

COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: RELATIVIZAÇÃO OU LIMITAÇÃO? ESTUDO DE CASO DA COFINS DAS SOCIEDADES CIVIS

*Res Judicata in Tax Matters: relativization or
restriction ? Case Study on COFINS in Civil Societies*

Marcus Abraham

*Procurador da Fazenda Nacional. Doutor em Direito Público - UERJ.
Mestre em Direito Tributário - UCAM. Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ.
Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF*

RESUMO - A partir do julgamento proferido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 377.457 em 2008, instaura-se uma nova forma de pensar no cenário jurídico brasileiro que havia se consolidado de que a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis seria legítima. Passando a ser considerado constitucional o fim do benefício fiscal, e não havendo qualquer tipo de modulação dos efeitos, a decisão do STF ganha força *extunc*, gerando um conflito entre a dicção dos acórdãos transitados em julgado que entendiam inconstitucional a revogação da isenção e o teor daquele novo pronunciamento paradigmático pela Corte Suprema, provocando a busca por meios e formas legítimos para se reverter as situações consolidadas em sentido contrário. E é exatamente sobre uma forma de limitar os efeitos dos acórdãos transitados em julgado que este estudo vem apresentar.

PALAVRAS-CHAVES - Coisa Julgada. COFINS. Isenção. Limitação. Efeitos.

ABSTRACT - *The decision rendered by the Brazilian Supreme Court in 2008 in RE nº 377.457 changed the consolidated previous understanding according which the abrogation of COFINS (Social Security Tax) exemption on Civil Societies was considered illegitimate. Lacking any type of effects modulation, the Supreme Court's retroactive determination entails a conflict between this decision and other Courts' final decisions which had considered unconstitutional such abrogation, triggering the search by legitimate means and ways to revert the consolidated cases to the contrary. This study addresses precisely a way to limit the effects of Brazilian Supreme Court's final decisions.*

KEYWORDS - *Final decision (res judicata). COFINS. Exemption. Limitation. Effects.*

I - INTRODUÇÃO

A partir do julgamento realizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 2008, que declarou constitucional e legítima a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civas introduzida pela Lei nº 9.430/96¹, inclusive com o reconhecimento da repercussão geral da matéria (art. 543-B, CPC) e a rejeição da modulação dos efeitos desta decisão (tendo, portanto, aquele pronunciamento eficácia *ex tunc*), surge uma nova controvérsia nesta questão: a da convivência de acórdãos transitados em julgado em sentido diametralmente oposto ao entendimento adotado pelo STF, por terem, à época dos seus julgamentos, declarado a inconstitucionalidade da supressão da isenção, desonerando as Sociedades Civas de profissão regulamentada da incidência do tributo.

A questão vem sendo colocada por alguns sob a ótica da *relativização da coisa julgada*, enquanto que para outros haveria mera *limitação* dos seus efeitos. Em qualquer dos casos, se pretende buscar a revisão daqueles julgamentos, a partir de diversos argumentos. Primeiramente, apresenta-se a inteligência do parágrafo único do artigo 741 do Código de Processo Civil, que considera inexigível o título judicial fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. Sugere-se, ademais, que uma relevante alteração jurisprudencial, como a que ocorreu, ensejaria a modificação no suporte fático ou jurídico e a conseqüente limitação dos efeitos daqueles julgados. Suscita-se, ainda, a influência do fenômeno da “verticalização da jurisprudência dos tribunais superiores”, em que institutos processuais como os da súmula vinculante, do incidente de repercussão geral ou do recurso repetitivo passam a vincular o julgamento pelos tribunais. Aventa-se, além do mais, a constatação da “coisa julgada inconstitucional”, em que aqueles julgamentos contrários à posição do STF seriam inválidos por proferirem entendimento que se choca com a ordem constitucional.

Ao lado desses argumentos, ressurgem, com vigor, antigos questionamentos postos recorrentemente pela Fazenda Nacional. O primeiro, de que somente caberia ao Supremo Tribunal Federal apreciar a matéria de foro constitucional e declarar a sua validade ou não. O segundo, de que a Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, que influenciou sobremaneira a consolidação da tese favorável à inconstitucionalidade do artigo 56 da Lei nº 9.430/96, teria se originado de uma lide de objeto diverso da controvérsia da hierarquia de normas e que, portanto, seria inaplicável ao caso. O terceiro, de que aqueles acórdãos não observaram as conclusões proferidas pelo STF quando do julgamento da ADC-1/DF, que havia reconhecido na LC nº 70/91 a sua natureza de lei ordinária. E,

1 Recursos Extraordinários 377.457 e 381.964.

finalmente, que as relações tributárias são de cunho continuativo, o que relativizaria a cláusula da imutabilidade das decisões judiciais transitadas em julgado.

É inegável a força axiológica do valor da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes que obtiveram regularmente um pronunciamento judicial que lhes foi favorável e que ganharam a proteção da coisa julgada. Por outro lado, há que se reconhecer inadequada a manutenção de um pronunciamento judicial contrário ao ordenamento constitucional, sob pena de conferir à sentença ou ao acórdão autoridade superior à própria Constituição, além de tratar de maneira anti-isonômica os contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Independentemente de analisarmos neste momento a razoabilidade, a validade e o cabimento destes argumentos que, de uma maneira direta ou mesmo apenas reflexa, podem atingir a coisa julgada regularmente constituída nos respectivos processos judiciais (e, desde já, registro que não advogamos pela santificação do dogma da imutabilidade da coisa julgada), propomos neste estudo a abordagem da questão sob outra ótica, que não é nova, e muito menos arrojada, pois já vem sendo, de longa data, acolhida pela doutrina e jurisprudência.

Pretende-se e buscar – respeitando a intangibilidade da coisa julgada existente – a identificação dos limites e dos contornos em que se constituíram os acórdãos que julgaram inconstitucional a revogação da isenção da COFINS, especialmente quanto ao que foi pedido no processo pelo contribuinte e o que foi decidido pelo tribunal, visando estabelecer uma limitação dos efeitos do acórdão transitado em julgado a partir da mudança legislativa superveniente, com a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, na forma do que dispõe o artigo 471 do Código de Processo Civil.

II – HISTÓRICO DA CONTROVÉRSIA

Tudo começou quando o artigo 56 da Lei nº 9.430/96² revogou expressamente a isenção que a Lei Complementar nº 70/91 concedia às sociedades civis. Argumentava-se que a lei instituidora da COFINS seria uma Lei Complementar e que a norma que revogava a isenção por ela concedida viria em uma Lei Ordinária, razão da sua inconstitucionalidade, em face de uma suposta violação ao Princípio da Hierarquia das Normas.

De fato, a Lei Complementar nº 70/91, no seu artigo 6º isentava da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS³

2 Lei nº 9.430/96 - Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

3 Lei Complementar nº 70/1991 - Art. 6º São isentas da contribuição: [...] II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

as sociedades civis expressamente previstas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, norma que, por sua vez, discriminava as sociedades civis que gozavam do benefício da isenção: as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

Mas a discussão se tornou particularmente complexa e perdeu o seu foco, pois mesmo antes da edição da Lei nº 9.430/96 e do debate a respeito da legitimidade da revogação da norma isentiva, questionava-se o entendimento firmado pela Receita Federal à época de que a isenção concedida pela LC 70/91 só se aplicaria às sociedades que apurassem o Imposto de Renda com base nos ditames no aludido Decreto-lei nº 2.397/87, ou seja, as sociedades civis teriam que atender à condição do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.397/87 para poder fazer jus à isenção.

Argumentava-se, contrariamente ao entendimento fazendário, que a isenção independeria do regime tributário para fins do Imposto de Renda, pois a referência feita pelo artigo 6º da LC 70/91 era de cunho subjetivo, voltada apenas para identificar o beneficiário da isenção - as Sociedades Civis definidas no Decreto-lei nº 2.397/87 - e, em momento algum, condicionava o benefício isentivo somente às Sociedades Civis que apurassem o imposto de renda segundo o regime ali estabelecido.

E foi na esteira desta discussão - se o regime tributário adotado pela sociedade civil seria uma condição para o gozo da isenção - que se formou a Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, ao prever no seu texto: “*as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado*”. Os julgamentos que deram origem à Súmula 276 do STJ, apesar de abordarem também a questão da revogação da isenção da COFINS feita pelo artigo 56 da Lei nº 9.430/96, não tinham este como objeto principal da lide, já que discutiam a inexistência ou não de condição legal para o gozo do benefício.

Esse verbete da Súmula 276 do STJ esclarecia, apenas, que a concessão do benefício tributário previsto no artigo 6º, II, da Lei Complementar 70/91 não levaria em conta o regime de tributação do imposto de renda escolhido pela sociedade civil, desde que esta preenchesse os requisitos previstos no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87. Referia-se, pois, a momento anterior à edição da Lei Federal nº 9.430/96 que, por sua vez, revogou, para todas as Sociedades Civis de profissão regulamentada, a isenção da COFINS anteriormente instituída.

Portanto, a aplicação da Súmula 276 do STJ se adequava, apenas e tão somente, aos casos em que se tivessem questionando aquela suposta condição para o gozo da isenção. Porém, lamentavelmente, ela acabou sendo aplicada fora do seu contexto e além do seu objeto, exportada para o debate da revogação da isenção introduzida pela Lei

nº 9.430/96, o que influenciou os rumos daquela discussão em todos os tribunais do país.

Enquanto vigeu a citada súmula do STJ⁴, inúmeras ações judiciais se aproveitaram da aplicação indiscriminada daquele verbete para influenciar os julgamentos e reafirmar a tese de que, com fulcro no Princípio da Hierarquia das Leis, uma Lei Ordinária não poderia revogar norma originária de Lei Complementar, sendo, portanto, ilegítima a revogação instituída pela Lei nº 9.430/96 da isenção conferida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis de profissão regulamentada.

Neste contexto, quase que em “progressão geométrica” a tese proliferou e se solidificou, ensejando o surgimento em todos os Tribunais regionais do País, inúmeros acórdãos transitados em julgado, afirmando ser ilegítima a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis.

E como a discussão ainda não havia alcançado o Supremo Tribunal Federal, não sendo tratada a questão como matéria de foro constitucional, em um primeiro momento, a interposição de ação rescisória pela Fazenda Nacional encontrava resistência por força da orientação contida na Súmula 343 do STF⁵, que obstava o conhecimento da medida. E, quando superado este argumento, por se reconhecer o duplo viés na controvérsia (constitucional e infraconstitucional), os Tribunais Regionais Federais buscavam prestigiar o teor da Súmula 276 para não rescindir os julgados, acompanhando os Ministros do STJ que decidiam monocraticamente os recursos fazendários, inclusive, com aplicação de multa por litigância de má-fé (AgRg no Resp nº 529.654, DJ 2/2/2004, Relator Ministro José Delgado).

Pois bem, neste cenário pouco se podia fazer para combater os acórdãos que transitavam em julgado afastando a revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis, até que, em 2008 o panorama muda com o pronunciamento do Plenário do STF.

III - O JULGAMENTO PELO STF E O SEU EFEITO NO CENÁRIO JURÍDICO ESTABELECIDO

Em 17 de setembro de 2008 o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou os Recursos Extraordinários nº 377.457 e 381.964 entendendo constitucional, por 08 votos a 02 (vencidos os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio), o artigo 56 da Lei Ordinária 9.430/96, que revogou a isenção concedida às sociedades civis pela LC nº 70/91. Nesta mesma Sessão o Pleno do STF afastou o pedido de modulação dos efeitos da decisão e

4 Julgando a AR3.761-PR, na sessão de 12/11/2008, a Primeira Seção deliberou pelo CANCELAMENTO da súmula n. 276.

5 STF, Súmula 343: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

aplicou a metodologia do artigo 543-C do CPC, dando repercussão geral ao tema.

No julgamento, considerou-se a orientação fixada pelo STF na ADC nº01/DF (DJU de 16.06.1995), no sentido de que não haveria hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária – mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos - e que seria inexigível o instrumento de lei complementar para disciplinar os elementos próprios à hipótese de incidência das Contribuições Sociais desde logo previstas no texto constitucional, como no caso da COFINS. Assim, para o STF, o art. 56 da Lei nº 9.430/96 seria dispositivo legitimamente veiculado por legislação ordinária para revogar dispositivo inserto em norma materialmente ordinária, no caso, a LC nº 70/91.

Em seguida ao julgamento do mérito, o Tribunal, por maioria, rejeitou pedido de modulação de efeitos. Muito foi dito a respeito da necessidade de se aplicar, por analogia, o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99⁶ ao presente caso, visando garantir a segurança jurídica das situações já consolidadas e para respeitar a boa-fé dos contribuintes que, na dúvida, foram buscar o judiciário para obter um provimento que lhes assegurasse segurança e certeza quanto à tese por eles proposta – e muitos efetivamente obtiveram.

A controvérsia da matéria se revelou no julgamento desta questão de ordem, tendo havido manifestações em ambos os sentidos - contra e a favor da modulação dos efeitos. Importante, neste momento, destacar alguns votos que demonstram a dificuldade no consenso.

Para o Ministro Marco Aurélio, no seu voto a favor da aplicação da modulação dos efeitos, os cidadãos em geral *“acreditaram que tudo quanto contido na Lei Complementar nº 70/91 estaria abrangido pela nomenclatura referida”* (fls. 1.883) e *“acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estagio suplantado posteriormente, atuaram procedendo a depósito e, considerada pacificada a matéria, vieram a levantar os valores”* (fls. 1.885). Na mesma esteira, justificou a sua posição o Ministro Menezes Direito ao registrar que as pessoas atingidas pelo julgamento não seriam grandes, mas, sim, pequenos contribuintes (fls. 1.894). E, mais adiante, o Ministro Celso de Mello, com veemência, asseverou: *“que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público... os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos”* (fls. 1.906 e 1.907).

6 Lei nº 9.868/99 - 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.

Mas em sentido contrário, votou o Ministro Carlos Brito, afirmando que “a confiança do contribuinte não chegou a ser abalada” porque o que o STF apenas confirmou uma teoria – da distinção entre lei complementar material e formal - que já vinha sendo aprofundada por doutrinadores como Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba e Celso Ribeiro Bastos (fls. 1.900). O Ministro Gilmar Mendes corroborou este entendimento, manifestando-se contrariamente à modulação, pois, para ele, a matéria já era jurisprudência no Supremo Tribunal Federal na ADC 1/93, demonstrando, ademais, a sua preocupação no fato de sempre que houver uma reversão de um entendimento pela Corte, estar o STF obrigado a realizar uma modulação de efeitos. Finalmente, o Ministro Cezar Peluso, ao manifestar o seu juízo contrário à modulação, de maneira categórica justificou:

Primeiro, porque, realmente, como sustentei em meu voto, com o devido respeito, não vi densidade jurídica que justificasse uma confiança dos contribuintes a respeito dessa tese.

Segundo, penso que não podemos, vamos dizer, baratear o uso analógico da modulação para julgamentos no controle dos processos subjetivos, porque, se não, vamos transformá-la em regra: toda vez que alterarmos a jurisprudência dos outros tribunais, teremos, automaticamente, por via de consequência, de empresar a mesma limitação.

Em terceiro lugar, no caso concreto, parece-me que, como se afirma a constitucionalidade, no fundo o Tribunal estaria concedendo uma moratória fiscal, se limitasse os efeitos.⁷

O que se extrai do julgamento desta questão de ordem – com a rejeição à modulação dos efeitos da decisão – é a controvérsia e a dificuldade que os próprios Ministros do STF tiveram para se identificar e reconhecer se houve realmente uma efetiva mudança de posicionamento jurisprudencial capaz de violar a segurança jurídica do contribuinte e a ensejar a proteção da sua boa-fé a fim de impedir a cobrança retroativa do tributo.

De toda a forma, a partir do julgamento proferido pelo STF neste RE 377.457, instaura-se uma nova forma de pensar naquele cenário jurídico brasileiro que havia se consolidado no sentido de que a revogação da isenção da COFINS das sociedades civis seria ilegítima. Passando a ser considerado constitucional o fim do benefício fiscal, e não havendo qualquer tipo de modulação dos efeitos, a decisão do STF ganha força *ex tunc*, gerando um conflito entre a dicção dos acórdãos transitados em julgado que entendiam inconstitucional a revogação da isenção e o teor daquele novo pronunciamento paradigmático pela Corte Suprema,

7 STF: Recurso Extraordinário 377.457-3 – Paraná – Data: 17/09/2008, folha 1.903.

provocando a busca por meios e formas legítimos para se reverter as situações consolidadas em sentido contrário.

IV - A COISA JULGADA, SUA FORMAÇÃO, SEUS LIMITES E EFEITOS

Tendo feito este prévio reconhecimento de cenário, identificando as condições em que a controvérsia surgiu e como ela se consolidou, passamos a analisar o aspecto principal deste estudo, qual seja, a delimitação do instituto da coisa julgada, seus limites e conseqüências jurídicas, para que se possa estabelecer corretamente a amplitude e alcance dos efeitos que estão aptos a produzir os acórdãos transitados em julgado que declararam inconstitucional a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civas de profissão regulamentada.

A *coisa julgada* é o instituto jurídico que integra o conteúdo do direito fundamental à segurança jurídica, ao garantir ao jurisdicionado que a decisão final dada à sua demanda seja definitiva e que não possa mais ser rediscutida, alterada ou desrespeitada. Trata-se de uma garantia de segurança que impõe definitividade da solução judicial acerca da situação jurídica que lhe foi submetida.⁸

Segundo Teresa Arruda Alvim Wambier⁹, “*a coisa julgada não é um efeito da sentença, mas uma qualidade que se agrega aos efeitos da sentença*”. Expressões como imutabilidade, definitividade e intangibilidade são inerentes seu conceito e exprimem um atributo do objeto a que se referem.¹⁰

Portanto, com o resultado final de um processo judicial em que se confere um bem jurídico a alguém, estará definitivamente solucionada a controvérsia a partir das situações fáticas e jurídicas apresentadas nos autos, objeto da lide. A este resultado final – esgotados os meios recursais cabíveis - será agregado o efeito de imutabilidade ou intangibilidade que a coisa julgada representa.

Embora tenha *status* constitucional, as condições para a sua formação e produção de efeitos são definidas pelo legislador infraconstitucional. E são estas condições previstas no Código de Processo Civil que conferem os contornos à coisa julgada que precisamos conhecer e analisar. A coisa julgada contém dois aspectos que representam a sua estrutura fisiológica e identificam o seu perfil dogmático: a) os seus *limites subjetivos*, onde são identificadas aquelas pessoas ou partes que se submeterão aos seus efeitos; e b) os seus *limites objetivos*, pelos quais se estabelecem o objeto ou o conteúdo

8 DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 408.

9 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p 19.

10 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficiência e Autoridade da Sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 5.

da decisão judicial que ganhará sua proteção e ficará acobertado por seus efeitos, indicando os pressupostos necessários para a sua formação.¹¹

Em relação aos seus *limites subjetivos*, o direito processual brasileiro adotou a regra geral de que a coisa julgada produz efeitos apenas entre as partes (artigo 472¹² do CPC). Há, entretanto, exceções que impõem efeitos *ultra partes* ou *erga omnes*, para atingir terceiros, tal como ocorre nos casos de substituição processual ou de legitimação concorrente, nos processos de usucapião, nas ações coletivas ou nas ações de controle concentrado, dentre outros. Todavia, este aspecto não é tão importante na nossa análise.

Já os *limites objetivos*, que estabelecem o objeto e os contornos de proteção da coisa julgada, se formam a partir da norma jurídica concreta e individualizada, criada pelo Poder Judiciário, a partir do pedido feito pela parte e o que lhe foi entregue no dispositivo da sentença ou acórdão que julgou a lide (artigo 468¹³ do CPC), ficando de fora do âmbito dos seus efeitos os motivos, as verdades dos fatos e as questões prejudiciais incidentais (artigo 469¹⁴ do CPC).

Barbosa Moreira identifica estes limites de maneira muito clara ao exemplificar a situação em que uma pessoa “X” ajuíza uma ação de despejo contra outra “Y”, tendo como motivo da rescisão contratual uma infração grave por ter o locatário danificado o imóvel alugado. Ainda que o pedido seja procedente, o motivo e os fatos (danos no imóvel) que deram ensejo a sentença não ficam cobertos pela autoridade da coisa julgada, pois em um novo processo, em que “X” venha a pleitear uma indenização contra “Y” pelos prejuízos sofridos decorrentes daqueles danos, estes fatos e motivos não são vinculantes ao juízo desta nova causa, pois o pedido poderá vir a ser rejeitado, entendendo o outro magistrado que não ficou provado o fato da danificação.¹⁵

Para a nossa análise do caso em concreto, é relevantíssimo identificar corretamente o que exatamente foi *pedido* pelo contribuinte (afastamento do ordenamento jurídico da norma que revogou a isenção), com a compreensão de que os *motivos* (violação ao Princípio da Hierarquia entre Leis) constantes da sua *fundamentação* que ensejaram os julgamentos não

11 DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 417.

12 CPC - Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

13 CPC - Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

14 CPC - Art. 469. Não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

15 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil. In *Temas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 93.

estão abrangidos pelos efeitos da coisa julgada, não produzindo reflexos prospectivos em face de mudança de legislação posterior.

Sobre esta afirmação, nos apoiamos na importante lição de Fredie Didier Jr:

É na fundamentação que o magistrado resolve as questões incidentais, assim entendidas aquelas que devem ser solucionadas para que a questão principal (o objeto litigioso do processo) possa ser decidida. Daí se vê que é exatamente aqui, na motivação, que o magistrado deve apreciar e resolver as questões de fato e de direito que são postas à sua análise. [...]

Vale lembrar, ainda, que é também na fundamentação que o órgão jurisdicional deverá deliberar sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo, acaso a questão seja suscitada pelas partes ou mesmo analisada de ofício – o que é possível, por se tratar, igualmente, de questão de direito. [...]

As questões resolvidas na fundamentação da decisão judicial não ficam acobertadas pela coisa julgada material (art. 469, CPC). Por esta razão, tudo que aí é analisado pelo magistrado pode ser revisto em outros processos, que envolvam as mesmas ou outras partes, não se submetendo os julgadores desses outros processos às soluções alvitadas na motivação das decisões anteriores. A coisa julgada material, conforme se verá no capítulo próprio, torna intangível apenas o conteúdo da norma jurídica concreta estabelecida no dispositivo da decisão judicial.¹⁶

No caso específico da revogação da COFINS das Sociedades Civis, o contribuinte pleiteava ao Poder Judiciário - e obtinha - o afastamento da norma que revogou a isenção (art. 56, L.9.430/96) sob o motivo de que teria havido uma violação ao Princípio da Hierarquia de Leis. Assim, ainda que não se possa atingir o comando proferido pelo magistrado que afastou a norma revogadora da isenção do ordenamento jurídico, devido à proteção dada pela coisa julgada, os motivos que ensejaram aquela decisão não podem vincular e atingir fatos futuros, não impondo as razões que motivaram aquela decisão concreta às mudanças jurídicas supervenientes de maneira abstrata e geral. Portanto, a exigência da necessidade de Lei Complementar para revogar a isenção dada pela LC 70/91 (motivos) não atinge ou obsta os efeitos de legislação posterior que venha a alterar as circunstâncias jurídicas da tributação, ainda que esta tenha a forma de lei ordinária¹⁷. E, caso se queira impor a mesma *ratio decidendi*, deverá tal

16 DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*, vol. 2. 5.ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 291-296.

17 Veremos, adiante, que normas como a Lei nº 9.718/1998 e a Lei nº 10.833/2003 alteraram substancialmente o regime jurídico da COFINS, oferecendo um novo suporte legal para a incidência

pretensão ser objeto de nova demanda judicial e aguardar que haja a mesma compreensão dada ao processo anterior.

V – A CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS* NO PROCESSO CIVIL E AS RELAÇÕES CONTINUATIVAS

As conclusões até aqui chegadas são especialmente relevantes nas ditas *relações jurídicas de natureza continuativa*, típicas nas matérias tributárias, cujas exigências ocorrem periodicamente, embora versadas a partir de um único texto legal, tal como é o caso da tributação da COFINS. Isto porque nestas relações, as obrigações objetos de questionamento judicial são homogêneas e de trato sucessivo, onde situações futuras estão vinculadas a situações presentes e as decisões judiciais – sentenças e acórdãos transitados em julgado – versam sobre uma relação jurídica que se projeta no tempo, atingindo, no caso da tributação, os vencimentos futuros de determinada espécie tributária, seja para confirmá-los ou para afastá-los.

A coisa julgada aqui formada se torna imutável e indiscutível, protegendo todas essas relações decorrentes do trato sucessivo, desde que não haja qualquer mudança nas circunstâncias de fato ou de direito. Isto porque a coisa julgada se forma – em qualquer demanda, inclusive nas relações continuativas – levando-se em consideração: a) um determinado pedido; b) uma determinada circunstância fática ou jurídica; e c) uma conclusão chegada – dispositivo da sentença – à luz dos fatos e do direito que foram objeto de apreciação judicial.

Enquanto as circunstâncias fáticas e jurídicas não se alterarem nesta relação continuativa, a coisa julgada estará produzindo efeitos sobre cada desdobramento. Todavia, a cláusula *rebus sic stantibus* se revela no momento em que houver qualquer modificação nos fatos ou no direito, já que a partir de então a coisa julgada não mais terá eficácia, ou melhor, sua eficácia estará limitada à situação original, pois o pedido feito originalmente referia-se a uma situação fática ou jurídica anterior, ainda não modificada. Para esta nova circunstância, há que se realizar nova demanda judicial, apresentando os novos fatos ou novo direito e, ao final, se obterá uma nova coisa julgada.

No julgamento do Recurso Especial nº 720.736-PE, em 13/11/2007, a Ministra Denise Arruda cita as lições do Ministro Teori Zavascki sobre a cláusula *rebus sic stantibus* e seus efeitos na coisa julgada, *in verbis*:

A sentença (proferida em relação jurídica de caráter sucessivo) tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de

determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência, ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. (ZAVASCKI, Teori Albino. “Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional” - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001).

Esta lógica vem amparada no teor do artigo 471 do CPC que estabelece que: “*Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença*”. Comentando o dispositivo supra, Luiz Guilherme Marinoni explica que:

A coisa julgada vincula em dado espaço de tempo. Enquanto persistir o contexto fático-jurídico que deu lugar à sua formação, persiste sua autoridade. Modificando-se, contudo, os fatos jurídicos sobre os quais se pronunciou o órgão jurisdicional, a coisa julgada não mais se verifica. É neste sentido que se afirma que a coisa julgada nasce gravada com a cláusula *rebus sic stantibus*.¹⁸

A conclusão a qual se chega é que não há qualquer violação da coisa julgada e nem o dispositivo acima analisado autoriza a sua mitigação, pois ela produzirá seus efeitos de maneira inatingível e imutável apenas enquanto as circunstâncias sobre as quais ela se formou permanecerem as mesmas. Daí a aplicabilidade da cláusula *rebus sic stantibus*. Assim é o que esclarece o Ministro Luiz Fux:

Essa imutabilidade que se projeta para fora do processo quando o decidido atinge a questão de fundo não sofre qualquer exceção, nem mesmo pelo que dispõem os incisos I e II do artigo 471 do Código de Processo Civil. É que, nessas hipóteses, o juiz profere “decisão para o futuro” e, por isso, com a cláusula de que o seu conteúdo é imodificável se inalterável o ambiente jurídico em que a decisão foi prolatada. [...] Desta sorte, como a decisão de mérito provê para o futuro, permite-se a revisão do julgado por fato superveniente que, por si só, afasta a

18 MARINONI, Luiz Guilherme. *Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p.468.

impressão de ofensa à coisa julgada posto que respeitante a fatos outros que não aqueles que sustentaram a decisão trântisa.¹⁹

Registre-se que o comando contido no artigo 471-I do CPC não vem sendo interpretado – nem pela doutrina e nem pela jurisprudência – de maneira literal e estrita, a exigir sempre que, diante de mudanças nas circunstâncias fáticas ou jurídicas, a parte tenha que demandar judicialmente uma reforma do que foi decidido. Na realidade, a necessidade de uma *ação revisional* só se demonstra quando as mudanças fáticas ou jurídicas supervenientes não são suficientes para definir completamente as novas relações por elas instauradas, embora sejam suficientes para afetar o quadro anterior. É o que ocorre, por exemplo, no caso das ações de revisão de aluguel ou de alimentos, pois nestas relações, as partes dependerão do pronunciamento do juiz para determinar o novo valor da obrigação.

Já no caso da tributação, esta ação revisional não se faz necessária, pois ocorrendo mudança da legislação, ao estabelecer algum novo elemento do fato gerador da obrigação tributária, surgirá para o contribuinte uma nova obrigação tributária de trato sucessivo diversa da anterior e que não foi objeto da lide onde a coisa julgada se formou anteriormente.

A legislação tributária superveniente poderá, eventualmente, fixar nova alíquota, nova base de cálculo ou mesmo um novo contribuinte, modificando algum elemento fundamental da obrigação tributária anterior, suficiente e necessário para criar uma nova relação tributária continuativa.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a este respeito, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 703.526-MG²⁰, ao validar a incidência da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro

19 FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 825.

20 TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. SENTENÇA QUE DECLARA A INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COM BASE NO RECONHECIMENTO, INCIDENTER TANTUM, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. EDIÇÃO DA LEI 7.856/89. ALTERAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO. CESSAÇÃO DA FORÇA VINCULATIVA DA COISA JULGADA. 1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro. 2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF. 3. Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso

Líquido prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional, em face de mudança superveniente do quadro normativo daquela contribuição, que foi posteriormente alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91.

E é seguindo esta linha de raciocínio que propomos a reflexão, pois posteriormente a edição da Lei nº 9.430/1996, que revogou a isenção da COFINS das Sociedades Cívis, o ordenamento jurídico-tributário brasileiro passou por diversas modificações legislativas, alterando substancialmente o suporte jurídico da incidência daquela Contribuição Social, inclusive no que se refere ao aspecto subjetivo (contribuinte), como passamos a analisar.

VI – A MUDANÇA SUPERVENIENTE DA LEGISLAÇÃO DA COFINS

Como sabemos, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, que, nos seus artigos 1º e 2º, fixou expressamente os elementos subjetivos (contribuintes) e quantitativos (alíquota e base de cálculo) do seu fato gerador, e, mais adiante, no seu artigo 6º, concedeu a isenção do tributo para as Sociedades Cívis, *in verbis*:

Art. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para o financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Art. 6º. São isentas da contribuição: [...]

porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. 4. No caso presente: houve sentença que, bem ou mal, fez juízo a respeito, não de uma relação tributária isolada, nascida de um específico fato gerador, mas de uma situação jurídica mais ampla, de trato sucessivo, desobrigando as impetrantes de se sujeitar ao recolhimento da contribuição prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional. Todavia, o quadro normativo foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante. 5. Recurso especial provido. (Julgamento em 02/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 209)

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

Em 1996 operou-se uma mudança na tributação da COFINS, especificamente em relação ao seu aspecto subjetivo (contribuintes). Assim, mantendo incólumes todos os demais elementos da obrigação tributária desta contribuição social, a Lei nº 9430 revogou aquela isenção da COFINS das Sociedades Civis que havia sido concedida pela LC 70/91, conforme dispôs categoricamente o seu artigo 56:

Art. 56 As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Pois bem, em 1998 é realizada uma relevante alteração legislativa na alíquota e na base de cálculo da COFINS, conforme dispôs a Lei nº 9.718. Entretanto, a norma em comento não prescreveu apenas a majoração dos elementos quantitativos do tributo. Mencionou, também, expressamente no seu texto (artigo 2º), que a Contribuição Social é devida pelas “pessoas jurídicas de direito privado”, oferecendo, assim, um novo suporte jurídico para o elemento subjetivo do fato gerador, *in verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

Outra alteração no suporte jurídico da COFINS se deu pela Lei nº 10.833/2003, que introduziu a metodologia da não-cumulatividade para este tributo e, mais uma vez, mencionou expressamente no seu artigo 5º o aspecto subjetivo do fato gerador, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas

pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

O que se percebe é que todas estas alterações legislativas, além de modificarem algum elemento específico da obrigação tributária em relação a COFINS, traziam no corpo do seu texto a menção expressa ao aspecto subjetivo da obrigação tributária, repetindo sempre que o seu contribuinte é a “pessoa jurídica de direito privado”, sem apresentar qualquer ressalva quanto às Sociedades Civas de profissão regulamentada, levando em consideração que se já encontrava revogada a isenção para as Sociedades Civas, razão pela qual não seria necessária nova revogação expressa.

De qualquer forma, esta generalização do aspecto subjetivo na incidência da COFINS já era suficiente para fazer incidir a contribuição social sobre todas as pessoas jurídicas de direito privado que obtiverem um faturamento mensal, na forma da legislação própria.

Aqui está, portanto, a mudança na circunstância jurídica, objeto da cláusula *rebus sic stantibus*, que limita os efeitos da coisa julgada que declarou ilegítima a revogação da isenção da COFINS. Estes acórdãos apenas afastavam do ordenamento jurídico o artigo 56 da Lei nº 9.430/96 e, a partir deles, a consequência lógica seria a isenção. Vindo, entretanto, nova legislação superveniente a afirmar categoricamente que a COFINS será devida por todas as pessoas jurídicas de direito privado, aquela isenção anteriormente mantida por força de um pronunciamento judicial cai por terra diante do novo suporte jurídico.

VII - O ACOLHIMENTO DA TESE NA JURISPRUDÊNCIA: TRF2 E STJ

Reconhecendo as mudanças legislativas supervenientes em relação a COFINS e dando efetividade à cláusula *rebus sic stantibus*, os Tribunais Regionais Federais do país e, até mesmo o Superior Tribunal de Justiça vêm se pronunciando pela incidência da contribuição social para as Sociedades Civas, limitando os efeitos dos seus acórdãos que declararam ilegítima a revogação do benefício fiscal pela Lei nº 9.430/96, a partir da entrada em vigor das normas anteriormente analisadas.

Neste sentido, afirmou o STJ:

STJ - RESP 200500540062 (REsp é 739.784) - Relator(a) MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA - DJE DATA: 27/11/2009

Ementa : PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇO. ISENÇÃO. LC N. 70/91. REVOGAÇÃO. LEI N. 9.430/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N. 10.833/03. RETENÇÃO NA FONTE PELOS TOMADORES DE SERVIÇO. ALTERAÇÃO DA SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. ART. 463 DO CPC. APLICAÇÃO. RELAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA NOVA. OFENSA À COISA JULGADA. NÃO-OCORRÊNCIA, IN CASU. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA NOS MOLDES LEGAIS. [...]

2. O mandado de segurança em testilha assegurou às sociedades civis de se eximirem do recolhimento da COFINS, com base na isenção concedida pela LC n. 70/91, em face da revogação promovida pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96. Ou seja, a tutela judicial foi prestada com espeque nas razões desenvolvidas no writ, que foram articuladas sob determinado contexto fático para que fosse reconhecida a isenção da contribuição, em virtude de não ser possível a revogação de lei complementar por uma lei ordinária - entendimento decorrente do princípio da hierarquia das leis, não mais aplicável ao caso, segundo orientação consagrada pelo STF.

3. A despeito de cuidar da própria espécie tributária (COFINS), a superveniência da Lei n. 10.833/03 não pode ser alcançada pelos efeitos da coisa julgada que concedeu a segurança postulada, de modo a ampliar o objeto da lide, pois a controvérsia em tela foi decidida com base em moldes fáticos e jurídicos próprios do caso concreto, descabendo, neste momento, a pretensão formulada pela recorrente no sentido de garantir aos tomadores de serviços a isenção da retenção na fonte do recolhimento da contribuição, prevista no art. 30 da precitada lei. [...]

5. Recurso especial não provido.

Mais recentemente, em 19 de outubro de 2010, a 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região julgou, por unanimidade, procedente o Agravo de Instrumento nº 2010.02.01.005953-3, interposto pela Fazenda Nacional, que visava cassar a decisão do magistrado de 1ª instância que impedia a fiscalização, o lançamento e a cobrança da COFINS, com suporte em um acórdão transitado em julgado onde era concedido ao impetrante – Sociedade Civil - o direito a manutenção da isenção revogada pela Lei nº 9.430/96. No acórdão, foi

expressamente destacada a cláusula *rebus sic stantibus*, onde se reconheceu a mudança do suporte jurídico da tributação da COFINS. Transcrevemos os seguintes trechos do voto do Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto (Fls. 450-453):

[...] É cediço que a coisa julgada material traz em seu bojo a idéia de segurança jurídica, e, que, após decidida uma determinada causa, a matéria que lhe é subjacente passa a ser indiscutível entre as partes.

Dessa forma, a autoridade da coisa julgada se sustenta, sempre, no estado de fato e de direito que envolve a prolação da sentença. A rigor, a imutabilidade de qualquer decisão de mérito fica condicionada à observância da cláusula *rebus sic stantibus*. Nas relações continuativas, porém, esse limite da coisa julgada material avultam, pois é justamente essa espécie de vínculo jurídico que se sujeita, por se protrair no tempo, a alterações na realidade fática ou em seu regime jurídico. [...]

Com efeito, a defesa da agravada se funda em decisão transitada em julgado que lhe concedera o direito de não ser compelida ao recolhimento da COFINS incidente “sobre os atos praticados pelas sociedades uniprofissionais, em razão da ilegitimidade da revogação do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, pela Lei nº 9.430/96”, conforme dispositivo do voto que fundamentou o acórdão.

O ato apontado como coator pela agravada consiste na alegada violação à coisa julgada pela autoridade da Receita Federal do Brasil, tendentes a promover qualquer cobrança a título de COFINS, vez que ela ostenta a condição de isenta da referida contribuição, por força de decisão judicial.

A atuação da Autoridade Fiscal, consistente na apuração da COFINS, teve como suporte a alteração substancial do quadro normativo promovido pelas Leis nºs 9.718/98 e 10.833/03. Os referidos diplomas, que alteram a legislação tributária federal, criam e regulam novo suporte jurídico para a incidência da contribuição, fixando uma relação jurídica tributária distinta da anterior. [...]

Assim, por ter sobrevindo modificação no estado de direito que acarretou o surgimento de uma nova relação jurídico tributária, não mais subsistia a coisa julgada material como cristalização do que fora decidido no processo originário.

Ademais, o princípio constitucional da igualdade impõe que casos idênticos sejam regidos pela mesma regra jurídica, ressalvadas, por lógico, diferenciações objetivas fundadas em situações individuais específicas;

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao agravo de instrumento, para suspender a decisão agravada, a fim de que a Receita Federal do Brasil possa realizar as atividades de fiscalização, lançamento e cobrança da COFINS em relação à agravada, observada a legislação tributária em vigor.

É como voto.

VIII – CONCLUSÃO

É inegável reconhecer que a partir do julgamento realizado pelo Plenário do STF do RE 377.457 em 2008, declarando constitucional a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civas feita pela Lei nº 9.430/96, a manutenção dos inúmeros acórdãos já transitados em julgado em sentido contrário se tornou insustentável, não apenas por representarem um pronunciamento de um Poder Público contrário à ordem constitucional, criando a denominada “coisa julgada inconstitucional”, mas, também, por criar uma situação anti-isonômica entre contribuintes em iguais condições – as Sociedades Civas - ao conferir um tratamento fiscal mais benéfico apenas aos contribuintes que obtiveram judicialmente um pronunciamento neste sentido.

Entretanto, sem querer, neste momento, adentrar em uma seara mais arenosa desta discussão, que envolve a análise dos efeitos da teoria da “verticalização da jurisprudência dos tribunais superiores”, pretendemos oferecer uma alternativa pautada na aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, inserta no artigo 471-I do Código de Processo Civil, para limitar temporalmente os efeitos destes acórdãos - sem se pretender desconstituí-los ou relativizá-los - até o momento da entrada em vigor da legislação que tratou da COFINS e conferiu um novo suporte jurídico à sua incidência, que não foi objeto de apreciação daqueles julgados.

Finalmente, importante registrar que embora tenhamos escolhido para esta análise o caso concreto da revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civas de profissão regulamentada, acreditamos que a metodologia que aqui se analisou possa ser igualmente aplicável a outros casos de similar enquadramento no Direito Tributário, cuja legislação é uma das mais dinâmicas do Direito brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010.

FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil. In *Temas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

THEODORO JR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.