sobre as obrigações tributárias passadas, cuja crise de incerteza havia sido eliminada por força do efeito extintivo da decisão judicial passada em julgado (CTN, art. 156, X), o que atrai um problema de decadência, enfrentando no item 1.3 adiante.

De todo modo, é de se ressaltar que há Recurso Extraordinário admitido pelo STJ no bojo da referida AR 3616/SP, razão pela qual se espera uma adequação no que diz respeito ao cabimento dessas rescisórias ao quanto decidido nos Temas 881 e 885.

## **1.2. O caso das rescisórias relativas à “Tese do Século – Tema 69/STF” para adequação a juízo de modulação posterior (reflexos do Tema 1245/STJ)**

---

<sup>251</sup> “Por fim, a ação rescisória também se tornou instrumento desnecessário em alguns casos da seara tributária com o julgamento do RE n. 949.297/CE (Tema n. 881) e do RE n. 955.227/BA (Tema n. 885) junto ao Supremo Tribunal Federal que permitiram a interrupção automática dos efeitos temporais das decisões

O Supremo Tribunal Federal fixou a tese objeto do Tema 69 em julgamento realizado na data de 15/03/2017<sup>252</sup>, vindo a modular os efeitos da sua decisão (que naturalmente seriam *ex tunc*), somente por ocasião do julgamento de Embargos de Declaração em 13/05/2021<sup>253</sup>, ou seja, mais de quatro anos depois.

Consequência disso é que muitas ações foram ajuizadas após 15/03/2017 (data de corte estabelecida na modulação para que pudessem aproveitar os indébitos anteriores), porém transitaram em julgado antes de 13/05/2021 (data da modulação), o que, apesar de indesejável, é natural diante do atual entendimento no sentido da produção imediata de efeitos do precedente, independentemente do seu trânsito em julgado<sup>254</sup>.

Nesse contexto, tais contribuintes detentores dessas decisões transitadas em julgado já estariam dando cumprimento judicial ao título executivo e/ou habilitando e compensando os indébitos tributários, questão que será analisada no item destinado às ações repressivo-reparadoras objeto do item 3.

O problema é que, diante da modulação posterior de efeitos do precedente, a Fazenda Nacional tem ajuizado ações rescisórias com fundamento no art. 966, V, do CPC<sup>255</sup>, sob a alegação de violação da coisa julgada à decisão de modulação de efeitos (inexistente à época, observe-se), ainda que a questão esteja limitada apenas aos indébitos

---

*transitadas em julgado que contrariassem as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral pelo STF em demandas tributárias. (...)*

<sup>252</sup> “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.”

<sup>253</sup> “**(...) MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.**”

<sup>254</sup> “A Corte possui entendimento no sentido de que a existência de precedente firmado pelo Plenário autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do ‘leading case’.” (Rcl 30.996).

<sup>255</sup> “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: (...)

V - violar manifestamente norma jurídica; (...).”

tributários de PIS e COFINS apurados nos últimos cinco anos anteriores à data de corte estabelecida na modulação (mar/2012 a mar/2017).

O caso é emblemático, não apenas diante do Tema 69, mas de tantos outros exemplos recentes de modulações de efeitos realizadas pela Corte Suprema muito tempo depois do julgamento de mérito de grandes temas tributários, sempre sob diferentes critérios e cortes temporais<sup>256</sup>.

Veja-se, mais recentemente, situação parecida no Tema 1125/STJ, relativo à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS<sup>257</sup>, cuja data de corte estabelecida na modulação foi, num primeiro momento, a publicação da ata de julgamento (14/12/2023) e, após embargos de declaração do contribuinte, alterada para retroagir e equiparar ao julgamento do Tema 69/STF (15/03/2017).

Ou seja, em que pese o julgamento de mérito publicado em 14/12/2023, a modulação de efeitos foi estabelecida no julgamento de embargos de declaração em 20/06/2024, retroagindo a dia 15/03/2017. Neste caso, a retroação acabou estendendo o período passível de repetição de indébito em favor dos contribuintes, surpreendendo apenas as ações ajuizadas após essa data.

Passa a ser relevante, então, a discussão sobre o cabimento da rescisória fundada no art. 966, V, do CPC, para adequação da coisa julgada a juízo de modulação de efeitos posterior, tema que já se encontra afetado em repetitivo pelo STJ nos Recursos Especiais n<sup>o</sup>s 2.066.696 e 2.054.759 (Tema 1245/STJ), assim ementados: “*A admissibilidade de ação rescisória para adequar julgado à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal.*”

---

<sup>256</sup> Aqui estaria um dos principais focos do problema ao redor do assunto, ou seja, a falta de critérios tanto em relação ao momento, como às razões de decidir para as diferentes modulações de efeitos.

Referidos recursos foram julgados pelo STJ em sessão do dia 11/9/2024, tendo sido formada maioria em torno da seguinte tese jurídica: *“Nos termos do art. 535, § 8º, do CPC, é admissível o ajuizamento de Ação Rescisória para adequar julgado realizado antes de 13.05.2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF.”*

O problema, nessa temática, é que não estamos diante de pretensão fazendária de reestabelecimento do direito do fisco de exigir e cobrar os tributos desonerados no passado, como no caso da “COFINS sociedade civis”, mas sim de pretensão que visa estancar o cumprimento de sentenças e compensações administrativas com o fim de cessar a eficácia condenatória das correlatas coisas julgadas, num ataque à exequibilidade do título executivo judicial.

Ou seja, não se busca cessar a eficácia prospectiva de uma decisão com efeitos futuros sobre relações de trato sucessivo, mas sim limitar a exigibilidade de obrigações circunscritas no tempo, relacionadas aos indébitos tributários, e que foram atingidas pelos efeitos modulatórios. Em outras palavras, procura-se corrigir o presente, obstando a exequibilidade das coisas julgadas em sentido contrário.

Para tanto, se por um lado não há que se falar em cessação automática da eficácia da coisa julgada nos termos dos Temas 881 e 885 do STF, porque não estamos falando de relações jurídicas de trato sucessivo, igualmente não há que se falar em cabimento da rescisória fundada no art. 966, V, do CPC, pois não se pretende reestabelecer o direito fazendário de exigir obrigações passadas.

Como vimos insistindo, ofender direito (precedente) superveniente, não é o mesmo que ofender norma jurídica.

---

<sup>257</sup> *“O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.”*

O caminho para adequação dessas coisas julgadas aos juízos de modulação de efeitos que afetam os indébitos tributários no tempo, então, seria o manejo da ação rescisória fundada no § 8º do art. 535 do CPC, segundo o qual:

“Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

(...)

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a [Constituição Federal](#), em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

(...)

**§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.”** (grifamos).

Trata-se de veículo processual que, a par da sua duvidosa constitucionalidade<sup>258</sup> (tema que não será aqui abordado), cumpre a função de adequar os títulos executivos judiciais formados contra a Fazenda Pública em juízo.

Isso porque, a rescisão de julgado não possui, ou não deveria possuir, papel de uniformização jurisprudencial, rigorosamente desempenhado pelos recursos e outros institutos presentes no CPC, como o IRDR, a Assunção de Competência, etc.

A nova rescisória do § 8º do art. 535 do CPC, portanto, procura superar um óbice procedimental e conferir solução às coisas julgadas reparatórias em estado de pendência do cumprimento de sentença tida, posteriormente, por inconstitucional (ou seja, sentença que veicula juízo de inconstitucionalidade, posteriormente revertido por um juízo de constitucionalidade do STF em julgamento transsubjetivo), o que se aplica(ria) nos casos de modulações de efeitos posteriores à formação da coisa julgada.

### **1.3. O problema da decadência e o juízo rescisório de rejuízo da causa**

A tutela jurisdicional proferida na ação rescisória possui uma inerente natureza desconstitutiva, consistente no juízo rescindente (*judicium rescindens*), necessariamente presente em toda decisão rescisória, mas também possui um segundo juízo, chamado rescisório (*judicium rescissorium*), cuja existência é possível, e não necessária, a depender da circunstância da decisão rescindenda.

---

<sup>258</sup> Essa questão ainda está em debate no STF, especialmente no Tema 725, onde o ministro Luiz Fux já manifestou entendimento pela inconstitucionalidade desse dispositivo. Também temos as posições dos ministros Gilmar Mendes e Luiz Fux nos Temas 881 e 885 do STF, além do Tema 100, todos relacionados à coisa julgada e sua adequação a novos entendimentos jurisprudenciais.

Nos termos do art. 968, I, do CPC, deve o autor “*cumular ao pedido de rescisão, se for o caso, o de novo julgamento do processo*”. E, nos termos do art. 974 do CPC, “*julgando procedente o pedido, o tribunal rescindir a decisão, proferirá, se for o caso, novo julgamento (...)*.” (grifamos).

Ou seja, na hipótese de procedência do juízo rescindente, cria-se um vácuo normativo na solução do caso rescindendo, impondo-se avaliar, no juízo de rejuízo da causa originária, a necessidade de uma nova tutela jurisdicional, a qual pode deter natureza jurídica declaratória, (des)constitutiva, condenatória, mandamental ou executiva.

Assim, a tutela jurisdicional na ação rescisória possui um juízo desconstitutivo, necessário (*judicium rescindens*), e outro, de rejuízo (*judicium rescissorium*), meramente possível, a depender da natureza da demanda em que proferida a coisa julgada rescindenda.

No que diz respeito às ações rescisórias de interesse do ente fazendário<sup>259</sup>, manejadas em face das coisas julgadas formadas nas ações tributárias antiexacionais, tem-se que o mero juízo rescindente, ao desconstituir o título judicial rescindendo, afastando assim as suas dimensões processuais e materiais (eficácia decisória e efeitos normativos), seria suficiente para permitir ao fisco prosseguir com os atos de cobrança.

De modo que, nas situações residuais das ações rescisórias no contexto próprio das ações preventivas, verifica-se que, com a sua rescisão, aquela proibição de lançamento(s) futuro(s) relativamente a dada regra abstrata sobre a qual pairava uma crise de incerteza acerca da correta incidência, enquanto efeito normativo que decorre da

---

<sup>259</sup> A rigor circunscritas àquelas situações residuais não abrangidas pelos Temas 881 e 885 do STF, conforme sintetizado no item 4 do Capítulo 10.

eficácia (declaratória negativa) do ato de declarar a inexistência da relação jurídico-tributária, é afetada em sua validade.

Com isso, o fisco volta a poder lançar e cobrar os créditos tributários desonerados pela coisa julgada, de modo que a proibição que decorria da coisa julgada, converte-se em permissão. Em se tratando de ato administrativo plenamente vinculado, tem-se um poder-dever do fisco.

Por essa razão, o ente fazendário não precisa cumular o pedido de rescisão ao de novo julgamento do processo (CPC, art. 968, I), na medida em que sequer possui interesse de agir num pedido exacional de declaração da existência de relação jurídico-tributária com o contribuinte detentor da coisa julgada.

Isso pela simples razão de que, afastada a coisa julgada, o fisco simplesmente readquire o seu direito potestativo de lançar os créditos tributários até então proibidos, constituindo a relação jurídico-tributária por ato próprio, não dependendo de qualquer autorização judicial para tanto.

Isso não quer dizer, todavia, que o juízo rescisório de rejuízo da causa seja invariavelmente dispensável, podendo e devendo avaliar as particularidades de cada caso em concreto, a partir das matérias controvertidas trazidas em contestação, relativamente aos períodos de apuração e situação das relações jurídicas envolvidas na ação de origem, com repercussão sobre eventuais prazos de decadência.

Nesse momento do juízo de rejuízo da causa, deve o tribunal, exercendo ampla cognição, avaliar as repercussões do juízo rescindente sobre os créditos tributários desonerados e respectivos prazos decadenciais (CTN, arts. 156, X e 173).

Em outras palavras, deve-se resolver a questão sobre quais períodos de apuração dos créditos tributários desonerados pela coisa julgada o fisco estaria autorizado a cobrar. Nesse contexto, surge o Parecer PGFN nº 2.740/2008, segundo o qual:

**“Natureza declaratória e eficácia retroativa da decisão judicial que, em juízo rescisório, julga procedente ação rescisória.** Conseqüências em relação à cobrança de créditos tributários. Necessidade de observância, em cada caso, do prazo decadencial incidente.

1. Ocorrendo a **rescisão de decisão judicial declaratória de inexistência de relação jurídica tributária**, e sendo proferida outra decisão, em seu lugar, **agora julgando existente tal relação**, o Fisco recobra o direito de lançar os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no curso da ação originária, desde que esse direito ainda não tenha sido fulminado pela decadência. **O fluxo do prazo decadencial, que havia sido suspenso a partir do trânsito em julgado da decisão judicial declaratória de inexistência da relação jurídica tributária, com a rescisão desta, volta a correr, pelo seu restante.**

2. Com a rescisão, serão **automática e plenamente restabelecidos os lançamentos tributários já efetivados, para prevenir a decadência**, no curso da ação originária, que haviam sido cancelados em razão do advento da decisão final nela proferida, desfavorável ao Fisco.

3. A rescisão confere ao Fisco, ainda, o **direito de constituir a totalidade dos créditos tributários relativos ao período compreendido entre a data do trânsito em julgado da decisão rescindenda e a data da prolação da decisão de procedência da ação rescisória**. Apenas a partir desta última data é que passa a correr, por inteiro, o prazo

decadencial para a constituição dos referidos créditos tributários.”  
(grifamos).

Com o devido respeito, o Parecer PGFN 2740/08 acaba partindo de premissas teóricas que levam a algumas confusões e equívocos, senão vejamos:

- i)* O juízo rescisório de rejuízo não possui “*natureza declaratória e eficácia retroativa*”, pela simples razão de que não veicula uma tutela declaratória positiva de existência de relação jurídica. Como visto, sequer há interesse de agir do fisco na obtenção de uma tutela desse tipo, “*juízo existente*” a relação jurídico-tributária;
- ii)* O prazo decadencial não é suspenso a partir do trânsito em julgado da decisão rescindenda, não havendo que se falar nem mesmo em suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Com o trânsito em julgado da decisão judicial na ação originária, há a extinção da obrigação, nos termos do art. 156, X, do CTN; e
- iii)* Rigorosamente, os prazos decadenciais em matéria tributária são tratados nos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando, respectivamente, de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e ao lançamento de ofício, constituindo ainda matéria sob a reserva de lei complementar (CF/88, art. 146, III, b).

O entendimento fazendário manifestado no Parecer PGFN 2740/08, procura conferir uma solução de *lege ferenda* em termos do que imagina ser uma justiça fiscal, no sentido de reestabelecer a situação *quo ante* dos créditos tributários desonerados pela coisa julgada, buscando contornar os efeitos materiais do tempo sobre o direito de fundo.

Mas, conforme art. 149, § único, do CTN, “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos (...) a revisão do lançamento só pode ser iniciada **enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**”

A simples propositura da ação rescisória não possui efeito suspensivo relativamente à decisão passada em julgado, e nem suspende ou interrompe qualquer prazo decadencial. Ao contrário, a decisão rescindenda segue produzindo seus regulares efeitos de direito, nos termos do art. 969 do CPC, segundo o qual “a propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória.”

Quer isso dizer que a eficácia processual do ato-decisão, qual seja, a eficácia declaratória negativa que certifica a inexistência da relação jurídico-tributária e produz efeitos extintivos da obrigação, segue produzindo seus naturais efeitos materiais.

Por essa razão, é preciso que o juízo rescisório de rejuízo da causa analise as circunstâncias concretas de cada caso, sendo certo que, não havendo eventual tutela provisória concedida na ação rescisória<sup>260</sup>, não é possível falar em reconstituição de créditos tributários já extintos, sobretudo na ausência de lançamento anterior.

A procedência do juízo rescindente, por essa razão, possui uma eficácia processual desconstitutiva e um efeito normativo que meramente permite o fisco lançar e cobrar os créditos então desonerados (poder-dever), sem que afete qualquer prazo decadencial incidente sobre as relações jurídicas em concreto, as quais devem ser analisadas no juízo de rejuízo da causa originária.

---

<sup>260</sup> “O que se pode suspender, quando se pensa em decisão que depende de cumprimento, é a sua eficácia ‘executiva’, ou seja, a sua capacidade de, a qualquer momento, abrir oportunidade para a prática de atos ‘executivos’. (...) Significa que a tutela urgente deve ter em mira a eficácia sentencial (declaratória, constitutiva, mandamental ou executiva) que tem como pressuposto a coisa julgada, sendo possível falar, nesse sentido, em suspensão dos efeitos ou da eficácia da decisão rescindenda.” MARINONI, Luiz

## 2. Ações repressivo-corretivas

Os Temas 881 e 885 do STF, como visto, não impactam as coisas julgadas formadas nas ações repressivo-corretivas (anulatória, mandado de segurança repressivo e também ações ou incidentes de defesa no ambiente executivo – embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade), as quais continuam dependendo de instrumentos impugnativos próprios para afastar o conteúdo e eficácia das respectivas decisões.

Assim sendo, em que pese a dispensa da ação rescisória para a cessação da eficácia futura da sentença declaratória (aquela que desonerou o contribuinte para os fatos geradores futuros), ainda assim há que se exigir o instrumento rescisório caso se pretenda atingir fatos geradores passados, atingidos pelas ações repressivo-corretivas, posto que decorrem de conflitos edificados a partir de uma lesão concreta – crise de legalidade num dado lançamento que, por isso, se limitam a determinados períodos/fatos geradores circunscritos no tempo.

As ações rescisórias nessas situações, contudo, são menos usuais, pois apesar de confrontar situações que não implicam em riscos sistêmicos, precisam lidar com decisões rescindendas muitas vezes pautadas em particularidades fáticas, naturalmente mais complexas nas causas repressivas que se voltam a determinado(s) lançamento(s), contexto no qual fica dificultada a configuração de ofensa à norma jurídica (inciso V do art. 966 do CPC), por não envolver apenas teses jurídicas abstratas.

Por outro lado, ficando caracterizada a ofensa à norma jurídica mediante confrontação da coisa julgada perante precedente contrário, há ainda os obstáculos decorrentes das modulações de efeitos, cada vez mais regulares, e que acabam recortando e protegendo os fatos geradores passados.

Superados esses pontos, e uma vez havendo processamento da rescisória, com a procedência do juízo rescindente de cassação da coisa julgada, surge aqui uma questão em torno da eventual prescrição para o prosseguimento da cobrança relativa aos lançamentos baixados pela decisão rescindenda, aspecto que deve integrar o juízo de rejulgamento da causa (*judicium rescissorium*), tal qual explorado no item 1.3 acima.

E, diferentemente da questão sobre a decadência para o lançamento dos créditos tributários desonerados nas relações de trato sucessivo, tem-se aqui que, uma vez rescindida a coisa julgada, desfaz-se sua eficácia desconstitutiva e seus efeitos normativos.

Nessa circunstância, o juízo rescindente acaba acarretando o fenômeno denominado de efeito reprecinatório, por meio do qual se reestabelece a vigência e eficácia da norma individual e concreta decorrente do lançamento que havia sido cancelado pela tutela jurisdicional de natureza desconstitutiva na ação originária.

Trata-se de um efeito normativo inerente ao juízo rescindente, sendo de rigor que conste no dispositivo da sentença da ação rescisória, por não se admitir repristinação tácita<sup>261</sup>.

### **3. Ações repressivo-reparadoras**

Analisados os regimes de confrontação da coisa julgada formada nas ações antiexacionais preventivas e repressivo-corretivas, enfim chegamos às ações repressivo-reparadoras nos conflitos edificados a partir de um dano patrimonial – crise de inadimplemento quanto ao pagamento indevido. Falamos da ação de repetição de indébito e/ou declaratória de compensação.

Veja-se que, enquanto a realização do direito no âmbito declaratório exaure-se com o trânsito em julgado da decisão final, produzindo desde logo os efeitos inibitórios da instalação do vínculo obrigacional que dela (tutela declaratória) devem se esperar; a realização do direito no âmbito condenatório exige providência adicional, no bojo de um cumprimento de sentença.

Exemplo vivo do problema relativo a essa espécie de coisa julgada, conforme adiantamos brevemente no item 1.2, tem sido a confrontação dos títulos executivos judiciais formados nas ações da “Tese do Século – Tema 69/STF” ajuizadas após a data de corte fixada na modulação de efeitos (15/03/2017), mediante ações rescisórias manejadas pela União para obstar as repetições de indébito e compensações relativas aos indébitos anteriores à referida data de corte (março de 2017).

Nesse contexto, passamos ao particular tratamento (ou melhor, à falta dele), do regime jurídico rescisório por alteração jurisprudencial (anterior ou posterior) no procedimento de cumprimento de sentença, sobretudo no caso de opção do contribuinte pelo ambiente administrativo.

---

<sup>261</sup> LINDB. “Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (...) § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

Falamos, portanto, das hipóteses em que o contribuinte obtém um título executivo judicial – sentença que reconheça determinado indébito tributário<sup>262</sup> –, e opta pelo seu “cumprimento” (lato sensu) em ambiente administrativo<sup>263</sup>, na forma de compensação<sup>264</sup>, conforme previsto na Súmula 461<sup>265</sup> do STJ e precedentes que a geraram.

Há que se diferenciar, desde logo, (i) os modos de constituição do indébito tributário (relação de débito do Fisco, ou crédito do contribuinte), que podem se dar pela via judicial ou administrativa (decisão judicial ou administrativa que reconheça o indébito); (ii) dos modos de extinção dessa mesma relação, que podem se dar mediante repetição<sup>266</sup> ou compensação, pela via judicial ou administrativa.

Ordinariamente, tem-se a repetição pela via judicial (cumprimento de sentença e expedição de precatório), e a compensação pela via administrativa (no âmbito federal, com habilitação do crédito e transmissão de PER/DCOMP), o que não exclui a eventual possibilidade de repetição pela via administrativa (por exemplo um PER).

De todo modo, assumida a premissa de que compensação é espécie do gênero restituição, ou seja, forma de extinção da relação jurídica de débito do Fisco, reconhecido e

---

<sup>262</sup> Classe na qual se inclui qualquer sentença que reconheça a exigibilidade de pagar quantia certa, abrangendo, portanto, tanto as sentenças condenatórias em repetição de indébito, como as declaratórias de compensação. Essa celeuma foi superada já no CPC/73, com a revogação do art. 584 e inclusão do art. 475-N, I, pela Lei nº 11.232/05. Atualmente, apesar das discussões ainda latentes, tem sido reconhecida a possibilidade de se obter título executivo e promover seu cumprimento até mesmo nas sentenças mandamentais (AgInt no RESP n. 1.778.268, Min. Mauro Campbell Marques, DJe 02/04/2019; RESP n. 1.596.218, Min. Humberto Martins, DJe 10/08/2016; AgRg no RESP n. 1.176.713, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 07/10/2015; RESP n. 1.212.708, Min. Herman Benjamin, DJe 09/05/2013).

<sup>263</sup> Utilizamos o termo “cumprimento administrativo”, entre aspas, pois sabemos que, em sentido estrito, os atos expropriatórios de realização de direitos, ao menos até hoje, são monopólio do Estado-juiz, sendo praticados, com exclusividade, pela atividade judicial.

<sup>264</sup> No âmbito federal, a possibilidade de compensação é prevista desde a edição da Lei nº 8.383/91, em seu art. 66, e atualmente encontra-se disciplinada no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e na IN RFB nº 1.717/17.

<sup>265</sup> “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.”

<sup>266</sup> Repetição aqui utilizada no sentido de recomposição patrimonial do contribuinte mediante o recebimento de dinheiro em espécie.

certificado no título judicial<sup>267</sup>, chegamos a uma parcial conclusão acerca da questão sobre o regime de confrontação da coisa julgada previsto no art. 535, §§ 5º e 8º, do CPC<sup>268</sup>, no caso de opção pelo “cumprimento administrativo”: a existência de uma relação extensiva entre espécies<sup>269</sup>.

Se repetição e compensação são formas de realização do conteúdo material reconhecido num mesmo título executivo judicial, ou seja, espécies de cumprimento de um mesmo gênero obrigacional, não há razão para diferenciarmos, no campo da efetividade, as ferramentas ou regimes de oposição previstos nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC<sup>270</sup>.

Afasta-se, com isso, uma primeira (e talvez mais simples) resposta para o problema, que poderia ser: não há qualquer relação entre as diferentes formas de realização do título, pois de um lado tem-se mecanismo voltado ao cumprimento (judicial) do título executivo, e de outro mecanismo administrativo para a realização do direito subjetivo reconhecido no título, não sendo-lhe aplicado o regime previsto nos §§ 5º e 8º do art. 535

---

<sup>267</sup> Há, com isso, uma dupla e implicada extinção de relações quando falamos de compensação: a relação de crédito do Fisco (CTN, art. 156, II), cujo objeto é o chamado crédito tributário em sentido estrito, e a relação de débito do Fisco, cujo objeto é o chamado indébito tributário.

<sup>268</sup> “Art. 535 (...). § 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 6º No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.

§ 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.”

<sup>269</sup> Nesse sentido, inclusive, dispõe a própria RFB no Parecer Cosit nº 11/2014: “(...) a lei permitiu que o sujeito passivo com crédito judicial referente a tributo federal administrado pela RFB pudesse optar entre a execução contra a Fazenda Nacional de que trata o art. 730 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), com o pagamento via precatório ou requisição de pequeno valor, ou a compensação em âmbito administrativo. (...) **Mas tal opção não altera a natureza jurídica dessa compensação, que nada mais é do que forma de execução da sentença transitada em julgado.**”

<sup>270</sup> De maneira mais restritiva em relação à hipótese do § 5º, colhe-se as lições de Rodrigo Dalla Pria, para quem não caberia impugnação fazendária no caso de opção pela compensação: “em caso de opção pelo regime de compensação administrativa, eventual insurgência da Fazenda Pública haverá de ocorrer necessariamente pela via da ação rescisória, a ser processada com fundamento no art. 966, inciso V, do CPC.” (PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 605).

do CPC. Ainda assim, poderiam surgir outras perguntas: então a Fazenda Pública ficaria impossibilitada de se opor ao título executivo (ou ao seu objeto, que é a relação de indébito), nos casos previstos pelos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC? Ou pior, poderia exercer uma espécie de autotutela, recusando ou deixando de homologar todas as compensações administrativas, e ainda aplicando multas punitivas?

Pensamos que não. Perceba-se os problemas que acabam se avolumando em razão da falta de uma visão instrumental para a questão.

Sem adentrarmos nos aspectos materiais ou administrativos da compensação, quer-nos parecer que, do ponto de vista processual, ao tomarmos a instrumentalidade, o sincretismo e a efetividade processual como vetores epistemológicos, não cabe falar em lacuna procedimental.

Para tanto, voltemos às categorias teórico-gerais que interagem no campo especulativo do fenômeno processual tributário, com consequências práticas a partir do sincretismo e da instrumentalidade, tomados na relação bímembre conflito-jurisdição (a cada tipo de disputa sobre a exigibilidade, corresponde um modo de intervenção judicial).

Dáí porque, como ensina PAULO CONRADO<sup>271</sup>, a chamada instrumentalidade é identificada a partir do antecedente material, vale dizer, do conflito tributário subjacente alojado na regra-matriz de incidência, mas também do consequente material, vale dizer, da eficácia jurisdicional na realização do bem da vida disputado<sup>272</sup>.

Nesses termos, as tutelas declaratórias e anulatórias dispensam qualquer tipo de providência adicional em termo de cumprimento após o trânsito em julgado, promovendo desde logo a alteração e extinção das relações jurídicas envolvidas (a instrumentalidade

---

<sup>271</sup> <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>.

<sup>272</sup> <https://www.conjur.com.br/2021-jul-11/processo-tributario-cumprimento-sentenca-conceito-processo-possiveis-impactos>.

olhada a partir do conseqüente material, vale dizer, da eficácia, se exaure com o trânsito em julgado). Ficam, todavia, sujeitas ao regime jurídico rescisório disposto no art. 966 do CPC, nas hipóteses lá previstas e conforme os contornos dos Temas 881 e 885 do STF, tratados nos itens anteriores.

O mesmo não ocorre, entretanto, com a tutela reparadora, a qual demanda providência adicional exercida em uma fase seguinte de cumprimento – judicial ou “administrativo”, sem a qual não alcança sua plena eficácia na extinção da relação subjacente (recomposição patrimonial do dano em favor do contribuinte).

Desse modo, diante do sincretismo processual no regime de cumprimento das sentenças reparatórias contra a Fazenda Pública, há uma relação de continuidade estabelecida entre as fases de um mesmo processo, perdurando (tais fases) até a expedição do precatório, daí o regime rescisório específico disposto nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC, alojado topologicamente no capítulo do “cumprimento de sentença que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela fazenda pública.”

Por outro lado, em que pese a ausência de sincretismo (formalmente estabelecido) no “cumprimento” via compensação administrativa (e nem poderia ser diferente, em virtude do pacto federativo, da separação de competências e existência de outras relações envolvidas – como a relação de crédito do Fisco), não se deixa de reconhecer a continuidade (ontológica) das relações materiais, porém identificadas em diferentes ambientes (o administrativo e o judicial), afinal, estamos falando de espécies de cumprimento ou realização de uma mesma obrigação.

Visto sob esse prisma, poderíamos denominar tal fenômeno como um tipo moderno de sincretismo<sup>273</sup>, o que mais uma vez nos convida à reflexão sobre a interpretação do microsistema processual tributário à luz do direito tributário.

Independentemente disso, devemos reconhecer que, nas hipóteses previstas nos §§ 5º e 8º do art. 535 do CPC, identificadas na fase de “cumprimento administrativo” da sentença, via habilitação e compensação, não pode a Fazenda Pública exercer qualquer tipo de autotutela administrativa, devendo promover a provocação judicial para se opor à executabilidade do título ou à exigibilidade da obrigação (art. 535, III), nos mesmos autos originários, na situação do § 5º; ou em novos autos, na situação do § 8º.

Em quaisquer dos casos, parece-nos necessária a obtenção de tutela provisória de modo a suspender a exigibilidade da obrigação de indébito reconhecida no título executivo judicial<sup>274</sup>.

Há que se discutir, todavia, os limites temporais para tal provocação fazendária na oposição ao título executivo judicial, nos diferentes ambientes de realização (o judicial e o administrativo), e, também, distintos fundamentos (alteração jurisprudencial anterior ou posterior à coisa julgada).

### **3.1. O prazo final para a Fazenda opor-se ao título executivo contrário a precedente**

---

<sup>273</sup> Essa talvez seja a tônica moderna da processualística (tributária), como se percebe na administrativização e integração, cada vez maior, dos atos preparatórios e executivos de cobrança da dívida ativa, e sua cada vez mais imbrincada relação com a defesa dos contribuintes, tudo em busca de racionalização, eficiência e efetividade.

<sup>274</sup> Até porque, segundo o art. 969 do CPC, “*a propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória.*”

Diante do sincretismo processual e a partir do microsistema de confrontação da coisa julgada condenatória veiculado no art. 535 do CPC, cumpre-nos avançar para a análise dos prazos iniciais e finais de provocação fazendária na oposição ao título judicial.

### **3.1.1. Ambiente judicial de realização (precatório)**

Iniciemos pela provocação inicial de que a sentença que reconhece o indébito tributário não esgota o conflito, de modo que a coisa julgada não pode, nesse aspecto, ser tomada como marco terminativo do conflito.

Trata-se, podemos dizer, de um desdobramento da alteração do próprio conceito de sentença já no CPC/73<sup>275</sup>, conceito esse que há tempos cedeu espaço ao critério meramente topológico (sentença seria o ato pelo qual se colocava fim ao processo), para contemplar também o critério contedutístico (com ou sem resolução de mérito).

Ou seja, a sentença, desde a alteração do art. 162 do CPC/73, não é mero ato decisório identificado ao fim do processo, mas sim o ato que efetivamente adjudica a solução exauriente ao conflito, seja no curso do processo, seja no fim, encerrando ou não determinada fase processual.

Sincretismo, instrumentalidade e efetividade, portanto, ganham contornos práticos importantes na (re)análise do conceito de processo, sobretudo nas ações de reparatórias, nas quais a figura da coisa julgada é insuficiente para marcar o encerramento do processo/conflito, senão de uma fase processual.

---

<sup>275</sup> Na redação original do CPC/73, em seu art. 162, sentença era “ato pelo qual o juiz põe termo ao processo”. Com a Lei nº 11.232/05, passou-se a identificar o conceito de sentença a partir do seu conteúdo.

A par da insuficiência resolutiva do conflito, uma leitura parcial dessa afirmativa poderia levar a uma outra (porém equivocada) conclusão, de que somente com o pagamento (*lato sensu*), do título executivo, colocar-se-ia fim ao estado (dito transitório) de conflituosidade, operando a desejada passagem para o estado de solução. Conclusão como essa estenderia o estado de pendência (e, conseqüentemente, de “rescindibilidade”) do título executivo judicial, indefinidamente no tempo.

Tomada a premissa a essa maneira, a Fazenda Pública poderia opor-se ao título executivo judicial, nas hipóteses previstas no art. 535, §§ 5º a 8º, do CPC, até o momento do pagamento do precatório ou da homologação das compensações administrativas.

E mais: na medida em que o regime de oposição fazendária ao título executivo está condicionado a determinadas circunstâncias específicas de alteração jurisprudencial, poder-se-ia sustentar, inclusive, a perpetuação do estado conflituoso até que sobreviesse a resposta definitiva (precedente final) sobre a matéria, o que permitiria concluir até mesmo por uma repetibilidade de indébitos tributários já liquidados, mediante lançamento para exigência dos valores indevidamente devolvidos ao contribuinte.

Ou seja, exemplos claros de uma indesejada redução epistemológica das noções de instrumentalidade e efetividade, à distorcida noção de simplificação processual<sup>276</sup>.

Assim, é preciso conciliar o novo regime impugnativo com a desejada segurança jurídica, o que se faz, em primeiro lugar, a partir da regra de direito intertemporal estabelecida no art. 1.057 do CPC, segundo a qual o disposto no art. 535, §§

---

<sup>276</sup> Para uma análise segura ao tema da instrumentalidade e efetividade no processo tributário, remetemo-nos ao texto <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>. No âmbito das tutelas provisórias em sede de compensação, encontramos outro desdobramento da instrumentalidade no seguinte texto: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-25/processo-tributario-tutela-provisoria-supremo-compensacao>. E ainda, tratando da instrumentalidade no âmbito recursal, confira-se:

7º e 8º, aplica-se às sentenças transitadas em julgado após a entrada em vigor do CPC/15, ou seja, 18/03/2016.

Em segundo lugar, é preciso compreender que o referido regime de impugnação por alteração jurisprudencial está inserido no capítulo destinado ao “*cumprimento de sentença que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública*”, produzindo uma tutela com eficácia desconstitutiva<sup>277</sup> da relação de responsabilidade patrimonial estabelecida na coisa julgada que gerou o título executivo judicial (efeitos *ex nunc*).<sup>278\_279</sup>

Ou seja, corrige-se o presente, em virtude do estado de pendência do cumprimento de sentença considerada inconstitucional (pois contrária a precedente), privilegiando, tanto quanto possível, a função interpretativa do texto constitucional atribuída ao STF.

Por meio desse regime de oposição, a Fazenda pretende, portanto, a obtenção de provimento desconstitutivo/obstativo da relação de responsabilidade patrimonial pelo indébito tributário, cassando a executabilidade do título (inciso III, do art. 535, do CPC<sup>280</sup>),

---

<https://www.conjur.com.br/2021-jul-04/processo-tributario-acoas-tributarias-jurisdiacao-delimitacao-causa-recorrer-instrumentalidade>.

<sup>277</sup> Apesar das discussões doutrinárias acerca da natureza jurídica da impugnação ao cumprimento de sentença (se defesa ou ação), parece-nos inegável e inerente ao atual estágio do sincretismo processual, admitirmos a possibilidade de produção de tutela de conhecimento com pronunciamento de mérito, espraiando, portanto, efeitos para fora do processo e formando coisa julgada material.

<sup>278</sup> “(...) São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um **mecanismo com eficácia rescisória** de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado (...).

(...) a procedência dos embargos à execução ou do incidente de impugnação **inibem a prática dos atos executivos da sentença atacada** e impõem a extinção do processo de execução” (ADI 2418/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, Plenário, j. 04/05/16 – grifamos).

<sup>279</sup> Sem adentrar na questão do conteúdo decisório (rescisório *versus* cessação de eficácia da coisa julgada), quer-nos parecer que, do ponto de vista material, por qualquer ângulo, a tutela que acolhe a impugnação fazendária possui eficácia *ex nunc*, ou seja, demarca (encerra) prospectivamente a relação de responsabilidade patrimonial pelo indébito tributário reconhecida no título judicial.

<sup>280</sup> O dispositivo não fala mais em inexigibilidade do título, senão, corretamente, em inexecutabilidade do título (pressuposto e atributo da executabilidade). Costuma-se diferenciar, em direito tributário, exigibilidade de executabilidade, representando graus diferentes de eficácia da obrigação, de modo que é possível uma obrigação exigível, mas não exequível. Por isso, o título executivo judicial fundado em lei ou

de modo a permitir, materialmente, a não satisfação do dever de recompor o dano patrimonial ao contribuinte.

O fundamento (causa de pedir) desse provimento desconstitutivo da obrigação de indébito é o juízo de adequação entre coisa julgada “exequenda” e o paradigma do STF, não se buscando alterar o passado, muito menos reverter indébitos já liquidados.

Tomadas as coisas nesses termos, cumpre verificar os momentos adequados para a oposição fazendária ao título executivo, separando as hipóteses do § 7º e do § 8º, do art. 535, do CPC, as quais tratam, respectivamente, da alteração jurisprudencial anterior e posterior à formação do título executivo judicial.

Pois bem, no caso de alteração anterior, por óbvio, a Fazenda deve observar o prazo legal de 30 (trinta) dias para a apresentação da competente impugnação ao cumprimento de sentença. Uma vez não o fazendo, ou sendo esta rejeitada, segue-se com a expedição da ordem requisitória ao Tribunal, dando-se por encerrada a fase sincrética de cumprimento de sentença, não mais sujeita a qualquer oposição fazendária.

Os problemas surgem, todavia, na situação de **(1)** opção do contribuinte pela via administrativa, bem como **(2)** alteração jurisprudencial posterior ao trânsito em julgado do título exequendo, tenha ela se dado **(2.a)** no ambiente de cumprimento judicial, ou **(2.b)** no ambiente administrativo. Vamos separá-las.

### **3.1.2. Ambiente administrativo de realização (compensação)**

---

ato normativo considerado inconstitucional pelo STF, em certas circunstâncias, em regra perde sua executabilidade, não sua exigibilidade.

Tendo-nos surpreendido com um tipo diferente de sincretismo processual no caso de opção do contribuinte pela realização do seu direito (indébito) em ambiente administrativo, não haveria que se diferenciar os regimes de controle da coisa julgada.

Ou seja, as diferentes formas de cumprimento de sentença (judicial ou administrativa) não implicariam distinção nos regimes de controle e adequação da coisa julgada. Consequência disso é que não pode(ria) a Fazenda Pública exercer qualquer tipo de autotutela administrativa, devendo promover a provocação judicial para se opor à executabilidade do título ou à exigibilidade da obrigação, nos mesmos autos originários na situação do § 5º (alteração jurisprudencial anterior à formação da coisa julgada), ou em novos autos autônomos na situação do § 8º (alteração jurisprudencial posterior).

Na situação de alteração jurisprudencial anterior à formação da coisa julgada e opção pelo cumprimento administrativo, pensamos que a Fazenda deve ser intimada, no momento em que o contribuinte manifesta sua desistência ao cumprimento judicial a fim de seguir no âmbito administrativo, de modo a exercer sua faculdade processual de oposição ao título<sup>281</sup>.

Em não havendo tal intimação, teríamos três possíveis soluções: reconhecer a possibilidade de oposição fazendária mediante provocação nos mesmos autos judiciais originários: **(a)** no prazo de 30 dias após a apresentação do pedido de habilitação do crédito; **(b)** no prazo de 30 dias após a apresentação do PER/DCOMP inicial; ou **(c)** até o momento da homologação, expressa ou tácita, do PER/DCOMP.

Segundo pensamos, a solução que nos parece mais adequada seria a intermediária “b”, na medida em que é neste momento que o contribuinte exerce e inicia

---

<sup>281</sup> A esse respeito e sob fundamentos complementares, remetemo-nos também ao seguinte texto: CASTRO, Danilo Monteiro. **Compensação Tributária, coisa julgada e os §§ 5º a 8º do art. 535 do CPC**. In:

sua pretensão executória de realização administrativa do título judicial, sendo o momento “a” meramente preparatório (pressuposto formal).

Reforça essa conclusão, ainda, o fato de a própria fazenda ter manifestado entendimento pelo oferecimento dos indébitos à tributação no momento da transmissão do primeiro PER/DCOMP<sup>282</sup>.

Além do mais, retomando as premissas iniciais: (i) não cabe autotutela administrativa no momento da expedição do despacho decisório, devendo haver a provocação judicial para a instauração de ambiente impugnativo de controle ou adequação da relação obrigacional decorrente do indébito; e (ii) o pagamento (*lato sensu*) não pode perpetuar um estado processual de pendência do cumprimento administrativo, dilatando uma faculdade processual (de oposição ao título executivo), sobretudo porque, na hipótese, a alteração jurisprudencial é anterior.

Resta, por fim, enfrentar a situação “2” (alteração jurisprudencial posterior), com opção pelo cumprimento judicial (“2.a”), ou administrativo (“2.b”).

### **3.1.3. Alteração jurisprudencial posterior nos ambientes de realização judicial e/ou administrativo**

Na situação de alteração jurisprudencial posterior à formação do título executivo, há expressa previsão legal de utilização da ação rescisória (de

---

Carvalho, Paulo de Barros [Coord.]. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição. São Paulo: Noeses, 2021, p. 425/443.

<sup>282</sup> Solução de Consulta Cosit nº 183, de 07 de dezembro de 2021: “Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação pelo IRPJ.”

constitucionalidade duvidosa<sup>283</sup>), a ser ajuizada no prazo de dois anos a contar do trânsito em julgado da decisão paradigma do STF (CPC, art. 535, § 8º).

As soluções alcançadas nos itens anteriores acabam se desdobrando, também aqui, com pequena diferença no ambiente administrativo. De modo que:

- (i) no caso de cumprimento em ambiente judicial, expedida a ordem requisitória ao Tribunal, não caberia mais a oposição fazendária, sob pena de perpetuar o estado de pendência da conflituosidade para até o pagamento dos precatórios; e
- (ii) no caso de opção pelo ambiente administrativo, a oposição fazendária via ação rescisória, por ser veiculada em ação autônoma, deve ocorrer, respeitado o prazo de dois anos contados do trânsito em julgado da decisão do STF, até o momento da análise (despacho decisório) do PER/DCOMP que formaliza a dupla e implicada relação obrigacional da compensação cujos efeitos (extintivos) se pretende afastar. Realizada a homologação, expressa ou tácita, das compensações, encerra-se o espaço (processual e material) para a Fazenda se opor à realização administrativa do título, até mesmo por falta de interesse de agir.

Para que fique clara nossa posição a respeito do tema no ambiente judicial, temos que a satisfação do título executivo (pretensão executória), em observância ao regime constitucional previsto no artigo 100 da CF/88, se dá com a requisição de pagamento dos precatórios/requisitórios ao Tribunal competente e inclusão da obrigação na respectiva dotação orçamentária (art. 100, § 5º), oportunizando-se ao contribuinte credor,

---

<sup>283</sup> Essa questão ainda está em debate no STF, especialmente no Tema 725, onde o ministro Luiz Fux já manifestou entendimento pela inconstitucionalidade do art. 535, § 8º, do CPC. Também temos as posições

nos termos dos §§ 13 e 14, do art. 100, inclusive ceder, total ou parcialmente, o seu direito creditório, independentemente da concordância do devedor<sup>284</sup>.

Ou seja, no momento da requisição do pagamento e inclusão da obrigação na respectiva dotação orçamentária, não há mais que se falar em *decisão exequenda*, mas sim decisão já executada<sup>285</sup>.

Exatamente por isso, aliás, é que a EC 62/09, ao incluir o já extinto regime de compensação de ofício dos precatórios com tributos em aberto<sup>286</sup>, previu que tal compensação deveria ocorrer até o momento da expedição do precatório (estado de pendência do cumprimento de sentença).

Com a requisição do pagamento (cumprimento de sentença, impugnado ou não, com ou sem valores incontroversos), encerra-se o estado de pendência do cumprimento e, portanto, há a plena estabilização da coisa julgada, então dita “especialmente soberana”, já que não mais sujeita à rescisória do § 8º, do artigo 535, do CPC.

---

dos ministros Gilmar Mendes e Luiz Fux nos Temas 881 e 885 do STF, além do Tema 100, todos relacionados à coisa julgada e sua adequação a novos entendimentos jurisprudenciais.

<sup>284</sup> Tais precatórios cedidos, eventualmente, podem inclusive ter sido utilizados (i) em compensações administrativas regulares (caso dos entes federados que possuem legislação autorizativa para tanto), ou mesmo (ii) na figura do poder liberatório do pagamento de tributos (caso dos precatórios não alimentares vencidos e não pagos, nos termos do § 2º, do artigo 78, do ADCT), de modo que, obstar o pagamento desses precatórios acabaria por ofender, por tabela, o ato jurídico perfeito. No caso de compensações administrativas regulares, ou de liberação do pagamento de tributos, tem-se que a nova rescisória visando o não pagamento do precatório prejudicaria, o que é pior, a própria Fazenda envolvida, que acabaria suportando o ônus da extinção dos seus créditos tributários (CTN, art. 156, II).

<sup>285</sup> Em conclusão similar, mas sob fundamentos diversos: “*Relevante, porém, definir quando se considera satisfeita a obrigação. Ainda que seja possível que se alegue que a obrigação só estará satisfeita com o efetivo pagamento dos valores devidos pela via do precatório e, sabemos, isto pode consumir anos a depender do ente estatal que é responsável pelo adimplemento, entendemos que a ação rescisória fundada na mudança de entendimento do STF poderá ser proposta até o momento em que forem fixados, em definitivo, os valores devidos, encerrando-se a discussão iniciada por meio da impugnação aos valores apresentados pelo credor.*” ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **A ação de repetição de indébito, o cumprimento de sentença e a nova hipótese de ação rescisória prevista no Código de Processo Civil de 2015.** In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. **Processo Tributário Analítico**, 3º Vol. São Paulo: Noeses, 2016, p. 84.

<sup>286</sup> Inserção dos §§ 9º e 10, no artigo 100, da CF, declarados inconstitucionais nas ADIs nºs 4.357 e 4.425.

Por outro lado, também é verdade que, muitas vezes, apesar do encerramento do cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública, a requisição do pagamento ao Tribunal e expedição do correlato precatório/RPV, por fatores externos e não atribuíveis às partes, acaba sofrendo demasiados atrasos, por vezes de anos, hipóteses em que, certamente, não há que se estender, durante esse vácuo de tempo, o prazo para ajuizamento da rescisória do § 8º.

O encerramento do cumprimento de sentença pressupõe, por certo, a imediata transmissão da requisição de pagamento, de modo que, havendo resistência protelatória, não pode a Fazenda Pública utilizar dessa morosidade para justificar a oposição ao título.

Por fim, para que fique clara nossa posição a respeito do tema no ambiente administrativo, temos que até poder-se-ia cogitar da satisfação do título executivo judicial com a transmissão do PER/DCOMP, já que nesse momento operar-se-ia a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II).

O problema é que, diferentemente da requisição de pagamento na execução judicial, a transmissão do PER/DCOMP não traduz juízo de certeza e liquidez do direito creditório, já que sujeito à condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Ou seja, não há, até a prolação do despacho decisório, reconhecimento do direito creditório e, portanto, satisfação do título.

Assim, enquanto pendente de homologação, expressa ou tácita, havendo modificação jurisprudencial posterior do STF, contrária à coisa julgada exequenda, deve a Fazenda Pública ajuizar a nova ação rescisória, com pedido de tutela provisória (de urgência ou de evidência) exatamente para que possa eximir-se do cumprimento da obrigação que lhe foi imposta (CPC, art. 969).

De qualquer modo, em tal circunstância, pensamos que os débitos então compensados, e que com base na rescisória não serão homologados, não podem ser exigidos com juros e multas, punitivas ou moratórias, nos termos do art. 76, da Lei nº 4.502/64<sup>287</sup>, corroborado pelo § único do art. 100 do CTN<sup>288</sup> (o qual encampa valores como proteção da confiança, previsibilidade e segurança jurídica).

### 3.1.4. Síntese conclusiva e quadro resumo

Em conclusão, há claro impacto dos precedentes na análise dos indébitos tributários em ambiente judicial e também administrativo (compensação).

Os regimes impugnativos das coisas julgadas formadas nas ações repressivo-reparatórias são disciplinados no art. 535 do CPC, havendo necessidade de sua compreensão a partir do sincretismo processual, quando então concluímos com o seguinte quadro resumo da sistematização proposta:

1) Precedente contrário produzido <u>antes</u> da formação coisa julgada		2. Precedente contrário produzido <u>após</u> a formação da coisa julgada	
a) Realização dos indébitos na via judicial	b) Realização dos indébitos na via administrativa (habilitação e compensação)	a) Realização dos indébitos na via judicial	b) Realização dos indébitos na via administrativa (habilitação e compensação)

<sup>287</sup> “Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...) II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte; c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.”

<sup>288</sup> “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

<p>Prazo de 30 dias para a Fazenda impugnar o cumprimento de sentença.</p>	<p>Fazenda deve ser intimada após a desistência da execução judicial, quando então deve opor-se ao título no prazo de 30 dias. Não sendo intimada, a Fazenda deve opor-se ao título no prazo de 30 dias após a apresentação do PER/DCOMP inicial.</p>	<p>Fazenda deve ajuizar ação rescisória fundada no § 8º do art. 535 do CPC, no prazo de 2 anos contados do trânsito em julgado do precedente, <u>até a expedição da ordem requisitória do pagamento do precatório ao Tribunal.</u></p>	<p>Fazenda deve ajuizar ação rescisória fundada no § 8º do art. 535 do CPC, no prazo de 2 anos contados do trânsito em julgado do precedente, <u>até a prolação do despacho decisório que analisa o PER/DCOMP.</u></p>
--	---	--	--

## Capítulo 10. O cerco inapelável da consensualidade

### 1. Estímulos positivos e disponibilidade da coisa julgada

A coisa julgada tem sido alvo das mais diversas disputas no contencioso tributário nos últimos anos, cujo ápice, após o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, trouxe grande transformação no Direito Tributário, sobretudo porque afeta valores muito caros à dogmática tributária, como a segurança jurídica e legalidade.

Ao lado da sistematização dos meios de confronto da coisa julgada, tratada no Capítulo anterior a partir das perspectivas epistemológicas e metodológicas do instrumentalismo, não podemos deixar de conciliar essa conformação do contencioso com um outro pilar indissociável na busca por efetividade: a consensualidade.

Nesse contexto é que, a partir da ascensão do *stare decisis* no direito brasileiro, falamos em cerco inapelável da instrumentalidade e consensualidade.

O contencioso em torno das “teses da coisa julgada”, e todos os seus desdobramentos (os chamados metacontenciosos), gira em torno do binômico conformidade e arrecadação, campo no qual tem prevalecido a combativa atuação judicial

e administrativa dos atores processuais envolvidos nessas disputas (contribuintes e fisco), com grande enfoque nos estímulos negativos, ou sanções repressivas.

Mas para além dos estímulos negativos, é preciso ampliar o campo de atuação dos estímulos positivos<sup>289</sup>, indutores de comportamentos desejados no campo das alterações patrimoniais (esse é o centro normativo da cobrança), com foco na conformidade e redução da litigiosidade, também no que diz respeito aos metacontenciosos da coisa julgada.

Nesse ambiente de promoção de incentivos, *“inverte-se até mesmo a relação direito/dever em novas configurações extremamente importantes para a teoria jurídica, uma vez que, se a sanção é ‘ameaça’, a relação direito/dever vai do sancionador (direito) para o sancionado (dever), mas, se é promessa, do sancionado (direito) para o sancionador (dever de cumprir a promessa).”*<sup>290</sup>

Nessa ordem de ideais, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., em diálogo fraterno com CELSO LAFER, apresenta as notas de um modelo jurídico cujo centro normativo é a conciliação, acoplado por um regime do perdão, a saber:

“Já na tradição romano-judaico-cristã, o modelo jurídico do **perdão** associa-se à **promessa** (*pacta sunt servanda*). O perdão permite que o passado, que não pode ser mudado, seja **aceito: perdoar como renúncia a vingar-se**. Mas essa renúncia não afasta a vingança totalmente, que sempre pode reaparecer, caso a promessa não seja cumprida.

---

<sup>289</sup> “Com efeito, se desde Kelsen e, antes dele, com Jhering, a teoria jurídica sempre encarou a sanção particularmente como uma forma repressiva, isso não escondia a existência das chamadas sanções positivas, que não eram punições, mas recompensas. Isso sempre foi admitido na literatura jurídica e filosófica, mas, para o Direito, a relevância das sanções negativas obscurecia a importância das outras.” FERRAZ JR., Tercio Sampaio. In: Bobbio, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, 10ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, apres. Tércio Sampaio Ferraz Junior, p. 11.

<sup>290</sup> Obra citada, p. 14.

Surge daí um modelo que está na base dos nossos sistemas jurídicos: **perdão da ação passada e promessa da ação futura, cuja contrapartida é o direito como punição.**<sup>291</sup>

Assim contextualizada as bases epistemológicas que sustentam a moderna noção de consensualidade, assumida inclusive como pilar fundamental no CPC/15, observarmos que, a respeito da coisa julgada, nada obsta a plena possibilidade de as partes disporem sobre a situação jurídica de vantagem decorrente dos efeitos da decisão passada em julgado, conforme apontamos no item 2 do Capítulo 7.

Como destacado por EDUARDO TALAMINE<sup>292</sup>, esse foi o cerne do debate sobre o campo de abrangência da coisa julgada sobre os seus efeitos, cuja repercussão prática, a partir das hipóteses e situações disputadas pela processualística civil, diria respeito à margem de liberdade conferida às partes para dispor sobre a coisa julgada, sendo-lhes vedado apenas requerer um novo pronunciamento contrário acerca das mesmas questões já decididas. Ou seja, assumir a imutabilidade dos efeitos da decisão passada em julgado, não significa impedir a sua disponibilidade.

Por essa razão, é ínsito ao sujeito de direito que se beneficia dos efeitos da coisa julgada, por sua liberalidade, abrir mão da fruição da situação jurídica garantida pela coisa julgada, ou seja, ato de disponibilidade que em nada afeta a indiscutibilidade/imutabilidade que reveste o pronunciamento judicial.

Uma vez que a indiscutibilidade/imutabilidade inerente à decisão judicial transitada em julgado não impede e nem afeta a plena disponibilidade pelo seu titular, parece-nos haver um caminho possível (e necessário) após o novo paradigma jurídico

---

<sup>291</sup> **O direito, entre o futuro e o passado.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 65.

<sup>292</sup> TALAMINE, Eduardo. **Coisa julgada e sua revisão.** São Paulo: RT, 2005, p. 38/40.

imposto pelos Temas 881 e 885 do STF, no contexto de um modelo que concilie epistemológica e metodologicamente instrumentalismo, efetividade e consensualidade.

Dessa forma, em que pese a cessação automática da eficácia da coisa julgada a partir do precedente que lhe seja contrário, essa automaticidade não dispensa a imputação normativa pelo sujeito competente mediante procedimento adequado, seja o fisco por meio de lançamento de ofício, seja o contribuinte por meio de autolancamento.

Tais procedimentos de adequação dos precedentes ao caso concreto estão sujeitos, naturalmente, ao regime de revisão e controle de legalidade, inclusive mediante impugnação e contencioso administrativo, no caso de lançamentos de ofício.

Surge aí o contexto do artigo 489 § 1º do CPC, que exige os deveres de fundamentação de qualquer decisão judicial, impondo o cotejo entre os casos e a demonstração da existência de aproximação (inciso V), distinção ou superação (inciso VI). A ausência de adequada fundamentação comparativa entre os casos, inclusive, justifica o cabimento de ação rescisória, nos termos do § 5º do artigo 966 do CPC.

Assim, quando se fala em fundamentação da decisão judicial, há que se estender a toda e qualquer manifestação jurisdicional, ou solução judicativa, seja ela judicial ou administrativa, compondo, por assim ser, os deveres comuns de fundamentação previstos na própria Constituição Federal.

Por essa razão, o controle da operação de imputação normativa do precedente ao caso concreto (que não se confunde com cotejo de eficácias jurídicas de cada decisão), reflete uma atividade em que há a intersecção e cálculo de relações entre a coisa julgada detida em favor do contribuinte e o precedente formado em favor da Fazenda, por isso deveria se dar, como regra, por um sujeito imparcial e equidistante dos interesses arrecadatórios, tomando-se por referência as garantias processuais do *due process of law*.

A estabilização das expectativas normativas futuras pelos precedentes, como sabemos, nunca será total, muito menos perpétua, até porque os fatos estão na base da conflituosidade e são sempre dinâmicos e complexos, em constante evolução e expansão.

Desse modo, é preciso incorporar mecanismos e ferramentas que, por um lado, permitam a autorregularização em busca da conformidade pelo contribuinte, e, por outro lado, garantam efetivo diálogo cooperativo entre as partes envolvidas nesse juízo de adequação normativa, ainda que por meio de autoridade administrativa no exercício de função jurisdicional atípica (como se dá no ambiente do processo tributário administrativo).

Surge então espaço propício para a implementação do modelo cooperativo, conjugado com estímulos positivos, a partir dos avanços em torno da transação tributária, importante passo para que se permita aquele movimento de evolução e adaptação.

É preciso conciliar um sistema de segurança e estabilidade (coisa julgada), a um sistema que permita a adaptação e evolução (precedentes) – *rest and motion* (máxima do pragmatismo) –, ou seja, apto a promover uma “*segurança do movimento*”<sup>293</sup>.

## **2. Transação de coisa julgada como ferramenta de *compliance* judicial**

Se por um lado o binômio arrecadação-conformidade, como vimos no item anterior, está no centro das disputas nas famigeradas teses da coisa julgada, por outro lado surge a transação tributária (conjugada com os negócios jurídicos processuais), no centro

---

<sup>293</sup> Expressão cunhada por Carmem Lúcia Antunes Rocha (*In: Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*, 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 168). No mesmo sentido, Roscoe Pound, citado por Edward D. RE, afirma que “*o direito deve ser estável, no entanto, não*

das soluções consensuais no processo tributário, apresentando-se, em grande medida, como ferramenta de gestão do contencioso.

Para novos desafios, abrem-se novas soluções, e aqui identificamos a intersecção do contencioso sobre a coisa julgada e a transação: os mecanismos de consensualidade podem (e devem) contribuir para a superação dessas particulares crises judicativas, numa ampliação dos ambientes dialogicamente construídos pelos atores processuais, inclusive no juízo de adequação próprio de um sistema *stare decisis*.

Sob essa perspectiva, a transação apresenta-se, também no tema das teses da coisa julgada, como ferramenta de acomodação e adequação das decisões judiciais transitadas em julgado em desconformidade com os precedentes (*compliance* judicial), devendo conjugar e calibrar estímulos positivos e negativos.

Vale aqui um parêntese, diferenciando interesse público arrecadatório do fisco (secundário), do interesse social na pacificação dos conflitos (função primordial do sistema de precedentes), no qual se insere a garantia fundamental da coisa julgada enquanto proteção do contribuinte contra atos estatais tido por abusivos<sup>294</sup>.

Exatamente por isso, quando se promove não apenas a cessação da eficácia da decisão judicial passada em julgado, senão também dos efeitos normativos do ato-norma no tempo futuro, vale dizer, da regulação da conduta das partes nas relações continuativas,

---

*pode ser estático. (Stare decisis. In: Revista de informação legislativa, v. 31, n. 122, p. 281-287, abr./jun. 1994. p. 282).*

<sup>294</sup> O contribuinte/administrado está sujeito aos atos de império, revestidos de todos os atributos, garantias e privilégios conferidos aos atos administrativos em geral, de modo que, uma vez envolvido em ilegalidades, deve buscar a jurisdição, sem que se possa cogitar da autotutela. Diante de uma exigência ilegal ou pagamento indevido de tributo, o contribuinte precisa de um abrigo jurisdicional que lhe resguarde contra abusos expropriatórios. Diferentemente, o fisco não precisa buscar qualquer abrigo jurisdicional contra abusos dos contribuintes (por exemplo em seus planejamentos tributários), pois ele próprio lança e pune. Em outros termos, o fisco não tem interesse na busca pela jurisdição para compor seus conflitos com o contribuinte, senão apenas para realizar, quando muito, via execução fiscal, na contingência de os atos coercitivos pré-processuais ou estímulos negativos falharem na cobrança do crédito tributário inadimplido. Em resumo, enquanto contribuinte precisa da jurisdição para compor e realizar seu conflito, sujeito ainda a regime próprio de cumprimento de sentença; o fisco simplesmente exerce suas potestades.

com geração, ainda que contingencialmente, de obrigações tributárias antes desoneradas, ou de disputas sobre o juízo de adequação entre precedente e coisa julgada, há que se prever regime de transição, com foco em mecanismos indutores de conformidade.

Pois bem, a partir desse olhar de *compliance* judicial, há absoluta pertinência da transação no contencioso (art. 2º II da Lei nº 13.988/20) com o tema da coisa julgada, espécie de negociação que, diferentemente da transação na dívida ativa, não está relacionada com a arrecadação de créditos tributários irrecuperáveis ou de difícil recuperação e, portanto, atrelada ao *rating* dos contribuintes.

O pressuposto, portanto, está relacionado à resolução de relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas (art. 16 da Lei nº 13.988/20), âmbito no qual se insere tanto a prevenção como a terminação dos conflitos sobre a coisa julgada.

Por pertinente, no que diz respeito à função da transação no contencioso, citamos a seguinte passagem PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos domínios do direito tributário só se admite a transação terminativa. **Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proposições semânticas do vocábulo litígio. (...) O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema.**”<sup>295</sup> (grifamos).

---

<sup>295</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 562.

Assim, conforme exploramos no item 1 do Capítulo 5, sendo o fato jurídico conflituoso identificado no plano da afirmação, a transação tributária não está limitada e condicionada à existência de um dado e específico conflito jurisdicional de interesses qualificado por uma pretensão resistida (litígio), sendo possível que o próprio instrumento de transação veicule e crie diferentes linguagens e ferramentas capazes de instrumentalizar os diferentes níveis de conflituosidade, para aquele específico fim transacional.

Confere-se assim, maior amplitude e abertura ao instrumento da transação para o específico fim de atingir a conformidade no contencioso das coisas julgadas.

Aliás, normativamente, o caminho foi aperfeiçoado pela Lei nº 14.375/2022, que promoveu alterações na Lei nº 13.988/2020, dentre elas a ampliação das modalidades de transação por proposta individual inclusive para os créditos em contencioso administrativo (arts. 2º, I, 10-A e 13), regulamentado pela Portaria RFB nº 247/2022.

Desse modo, ao lado da transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica (já disciplinada na Portaria ME nº 1584/2023), ampliou-se as modalidades de transação individual para abranger os créditos em contencioso administrativo, foro no qual se encontra muitos dos ‘metacontenciosos’ tributários relacionados à coisa julgada.

Essa matéria, aliás, foi objeto de inovações na Lei nº 14.689/23 (fruto de conversão do PL nº 2.384/2023, o chamado “PL do voto de qualidade no CARF”), na qual foi aberto espaço para o aperfeiçoamento dos métodos preventivos de autorregulização e programas de conformidade para prevenir litígios, iniciativas essenciais no âmbito da Receita Federal, órgão responsável pela interpretação e aplicação da legislação tributária, muitas vezes mediante autuações fiscais envolvidas nesse juízo de adequação e confrontação de precedentes vinculantes às coisas julgadas individuais.

A mesma Lei nº 14.689/23, igualmente promoveu a revogação da vedação então existente para a oferta de transação na hipótese de precedentes favoráveis à Fazenda Nacional (alínea “b”, do inciso II, do art. 20, da Lei nº 13.988/20), passo importante para contemplar os ‘metacontenciosos’ a que vimos nos referindo, até porque, nos contenciosos da coisa julgada, o que existe não é um conflito propriamente sobre a tese de fundo pacificada pelo precedente, senão sobre os seus efeitos em relação aos passivos tributários derivados ou mesmo sobre critérios de distinção ou aproximação do precedente às coisas julgadas individuais, muitas vezes portadoras de particularidades essenciais em relação aos créditos tributários desonerados e não recolhidos no tempo.

É possível, então, que a transação contemple especificamente não a tese de fundo discutida no precedente, mas sim a “meta-tese” relativa aos efeitos do precedente sobre as coisas julgadas, cumprindo ao Ministro da Economia detalhar, nos termos do art. 17 da Lei nº 13.988/20, *“de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda propõe a transação.”*

Essa situação é perfeitamente aplicável, por exemplo, nos contenciosos derivados da chamada “Tese do Século” (TEMA 69/STF), relacionada à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos quais se verifica a discussão do cabimento da ação rescisória e seus efeitos em relação às coisas julgadas transitadas em julgado antes da modulação de efeitos operada pelo STF.

Trata-se de um bom exemplo acerca das conflituosidades que decorrem das teses da coisa julgada, bastando para tanto olharmos para a figura do “meta-precedente” afetado junto ao STF na matéria. Nos referimos à nova afetação em repercussão geral (TEMA 1279), cujo objetivo é elucidar o sentido e alcance da modulação de efeitos decidida na outra repercussão (TEMA 69). Veja-se:

“Tema: 1.279 Processo(s): RE 1.452.421

Relatora: Min. Rosa Weber (Presidente)

Título: Correta interpretação da modulação de efeitos definida por esta Suprema Corte ao julgamento dos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, Tema 69 da repercussão geral.

**O Tribunal fixou a seguinte tese: “Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017.”**

Aliado a isso, o STJ igualmente afetou em recurso repetitivo, nos Recursos Especiais nºs 2.066.696 e 2.054.759 (Tema 1245/STJ), a tese sobre: “*A admissibilidade de ação rescisória para adequar julgado à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal*”, tendo formado maioria na sessão do dia 11/9/2024 em torno da seguinte tese jurídica: “*Nos termos do art. 535, § 8º, do CPC, é admissível o ajuizamento de Ação Rescisória para adequar julgado realizado antes de 13.05.2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF.*”

Não é possível, portanto, que a conformidade das decisões na multiplicidade de casos que surgem a partir dos contenciosos da coisa julgada fique na contingência de novas e desdobradas decisões judiciais, daí porque a necessidade de ampliação da transação enquanto ferramenta de gestão e *compliance*.

O último ponto a ser superado, no que diz respeito às vedações da transação nessa temática, está relacionado ao pressuposto negativo consistente na inexistência de coisa julgada anterior, em razão do que dispõe o art. 18 da Lei nº 13.988/20:

“Art. 18 A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

**Parágrafo único. A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.”**

Tem-se com isso, a inexistência de coisa julgada anterior como pressuposto especificamente previsto para a transação no contencioso, o que poderia suscitar o impedimento das transações relativas ao contencioso das coisas julgadas.

Mas aqui é preciso um esclarecimento, para que se permita a eficácia técnica sintática e semântica da norma: é que a vedação contida no referido § único do art. 18, em conexão com o seu *caput*, se refere à coisa julgada formada **contra** o contribuinte, em sua ação antiexacional, o que representaria uma sentença de improcedência na sua ação.

A improcedência da sua ação declaratória representaria uma permissão para o fisco prosseguir com o ciclo de positivação da cobrança, permissão essa que, em se tratando de atividade vinculada, se traduz num dever. Em relação ao pedido de repetição/compensação, da mesma forma, teríamos a ausência de formação da relação de crédito do contribuinte.

Com isso, não se poderia admitir a adesão do contribuinte à transação, sob pena de ofender a igualdade, isonomia e indisponibilidade do crédito público, ou mesmo caracterizar um ato de improbidade.

Não é esse o caso, contudo, da coisa julgada a **favor** do contribuinte, posteriormente confrontada por um precedente contrário. Apenas nessa situação, aliás, é que se pode supor um passivo contingente, típico caso dos contenciosos da coisa julgada.

Dessa forma, temos então base normativa suficiente dentre os instrumentos negociais que permitem o diálogo cooperativo entre fisco e contribuintes nos contenciosos da coisa julgada – deliberando e estabelecendo, por exemplo, as diferenças fáticas relevantes, pontos controvertidos que distanciam ou aproximam os casos, dentre outros –, na sua finalidade de incentivar a autorregulização, campo propício e necessário para a transação tributária enquanto ferramenta de gestão de contencioso e *compliance* judicial, podendo e devendo veicular inclusive a própria renúncia a determinados efeitos de decisões individuais transitadas em julgado.

Conforme PAULO CONRADO e FERNANDA CAMANO, *“maturidade, responsabilidade, pragmatismo assumem, nesse cenário, indúvidoso protagonismo, representando o crepúsculo de um ciclo (...), com a perspectiva de redefinição do papel do contencioso.”*<sup>296</sup>

Basta um pouco de criatividade, boa vontade, empatia e boa-fé das partes envolvidas, já que o terceiro equidistante nem sempre possui as mesmas capacidades dos atores processuais na identificação dos pontos sensíveis ao diálogo construtivo.

---

<sup>296</sup> CONRADO, Paulo Cesar; CAMANO, Fernanda Donnabella. **O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese**. São Paulo: Noeses, 2023, p. 12.

## CONCLUSÕES

A partir das ideias desenvolvidas no presente trabalho, esperamos ter alcançado o objetivo de acomodação de uma epistemologia instrumental no estudo da jurisdição tributária e na sistematização dos meios de controle da coisa julgada contrárias a precedentes, operando as ferramentas próprias do sistema *stare decisis*.

Na Parte I, procuramos fixar as bases teórico-gerais do trabalho, dentro do ferramental pragmatista no qual surge o instrumentalismo (jusfilosófico), tratado no contexto do processo tributário (hermenêutico) analítico, diferenciando-o do instrumentalismo utilizado nos demais ramos interdisciplinares do Direito, muitas vezes degenerado numa teoria do consequencialismo mais afeta ao *law and economics*.

A partir daí, buscamos acomodar o enfoque estrutural de análise do direito (no qual prepondera a miragem piramidal fundada na lógica subsuntiva, da qual se procura deduzir certezas formais a partir dos antecedentes gerais), com o enfoque funcional, que dá ensejo à noção de rede (com foco na efetividade da tutela jurisdicional).

Com isso, foi possível seguirmos para a Parte II do trabalho, na qual procuramos explorar o microsistema de precedentes criado no Brasil, diagnosticando e contrapondo criticamente alguns problemas centrais envolvidos na transição de paradigmas teóricos entre “direito legislado” e “direito jurisprudencial”, sobretudo na evolução daquilo que chamamos de “simplificação decisória” para “racionalização de julgamentos”.

E assim, nos deparemos com o indesejado sincretismo metodológico entre lei e precedentes (sobrepondo dedução em face da abdução e indução), e também com um certo sincretismo ontológico entre ser e dever-ser (sobrepondo livre concorrência em face das coisas julgadas), no contexto da segurança jurídica enquanto igualdade.

Exploramos as ferramentas de *stare decisis*, em especial a distinção e todos os seus desdobramentos, bem como os elementos dos precedentes (*ratio* e *obter*), trabalhando-os no contexto de exemplos de casos tributários.

Nesses termos, fixamos e conciliamos as premissas epistemológicas, tratadas e exploradas na Parte I, em torno do instrumentalismo (incluindo aqui a importante dialogia entre constitucionalismo e processualística em torno do tema jurisdição), e metodológicas, relacionadas ao modelo e à lógica de manuseio dos precedentes no Direito processual civil brasileiro, tratadas na Parte II.

Em seguida, passando para a Parte III, enfim pudemos aprofundar o estudo da jurisdição e da coisa julgada com foco no processo tributário, agora evidenciando os desdobramentos do instrumentalismo na análise da tutela jurisdicional a partir da sua concepção enquanto *ato-decisão* e *ato-norma*, e todo seu impacto no estudo das ações tributárias e correlatas coisas julgadas.

Nesse momento, buscamos articular as ferramentas do regime *stare decisis* com os recursos da semiótica, voltando-nos às semioses processuais (ação que relaciona a produção de decisões compositivas dos conflitos submetidos à apreciação jurisdicional), incorporando as noções de objeto imediato e objeto dinâmico, ponto fundamental para compreender o necessário resgate e valorização dos fatos na qualificação do contencioso tributário, superando o criticado contencioso massificado onde impera a “simplificação”.

De acordo com a metáfora de DWORKIN, citada por BUSTAMANTE, a atividade do juiz é comparada à do autor de um romance em cadeia, onde:

“(...) cada autor de um capítulo recebe os manuscritos escritos por uma outra pessoa, mas segundo um amálgama de princípios coerentes que garantem a ‘integridade’ do texto, e, após adicionar sua contribuição,

deixa sempre o final em aberto, ou seja, deixa para o autor do próximo capítulo um certo espaço para que adicione sua contribuição.”<sup>297</sup>

Seja como for, em qualquer etapa desse romance em cadeia, a relação de um signo com seu interpretante jamais esgota a linguagem-objeto, esta entendida como os textos (em sentido amplo) condicionantes dos casos concretos.

Assim compreendida a intersecção entre o microssistema de precedentes e o estudo da jurisdição e da coisa julgada no processo tributário, buscamos evidenciar o destaque para a lógica abdutiva e seu contexto de descoberta, ponto fundamental para permitir a análise entre meios e fins, ou respeito aos precedentes e conformação de coisas julgadas individuais, permitindo a segurança do movimento.

Por fim, chegado o ponto central do trabalho, na Parte IV pudemos propor nossa sistematização para os meios de controle da coisa julgada nas diferentes ações e tutelas jurisdicionais tributárias diante da confrontação com os precedentes constitucionais, face ao julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, desdobrando nossas análises em diversas situações práticas e jurisprudência relacionada.

Concluimos com a proposta de implementação e valorização das ferramentas consensuais no que diz respeito aos contenciosos da coisa julgada, caminho que nos parece imprescindível para que se confira racionalidade e efetividade ao regime de precedentes e à acomodação das coisas julgadas, sem prejuízo da segurança jurídica.

Por tudo isso, esperamos ter contribuído para o estudo de tema tão relevante, com grandes repercussões no contencioso tributário, aguardando as sempre bem-vindas críticas e comentários para a evolução do trabalho.

---

<sup>297</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 269.

**BIBLIOGRAFIA**

ABBAGNANO, Nicola. *“Dicionário de Filosofia.”* São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ABBOUD, Georges. *“Processo constitucional brasileiro”*, 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

ADEODATO, João Maurício. *“Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo.”* São Paulo: Noeses, 2012.

\_\_\_\_\_. *“Retórica Jurídica, Filosofia do Direito e Ciência Não-Ontológica”*, texto inédito.

\_\_\_\_\_. *“Retórica da Jurisdição Constitucional e Tributação – Suas Origens na Teoria Pura de Hans Kelsen”*, texto inédito.

ALVIM, Thereza. *“Questões prévias e os limites objetivos da coisa julgada.”* São Paulo: RT, 1977.

ALVIM, Teresa Arruda; e CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins. *“Ação Rescisória e Querela Nullitatis”*, 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *“Semiótica do Direito.”* São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *“Incidência Jurídica, teoria e crítica.”* São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *“Da incidência como tradução.”* In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). *“Vilém Flusser e Juristas. Comemoração dos 25 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho.”* São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_; e FARO, Raphael de. “*Pragmatismo e processo: o instrumentalismo pragmatista de John Dewey, a investigação e o processo.*” In: *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 48, n. 346, p. 16-49, dez. 2023.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. “*A ação de repetição de indébito, o cumprimento de sentença e a nova hipótese de ação rescisória prevista no Código de Processo Civil de 2015.*” In: CONRADO, Paulo Cesar [Coord.]. “*Processo Tributário Analítico*”, 3º Vol. São Paulo: Noeses, 2016.

ARENDT, Hannah. “*Sobre a Revolução.*” São Paulo: Cia. Das Letras, 2011.

ARNAUD, André-Jean. “*Dicionário enciclopédico de teoria e sociologia do Direito.*” Rio de Janeiro: Renovar, 1999, trad. Patrice Charles F. X. Willaume.

BAHIA, Alexandre Melo Franco; NUNES, Dierle; PEDRON, Flávio Quinaud. “*Teoria geral do processo.*” Salvador: Juspodivm, 2020.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. “*Direito Processual Civil: Ensaio e Pareceres.*” Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

\_\_\_\_\_. “*Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada.*” In: “*Temas de direito processual. Terceira série.*” São Paulo: Saraiva, 1984.

BECHO, Renato Lopes. “*Filosofia do direito tributário.*” São Paulo: Saraiva, 2009.

BERLINSKI, David. “*O advento do algoritmo: a ideia que governa o mundo.*” São Paulo: Globo, 2002, trad. Leila Ferreira de Souza Mendes.

BINENBOJM, Gustavo. “*Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*”, 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOBBIO, Norberto. “*Teoria do Ordenamento Jurídico*”, 10ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos.

\_\_\_\_\_. *“O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito.”* São Paulo: Editora Ícone, 1995.

BUENO, Cássio Scarpinella. *“Curso Sistematizado de Direito Processual Civil – Volume I”*, 13ª edição. São Paulo: Saraiva jur, 2023.

\_\_\_\_\_. *“Manual do Poder Público em Juízo.”* São Paulo: Saraiva jur, 2022.

\_\_\_\_\_. *“Comentários ao Código de Processo Civil.”* V. 1. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. *“Introdução ao direito processual público: o direito processual e o direito administrativo.”* In: BUENO, Cassio Scarpinella; SUNDFELD, Carlos Ari. *“Direito processual público: a Fazenda Pública em juízo.”* São Paulo: Malheiros, 2000.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *“Teoria do precedente judicial. A justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais.”* São Paulo: Noeses, 2012.

CABRAL, Antonio do Passo. *“Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis”*, 4ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021.

CAMANO, Fernanda Donnabella. *“Coisa julgada sobre questão tributária.”* São Paulo: RT, 2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *“Lições de direito processual civil”*, 17ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. I, 2008.

\_\_\_\_\_. *“A lide como elemento acidental da jurisdição.”* In *“Civil Procedure Review”*, v. 2, n. 1: 57-64, jan./apr., 2011.

CAMARGO, Margarida Lacombe. *“O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro.”* In: BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARNENTO,

Daniel. *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro, Ed. Lumen Juris, 2009.

CAMPOS, Ricardo. *“Metamorfoses do Direito Global: sobre a interação entre direito, tempo e tecnologia.”* São Paulo: Contracorrente, 2022.

CANOTILHO, JJ. Gomes. *“Constituição dirigente e vinculação do legislador”*, 2ª edição. Coimbra: Editora Coimbra, 2001.

\_\_\_\_\_. *“Direito Constitucional e Teoria da Constituição”*, 7ª edição. Coimbra: Almedina.

CANTANHÊDE, Luis Claudio Ferreira. *“Tutela provisória no processo tributário: estabilização e efetividade processual.”* São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *“Acesso à justiça.”* Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1988, trad. Ellen Gracie Nothfleet.

CARDOZO, Benjamin N. *“A natureza do processo judicial: palestras proferidas na Universidade de Yale.”* São Paulo: Martins Fontes, 2004.

\_\_\_\_\_. *“Evolução do direito.”* Belo Horizonte: Líder, 2004, trad. Henrique de Carvalho.

CARNELUTTI, Francesco. *“Estudios de Derecho Procesal.”* Buenos Aires: EJE, 1971, trad. Santiago Sentis Melendo.

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Direito Tributário, linguagem e método”*, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *“Derivação e Positivção no Direito Tributário”*, Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *“Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência”*, 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *“Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios.”* São Paulo: Noeses, 2019.

\_\_\_\_\_. *“Algo sobre o constructivismo lógico-semântico.”* In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *“Constructivismo Lógico-Semântico”*, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_. *“Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito.”* In: *“Revista da FESDT n.º 7.”* Porto Alegre: 2011.

CASTRO, Danilo Monteiro. *“Compensação Tributária, coisa julgada e os §§ 5º a 8º do art. 535 do CPC.”* In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *“XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição.”* São Paulo: Noeses, 2021.

CHIOVENDA, Giuseppe. *“Instituições de Direito Processual Civil”*, 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1969, trad. Guimarães Menegale.

CONRADO, Paulo César. *“Introdução à teoria geral do processo civil”*, 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2003.

\_\_\_\_\_. *“Processo tributário”*, 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. *“Execução Fiscal”*, 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017.

\_\_\_\_\_. *“Perspectivas do contencioso tributário com o novo código de processo civil.”* In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *“Direito Tributário e os novos horizontes do processo.”* São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *“Inovações na cobrança do crédito tributário.”* São Paulo: RT, 2019.

\_\_\_\_\_; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *“Transação tributária na prática da Lei n. 13.988/2020.”* São Paulo: RT, 2020.

\_\_\_\_\_; CAMANO, Fernanda Donnabella. *“O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese.”* São Paulo: Noeses, 2023.

COPI, Irving. *“Introdução à Lógica”*, 2ª edição. São Paulo: Mestre Jou, 1978, trad. Álvaro Cabral.

COSSIO, Carlos. *“La Teoría Ecológica del Derecho”*, 2ª edição. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.

DELEUZE, Gilles; GUATTARI, Félix. *“Mil platôs - capitalismo e esquizofrenia”*, vol. 1. Rio de Janeiro: Ed. 34, 1995, trad. Aurélio Guerra Neto e Célia Pinto Costa.

DELMAS-MARTY, Mireille. *“Por um direito comum.”* São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *“Modificações da jurisprudência no Direito Tributário.”* São Paulo: Noeses, 2009.

DESCARTES, René. *“Discurso do método, regras para a direção do Espírito”*. São Paulo: Editora Martin Claret, 2003, trad. Pietro Nasset.

DEWEY, John. *“Método lógico e direito.”* Publicado primeiramente na *Cornell Law Review*, volume 10, número 1, dezembro de 1924, trad. Cassiano Terra Rodrigues.

\_\_\_\_\_. *“O desenvolvimento do pragmatismo americano.”* In: *“COGNITIO-ESTUDOS: Revista Eletrônica de Filosofia.”* São Paulo, v. 5, Número 2, julho - dezembro, 2008, trad. Cassiano Terra Rodrigues.

DIDIER JR., Fredie. *“Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento”*, V. 1, 22ª ed. rev., atual. e amp. Salvador: Jus Podivm, 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. “*Relativizar a coisa julgada material.*” In: Revista de Processo – REPRO n.º 109/9-38.

\_\_\_\_\_. “*A instrumentalidade do processo*”, 14ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. “*Instituições de Direito Processual Civil*”, v. III, 9ª edição. Salvador: JusPodivm; São Paulo: Malheiros, 2024.

DWORKIN, Ronald. “*A justiça de toga.*” São Paulo: Martins Fontes, 2010.

\_\_\_\_\_. “*O império do direito.*” São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FERRAJOLLI, Luigi. “*Constitucionalismo Principialista y constitucionalismo garantista.*” In: “*Um debate sobre el constitucionalismo*”, 1ª edição. Madrid: Marcial Pons, 2012.

FERRAZ, Taís Schilling. “*Ratio decidendi x tese jurídica. A busca pelo elemento vinculante do precedente brasileiro.*” São Paulo: Revista de Processo, v. 265/2017.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “*O Direito, entre o futuro e o passado.*” São Paulo: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_. “*Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*”, 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. “*Interpretação jurídica: interpretação que comunica ou comunicação que se interpreta?*” In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (coords.). “*Vilém Flusser e Juristas. Comemoração dos 25 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho.*” São Paulo: Noeses, 2009.

FORTUNA, Marcelo Forli. “*Pragmatismo, decisão e efetividade.*” São Paulo: Dialética, 2023.

GAMA, Tácio Lacerda. *“Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade.”* São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. *“Norma de competência tributária e a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico.”* Revista de Direito Tributário, v. 105, p. 62-82. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. GAMA, Tácio Lacerda. *“A relevância de uma teoria ampla da nulidade para um novo Código de Processo Constitucional.”* In: TAVARES, André Ramos; GAMA, Marina Faraco Lacerda. (Org.). *“Um Código de Processo Constitucional para o Brasil.”* Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 117-130.

GUSMÃO, Manoel Aureliano. *“Coisa julgada no cível, no crime e no direito internacional”*, 2ª ed. São Paulo: Livraria acadêmica Saraiva & C. Editores, 1922.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *“Ensaio sobre processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo.”* Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

HART, Herbet. *“O conceito de direito”*, 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2012, trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara.

HEIDDEGGER, Martin. *“Nietzsche”*, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014, trad. Marco Antônio Casanova.

IVO, Gabriel. *“O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem.”* In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *“Constructivismo Lógico-Semântico”*, vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

JELLINEK, Georg. *“Teoria General del Estado.”* Buenos Aires: Albatros, 1970.

JOUANJA, Olivier. *“De Hans Kelsen a Friedrich Muller – Método jurídico sob o paradigma pós-positivista.”* In: MULLER, Friedrich. *“O novo paradigma do Direito,*

*introdução à teoria e metódica estruturantes*”, 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

JUNIOR, Humberto Theodoro. “*Notas sobre a sentença, coisa julgada e interpretação.*” In: “*Revista de Processo*”, vol. 167. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. “*Curso de Direito Administrativo*”, 9ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

KELLOG, Frederic Rogers. “*Pragmatismo, teoria do conhecimento e filosofia do direito: artigos coligidos de Frederic Kellog.*” Organizadores: George Browne Rego, Pedro Spíndola Bezerra Alves. Recife: Ed. UFPE, 2019.

KELSEN, Hans. “*Teoria Pura do Direito*”, 8ª edição, 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2014, trad. João Baptista Machado.

LIEBMAN, Enrico Tullio. “*Eficácia e autoridade da sentença*”, 2ª edição. Forense: Rio de Janeiro, 1981.

\_\_\_\_\_. “*Efficacia ed autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata).*” Milano: Giuffrè, 1962.

LOSANO, Mario G. “*Modelos teóricos, inclusive na prática: da pirâmide à rede. Novos paradigmas nas relações entre direitos nacionais e normativas supraestatais.*” São Paulo: Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, v.8. n.16, jul./dez. 2005.

MARANHÃO, Juliano. “*Positivismo jurídico lógico-inclusivo*”, 1ª edição. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. “*O precedente na dimensão da segurança jurídica.*” In: “*A força dos precedentes*”, 2ª edição. Salvador: Juspodivm, 2012.

\_\_\_\_\_. *“Coisa julgada inconstitucional.”* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. *“Precedentes obrigatórios”*, 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. *“A ética dos precedentes”*, 4ª edição. São Paulo: RT, 2019.

\_\_\_\_\_. *“Interpretação e processo constitucional, estudos sobre a efetivação contemporânea de direitos fundamentais.”* In FILHO, Carlos Alberto de Moraes e MARINHO, Daniel Octávio Silva (orgs). Paraná: Thoth Editora, 2022.

\_\_\_\_\_. *“Processo Constitucional e Democracia.”* São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

\_\_\_\_\_. *“Fatos constitucionais? A (des)coberta de uma outra realidade do processo.”* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

\_\_\_\_\_; e MITIDIERO, Daniel. *“Ação Rescisória: do juízo rescindente ao juízo rescisório”*, 3ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

MEIRELLES, Hely Lopes. *“Direito Administrativo Brasileiro”*, 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *“Curso de Direito Administrativo”*, 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Schertel Laura; MATTIUZZO, Marcela. *“Discriminação algorítmica: conceito, fundamento legal e tipologia.”* In *Direito Público*, [S.l.], v. 16, n. 90, dez. 2019.

MERRYMAN, John Henry. *“La tradición jurídica romano-canônica.”* México: Fondo de Cultura, 2015.

MESQUITA, Botelho de. *“A coisa julgada.”* Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MIRANDA, Pontes de. *“Introdução à Sociologia Geral”*, 1ª edição. Campinas: Bookseller, 2003.

\_\_\_\_\_. *“Tratado de Direito Privado”*, Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

\_\_\_\_\_. *“O problema fundamental do conhecimento.”* Porto Alegre: Globo, 1937.

MORA, José Ferrater. *“Dicionário de filosofia”*, 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

MORIN, Edgar. *“O método 3: o conhecimento do conhecimento”*, 2ª edição. Porto Alegre: Sulina, 1999.

MULLER, Friedrich. *“O novo paradigma do Direito, introdução à teoria e metódica estruturantes”*, 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. *“A proposta do raciocínio abduutivo para o Direito.”* In: *“Um método para a investigação das consequências: a lógica pragmática da abdução de C. S. Peirce aplicada ao Direito.”* João Pessoa: Ideia, 2013.

PANDOLFO, Rafael. *“Jurisdição Constitucional Tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial”*, 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

PEIRCE, Charles S. *“Semiótica.”* São Paulo: Perspectiva, 2003.

\_\_\_\_\_. *“Semiótica e Filosofia. Textos escolhidos de Charles Sanders Peirce.”* In *“Introdução, seleção e tradução de Octanny Silveira da Mota e Leonidas Hegenberg.”* São Paulo: Ed. Cultrix, 1972.

POSNER, Richard. *“Direito, pragmatismo e democracia.”* Rio de Janeiro, Forense, 2010, trad. Teresa Dias Carneiro.

\_\_\_\_\_. *“A problemática da teoria moral e jurídica.”* São Paulo. Martins Fontes, 2012.

PRIA, Rodrigo Dalla. *“Direito Processual Tributário.”* São Paulo: Noeses. 2020.

REGO, George Browne. *“O pragmatismo e a análise lógica das consequências na decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da exigibilidade do exame da ordem”*, In: ARAÚJO, Clarice von Oertzen de; e ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (Orgs.). *“Reflexões sobre o Pragmatismo filosófico e jurídico: escritos do professor George Browne”*, 1ª edição. Curitiba: Belo Horizonte, 2019.

\_\_\_\_\_. *“O pragmatismo como alternativa à legalidade positivista: o método jurídico-pragmático de Benjamin Nathan Cardozo.”* In: *“Revista Duc In Altum Caderno de Direito”*, vol. 1, nº 1, jul-dez. 2009.

RIBEIRO, Diego Diniz. *“Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória em matéria tributária.”* In: CONRADO, Paulo César (coord.). *“Processo tributário analítico”*, vol. II. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *“A rescisão da coisa julgada com base em precedentes do STF e do STJ: uma análise crítica no processo judicial tributário.”* São Paulo: Noeses, 2024.

ROSSI, Julio César. *“Precedente à Brasileira. A jurisprudência vinculante no CPC e no novo CPC”*. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTAELLA, Lúcia. *“O que é semiótica.”* São Paulo: Brasiliense, 2006.

\_\_\_\_\_. *“Percepção: Fenomenologia, ecologia, semiótica.”* São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SANTOS, Moacyr Amaral. *“Primeiras linhas de direito processual civil”*, vol. III. São Paulo: Saraiva, 1997.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. *“Curso de Semiótica Geral.”* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano. *“Efeitos materiais da sentença declaratória. Perspectivas no tempo e ruptura destes efeitos em face de precedente do STF em sentido contrário.”* In: CONRADO, Paulo César (coord.). *“Processo tributário analítico”*, vol. II. São Paulo: Noeses, 2013.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *“Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho”*, 2ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *“Jurisdição constitucional e decisão jurídica”*, 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

TALAMINI, Eduardo. *“Coisa julgada e sua revisão.”* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

TARUFFO, Michele. *“A prova.”* São Paulo: Marcial Pons, 2014.

\_\_\_\_\_. *“Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos.”* São Paulo: Marcial Pons, 2012.

TAVARES, André Ramos. *“Paradigmas do judicialismo constitucional.”* São Paulo: Saraiva, 2012.

TEUBNER, Gunther. *“Fragmentos Constitucionais, constitucionalismo social na globalização.”* São Paulo: Saraiva, 2016.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *“Precedente Judicial como fonte do direito.”* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *“Coisa julgada em matéria tributária.”* São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VESTING, Thomas. *“Teoria do Estado. A transformação do Estado na Modernidade.”* São Paulo: SaraivaJur, 2022, trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *“Supremocracia.”* Revista de Direito GV, v. 4, n. 2, p. 441-464, jul-dez 2008.

VILANOVA, Lourival. *“As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo”*, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. *“Causalidade e relação no direito”*, 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; e MEDINA, José Miguel Garcia. *“O dogma da coisa julgada. Hipóteses de relativização.”* São Paulo: RT, 2003.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *“Tractatus logico-philosophicus.”* São Paulo: Edusp, 1994, trad. Luis Henrique Lopes dos Santos.

\_\_\_\_\_. *“Investigações filosóficas”*, 3ª edição. Petrópolis: Vozes, 2005.

WROBLEWSKI, Jerzy. *“Problems of Ontological Complexity of Law.”* In: *“Theoria: An International Journal for Theory, History and Foundations of Science”*, junio-septiembre de 1986; vol. 1 n° 3.

\_\_\_\_\_. *“Ontology and epistemology of law.”* In *“Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto”*, n° 50, 1973.

ZAVASCKI, Teori Albino. *“Embargos à Execução com eficácia rescisória: Sentido e alcance do artigo 741, parágrafo único, do CPC.”* In: Revista de Processo – REPRO n.º 125/79-91.

\_\_\_\_\_. *“Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional.”* Dissertação de Mestrado. Porto Alegre: UFRS, 2000.