

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
ALINE BACELAR TEIXEIRA SANTOS

**A NECESSÁRIA ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS À DECISÃO  
DO STF QUE DESCONSTITUIR A COISA JULGADA FORMADA A FAVOR  
DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Brasília  
2017

ALINE BACELAR TEIXEIRA SANTOS

**A NECESSÁRIA ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS À DECISÃO  
DO STF QUE DESCONSTITUIR A COISA JULGADA FORMADA A FAVOR  
DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão do Curso de Especialização em  
Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários (IBET) realizado em Brasília no biênio  
2015/2016.

Brasília

2017

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu marido, Guilherme Ribas da Silva Santos, pelo amor, pela paciência, pelo estímulo aos estudos e por ser o primeiro depositário das minhas ideias sobre o direito tributário; e aos meus pais, Francisco Inácio Oliveira Teixeira e Auralúcia Bacelar Teixeira, pelo carinho, pela torcida e pelos incentivos recebidos durante toda a minha vida acadêmica e profissional. Gostaria de registrar um agradecimento final à minha companheira de trabalho e revisora, Carolina de Paiva Queiroz Machado.

**RESUMO:**

O artigo analisa o caso em que o contribuinte possui em seu favor a coisa julgada e, posteriormente, em controle de constitucionalidade, o STF profere decisão em linha diversa. Discorre-se sobre os efeitos das decisões da Suprema Corte nos controles difuso e concentrado. Atenta-se para a proteção constitucional à coisa julgada e à segurança jurídica. Propõe-se a atribuição de efeitos prospectivos ao julgamento dos recursos extraordinários RE 949.297/CE e RE 955.227/BA, no sentido de postergar a restauração da cobrança da exação tributária.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Controle de Constitucionalidade. Coisa julgada e segurança jurídica. RE 949.297/CE e RE 955.227/BA. Efeitos prospectivos.

**ABSTRACT:**

The article analyses the case in which the taxable person has a judicial pronouncement in his favor declaring the unconstitutionality of the law, which became res judicata, before the Supreme Court decides differently, by declaring the constitutionality of the same law. It talks about the effects of the Supreme Court decisions concerning concentrated control of constitutionality and diffuse control of constitutionality. It defines the constitutional protection to res judicata and legal certainty. It proposes prospective effects to the trial of extraordinary appeals RE 949.297/CE and RE 955.227/BA, by delaying the restoration of the tax's charge.

**Keywords:** Tax Law. Control of constitutionality. Res judicata and legal certainty. RE 949.297/CE e RE 955.227/BA. Prospective effects.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
<b>1 O MOMENTO DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DAS PRONÚNCIAS DE CONSTITUCIONALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE PELA SUPREMA CORTE BRASILEIRA</b>	<b>6</b>
<b>2 A COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS E A SEGURANÇA JURÍDICA</b>	<b>10</b>
<b>3 O REsp 1.118.893/MG - REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA REPETITIVA NO STJ - E A REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA NO RE 949.927/CE E RE 955.227/BA</b>	<b>15</b>
<b>4 A NECESSIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS NAS HIPÓTESES EM QUE O CONTRIBUINTE POSSUI EM SEU FAVOR TÍTULO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO</b>	<b>17</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>29</b>
<b>BIBLIOGRAFIA CONSULTADA</b>	<b>31</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe discutir o momento a partir do qual pode gerar efeitos a manifestação de constitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal, quando proferida após provimento judicial transitado em julgado obtido pelo contribuinte em sentido diverso, em virtude de sua prejudicialidade, nas hipóteses de relação jurídico-tributária de caráter continuativo.

O caso concreto que se levou em consideração foi o ajuizamento, por alguns contribuintes, no início dos anos 1990, de mandados de segurança e de ações ordinárias, com vistas à declaração de inconstitucionalidade da lei que havia instituído a Contribuição Social sobre o Lucro – CSL (Lei 7.689/1988), pleito este que restou atendido em vários julgados nas instâncias ordinárias, com preclusão máxima (coisa julgada).

Em 2007, a Suprema Corte Brasileira julgou a ADI 15/DF, oportunidade em que concluiu, por sua vez, pela adequação da lei federal que havia instituído a contribuição em tela, ou seja, exarou seu entendimento em linha de confronto com o título judicial obtido em favor dos contribuintes pela inexigibilidade dessa mesma exação.

Na sequência, nos idos de 2011, essa questão foi levada a julgamento no Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.118.893/MG), ocasião em que prevaleceu a força da relação jurídica estabilizada pela coisa julgada em detrimento do que decidido pelo STF.

Por fim, no ano de 2016, a Corte Constitucional Brasileira reputou estar presente o requisito da repercussão geral em dois casos que trazem em seu bojo a discussão sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária, quando haja pronunciamento do STF em controle concentrado ou difuso (RE 949.297 e RE 955.227).

Assim, na espécie, a partir da análise de um primeiro evento que ocorreu no plano jurídico (coisa julgada em matéria tributária em favor do contribuinte pelo reconhecimento da inconstitucionalidade do tributo), que foi sucedido por outro igualmente relevante (manifestação da Suprema Corte, em controle concentrado, pela constitucionalidade dessa mesma exação), propõe-se uma solução que seja consentânea com a força vinculante dos pronunciamentos do STF e com a justa expectativa gerada nos contribuintes pelo julgamento pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, que resguardou a coisa julgada, em ordem a assegurar a segurança jurídica, por meio da determinação do momento mais adequado para a nova cobrança do tributo (modulação dos efeitos).

Nesse panorama, procura-se demonstrar, no presente trabalho, e no contexto da conhecida instabilidade da jurisprudência dos tribunais, a necessidade de atribuição de efeitos prospectivos à solução a ser dada a referidos recursos extraordinários, de forma a não desconsiderar as importantes garantias constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica.

## **1 O MOMENTO DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DAS PRONÚNCIAS DE CONSTITUCIONALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE PELA SUPREMA CORTE BRASILEIRA**

O sistema brasileiro de controle de constitucionalidade é híbrido, admitindo tanto a via da ação direta (controle concentrado) quanto a via de defesa (controle difuso ou incidental).

No denominado controle incidental, a pronúncia de invalidade deve ocorrer em um caso concreto, e a finalidade precípua dessa ação não é a declaração de inconstitucionalidade da norma, mas a tutela de um direito subjetivo. É o que explica o constitucionalista e Ministro do STF Luís Roberto Barroso<sup>1</sup>:

O que se exige é que haja um conflito de interesses, uma pretensão resistida, um ato concreto de autoridade ou a ameaça de que venha a ser praticado. O controle incidental de constitucionalidade somente pode se dar na tutela de uma pretensão subjetiva. O objeto do pedido não é o ataque à lei, mas a proteção de um direito que seria por ela afetado. Havendo a situação concreta, é indiferente a natureza da ação ou do procedimento. O que não é possível é pretender a declaração de inconstitucionalidade de lei em tese, fora de uma lide, de uma disputa entre as partes.

Além disso, a eventual declaração de inconstitucionalidade terá efeito apenas para as partes que figuraram no processo e só fará coisa julgada com relação à questão constitucional no próprio caso concreto.

Ainda no controle difuso, o sistema brasileiro autoriza a qualquer juiz ou tribunal exercer o controle de constitucionalidade da lei tendo por parâmetro a Constituição Federal. Nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni<sup>2</sup>: *“Mais precisamente, todos os juízes têm o dever de verificar se a lei, invocada pelo autor ou pelo réu ou apenas necessária à resolução do*

---

<sup>1</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 83.

<sup>2</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *A Intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 18.

*litígio, é constitucional ou não, possuindo, assim, a incumbência de apreciar a questão constitucional de forma incidental no caso concreto”.*

Já com relação ao controle de constitucionalidade pela via de ação direta, “*impugna-se perante determinado tribunal uma lei, que poderá perder sua validade constitucional e conseqüentemente ser anulada erga omnes (com relação a todos)*”<sup>3</sup>.

Na lição de Michel Temer<sup>4</sup>, com essa espécie de controle “*objetiva-se obter a invalidação da lei, em tese. No debate posto na ação direta de inconstitucionalidade não há caso concreto a ser solucionado. Almeja-se expurgar do sistema ato normativo que o contrarie, independentemente de interesses pessoais ou materiais*” (grifo nosso).

O procedimento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, espécies do denominado controle abstrato das normas, quando o ato normativo tiver como parâmetro a Constituição Federal e a ação tiver sido ajuizada perante o STF, foi regulamentado pela Lei 9.868/99.

Quando proferida a decisão nessa hipótese de controle, ela terá eficácia *erga omnes* e efeito vinculante com relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo (art. 102, § 2º/CF).

A despeito das diferenças que se verifica entre o controle difuso e o controle abstrato de constitucionalidade, fato é que tem havido uma aproximação entre ambos, fenômeno esse que, na Suprema Corte, se convencionou chamar de “objetivação” do recurso extraordinário.

Com efeito, no STF, o controle de constitucionalidade da norma pela via difusa é realizado no julgamento dos recursos extraordinários.

Ao tratar sobre a então “nova” repercussão geral introduzida no sistema pela Emenda Constitucional 45/2004, Fredie Didier<sup>5</sup> já vislumbrava essa afinidade entre o controle difuso e abstrato:

f) em razão da tendência de transformação do recurso extraordinário em instrumento de controle difuso e abstrato da constitucionalidade das leis, é correta a observação de que o pronunciamento do Plenário do STF sobre a repercussão geral de determinada questão vincula os demais órgãos e dispensa, inclusive, que se remeta a um novo

<sup>3</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 277.

<sup>4</sup> TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 44.

<sup>5</sup> DIDIER JR, Fredie. Transformações do recurso extraordinário. In: *Revista Forense*. v. 389. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 498.



exame no Plenário, em recurso extraordinário que verse sobre a questão cuja amplitude da repercussão já tenha sido examinada, haja ou não enunciado sumulado a respeito.

Em oportunidades anteriores, a própria Suprema Corte Brasileira já havia notado a “contaminação” do controle difuso por princípios de método concentrado, tendo por justificativa a necessidade de dar maior efetividade à Constituição nos julgamentos que realizasse. Nesse passo, oportuno mencionar a fundamentação constante do voto do Ministro Sepúlveda Pertence<sup>6</sup> na SE-AgR 5206:

Mas o sistema resultante dessa simbiose institucional dos dois métodos, o americano – incidente e difuso - e o austríaco – principal e concentrado –, não pode ser visto como simples justaposição de um a outro, e sim como uma unidade estrutural em que cada um dos componentes sofre inevitavelmente reflexos do outro.

E a experiência demonstra, a cada dia, que a tendência dominante – especialmente na prática deste Tribunal – é no sentido da crescente contaminação da pureza dos dogmas do controle difuso pelos princípios reitores do método concentrado.

Detentor do monopólio do controle direto, e, também, como órgão da cúpula do Judiciário, titular da palavra definitiva sobre a validade das normas no controle incidente, em ambos os papéis, o Supremo Tribunal há de ter em vista o melhor cumprimento da missão precípua de ‘guarda da Constituição’, que a Lei Fundamental explicitamente lhe confiou.

Ainda que a controvérsia lhe chegue pelas vias recursais do controle difuso, expurgar da ordem jurídica lei inconstitucional ou consagrar-lhe definitivamente a constitucionalidade contestada são tarefas essenciais da Corte, no interesse maior da efetividade da Constituição [...].

Além disso, no voto condutor do RE 388.830/RJ, julgado pela Segunda Turma do STF, o Ministro Gilmar Mendes<sup>7</sup> também reconheceu a tendência de maior objetivação do apelo extremo, consoante se infere do seguinte excerto de seu voto:

A proposta aqui desenvolvida parece consultar a tendência de não-estrita subjetivação ou de maior objetivação do recurso extraordinário, que deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva.

[...]

Se não se entender assim, ter-se-á um excessivo formalismo do processo constitucional, com sérios prejuízos para a eficácia de decisões desta Corte, e, por que não dizer para o próprio sistema jurídico que, dependente da forma aleatória de provocação, produzirá decisões incongruentes, dando ensejo à interminável sequência de demandas a propósito de casos já resolvidos por esta Corte.

---

<sup>6</sup> SE 5206 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-06 PP-00958.

<sup>7</sup> RE 388830, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 14/02/2006, DJ 10-03-2006 PP-00055 EMENT VOL-02224-03 PP-00533 RDDT n. 128, 2006, p. 169-171 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 267-272.

Com efeito, no âmbito da Suprema Corte Brasileira, se houver controle pela via difusa, mas sendo o julgamento realizado pelo órgão pleno do Tribunal, e também pelo rito da repercussão geral, as decisões nele proferidas têm obtido uma eficácia bem semelhante àquela produzida no controle concentrado. Ilustrativamente, confira-se:

Reclamação. 2. Progressão de regime. Crimes hediondos. 3. Decisão reclamada aplicou o art. 2º, § 2º, da Lei nº 8.072/90, declarado inconstitucional pelo Plenário do STF no HC 82.959/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1.9.2006. 4. Superveniência da Súmula Vinculante n. 26. 5. Efeito ultra partes da declaração de inconstitucionalidade em controle difuso. Caráter expansivo da decisão. 6. Reclamação julgada procedente. (Rcl 4335, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2014, DJe-208 DIVULG 21-10-2014 PUBLIC 22-10-2014 EMENT VOL-02752-01 PP-00001) – grifo nosso.

Ratifica a força dos julgados do STF em recurso extraordinário a introdução, no novo Código de Processo Civil de 2015, de dispositivo legal que atribui caráter vinculante aos pronunciamentos judiciais proferidos em repercussão geral no âmbito do STF<sup>8</sup>.

Estabelecidas essas premissas, cumpre verificar, então, a partir de que momento uma declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade pelo STF, seja no controle difuso, seja no concentrado, começará a surtir efeitos no sistema.

Cuidando-se tanto do controle abstrato quanto do controle difuso, havendo a pronúncia de inconstitucionalidade, a regra geral é de eficácia *ex tunc*, o que significa dizer que determinada norma é tida por expurgada do sistema desde sempre, como se nunca tivesse existido. A grande crítica que se faz a essa diretriz é o longo tempo de tramitação um processo judicial até que se chegue ao seu termo, o que pode implicar que a dita norma inconstitucional tenha produzido efeitos por considerado lapso temporal.

Outrossim, o Pretório Excelso possui sua jurisprudência alinhada no sentido de que a publicação da ata de julgamento do resultado final já seria apto a permitir a produção dos efeitos do que decidido na via do controle concentrado. Nessa linha de entendimento, veja-se o seguinte julgado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. CONSTITUCIONALIDADE. DECISÕES PROFERIDAS EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. PRODUÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO. PRECEDENTES DA CORTE.

<sup>8</sup> Art. 927. Os juízes e tribunais observarão: [...] III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.

RECLAMAÇÃO JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar improcedente a ADI 3.089 (Dje de 01/08/2008), decidiu, com eficácia vinculante e efeitos retroativos, serem constitucionais os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que tratam da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 2. **As decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, em regra, passam produzir efeitos a partir da publicação, no veículo oficial, da ata de julgamento.** 3. Agravo regimental desprovido. (Rcl 6.999/MG-AgR, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Dje de 7/11/2013) – grifo nosso.

Já nos casos em que se rejeita pedido de declaração de inconstitucionalidade de ato normativo, a rigor, não há modificação do sistema jurídico. A lei, que se presume de acordo com o texto constitucional desde quando promulgada, continuará a irradiar seus efeitos normalmente, como sempre ocorrerá.

O problema surge quando a declaração de constitucionalidade da norma pelo STF é antecedida por pronunciamentos de inconstitucionalidade desse mesmo ato normativo pelas instâncias ordinárias, que se encontram acobertados pelo manto da coisa julgada, tema que enfrentaremos adiante.

Com efeito, reconhecendo a imperiosa necessidade de se preservar determinadas relações jurídicas formadas em torno da lei posteriormente declarada inconstitucional, tornou-se necessário modular seus efeitos, o que, no plano normativo, determinou a edição da Lei 9.868/99.

Apesar de referida lei cuidar especificamente do controle concentrado de constitucionalidade, a Suprema Corte Brasileira, em casos excepcionais, tem autorizado a adoção de efeitos prospectivos em julgamentos de constitucionalidade pela via difusa (conferir, por exemplo, o RE 197.917 e o RE 559.443), providência essa que restou expressamente contemplada no CPC/2015.

## **2 A COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS E A SEGURANÇA JURÍDICA**

Coisa julgada, na lição de Rodrigo Chinini Mojica<sup>9</sup>, pode ser conceituada como “uma situação jurídica que se forma com o trânsito em julgado de decisão judicial de cognição

---

<sup>9</sup> MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa Julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 21.

exauriente de mérito (*res judicata*), situação a partir do qual o conteúdo do comando sentencial adquire a qualidade da imutabilidade”.

Como se vê, a coisa julgada representa um dos institutos mais relevantes do Estado Democrático de Direito. É a resposta do órgão jurisdicional, em caráter definitivo, aos pedidos formulados na lide, de modo a conferir estabilidade à relação jurídica controvertida, mediante a imposição de um limite ao conflito, a fim de alcançar a paz social.

Ademais, a eficácia da decisão transitada em julgado é, assim como a lei, vinculante, e incide sobre os eventos futuros da relação jurídica de direito material deduzida em juízo, nos limites ali estabelecidos, a saber, sobre aqueles fatos e aquelas normas jurídicas que serviram de suporte à manifestação judicial.

Com efeito, na via judicial, a busca da justiça “não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por uma exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos, que inexistiria se não houvesse um termo além do qual a sentença se tornasse imutável”. Se “não houvesse esse limite, além do qual não se possa arguir a injustiça da sentença, jamais se chegaria à certeza do direito e à segurança no gozo dos bens da vida”<sup>10</sup>.

É oportuno consignar ainda que a coisa julgada não é instrumento de realização da justiça. Trata-se, indiscutivelmente, de uma garantia de segurança e estabilidade, ao estabelecer um fim à contenda judicial.

Além disso, apresenta-se sobremodo incompatível com nosso ordenamento conferir a quem obteve, por decisão judicial transitada em julgado, uma tutela jurisdicional desfavorável (parte vencida), a possibilidade de promover novo julgamento da causa mediante o único e exclusivo fundamento de que o anterior fora injusto.

Com efeito, não se revela possível que o Poder Judiciário e os próprios jurisdicionados se sujeitem a uma infinita quantidade de demandas com idêntico objeto, sob o fundamento de injustiça da decisão, quando já acobertadas pela *res judicata*, em clara ofensa ao princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, a doutrina de Gustavo Sampaio Valverde<sup>11</sup>:

Diante dessas considerações, fica claro que a função da norma da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às comunicações produzidas pelo direito. (...) a ideia

---

<sup>10</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. vol. 3. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 45.

<sup>11</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Cosa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 125.

de justiça, dentro do sistema jurídico, é diversa da noção que esse conceito fora do direito. Destarte, rigorosamente, quando a doutrina fala que a coisa julgada pretende assegurar antes a segurança que a justiça, na realidade focaliza esses dois valores sob óticas diversas, isto é, tomando como referência sistemas comunicativos distintos. Por isso é correto dizer que a segurança do direito não necessariamente deve corresponder à justiça da política, da economia ou da moral. Porém, a segurança do direito sempre corresponde à justiça do direito, pois esta última, no interior do sistema jurídico, é sinônimo de consistência decisória.

Piero Calamandrei<sup>12</sup>, nessa linha, nos ensina que a noção de coisa julgada dissociada do conceito de justiça remonta à antiga Grécia:

Sócrates, no cárcere, explica serenamente aos discípulos, com uma eloquência que jamais jurista algum foi capaz de igualar, qual a suprema razão social que impõe, até ao extremo sacrifício, que se respeite a sentença, mesmo que seja injusta: o trânsito em julgado da sentença implica que ela se destaque de seus motivos, como a borboleta sai do casulo, e não passa mais, a partir daquele momento, ser qualificada de justa ou injusta, uma vez que está destinada a constituir, daí em diante, o único e imutável termo de comparação, a que os homens deverão referir-se para saber qual era, naquele caso, a palavra oficial da justiça.

A tutela jurisdicional revestida dessa especial qualidade impede, por força das disposições contidas no art. 471, *caput*, do CPC/73, atual art. 505 do CPC/2015, que se discuta a mesma matéria em outra lide ou qualquer outra questão a ela relacionada, razão pela qual atribui o caráter de imutabilidade ao comando sentencial.

Como se vê, o instituto da coisa julgada, introduzido na Constituição Federal no rol dos direitos e garantias fundamentais (art. 5º, XXXVI), está intimamente ligado ao imperativo constitucional da segurança jurídica, valor esse que a sociedade almeja alcançar pela estabilidade das relações jurídicas.

Para o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>, o primado da segurança jurídica deve ser compreendido como um sobreprincípio, e, apesar de não estar no ordenamento como uma regra explícita, pode ser percebido pela conjugação de outros princípios tributários, como a igualdade, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade. Na construção de um significado para esse importante princípio, esse conceituado doutrinador<sup>14</sup> faz as seguintes ilações:

<sup>12</sup> CALAMANDREI, Piero. *Eles, os Juízes, Vistos por um Advogado*. São Paulo: Martins Fortes, 2000, p. 10-11.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: *Revista de Direito Tributário* n. 61. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 86.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Livro III. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 280.

A certeza de um direito é um princípio que revela as pretensões do sobrevalor da segurança jurídica quando requer do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, quando exige previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Tais determinações levam à certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos.

Nessa linha, Gustavo Sampaio Valverde<sup>15</sup> defende que referido princípio pode ser compreendido como “um meta-comunicação do sistema jurídico que visa assegurar a estabilização das expectativas normativas em torno das comunicações que a integram”. E completa:

É por isso um conceito reflexivo, pois ao tempo em que se refere a todas as comunicações normativas do sistema, refere-se a si próprio, institucionalizando a expectativa de que vige no direito um princípio que imprime segurança aos seus fluxos comunicativos. Portanto, uma vez selecionada determinada expectativa pelo direito, o princípio da segurança jurídica obsta que essa expectativa venha a ser alterada pelo próprio direito, o que desacreditaria suas estruturas. Trata-se de um reforço à *redundância* do sistema, o que não impede, contudo, a sua *variação* por meio de decisões políticas ou mesmo pela alteração nas circunstâncias sociais vigentes à época da decisão. Fora dessas situações bem específicas de *irradiação* do sistema – em torno das quais, inclusive, se estabilizam expectativas de variação (segurança jurídica) – o direito deve garantir a permanência contrafática das comunicações que institucionalizou [grifos do autor].

Roque Antonio Carrazza<sup>16</sup> reforça que “O *princípio da segurança jurídica* ajuda a promover os valores supremos da sociedade, influenciando não só na edição das leis e dos atos administrativos, como no próprio alcance das decisões judiciais”. Referido autor<sup>17</sup> conceitua o mencionado princípio da seguinte forma:

O princípio da segurança jurídica hospeda-se nas dobras do Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da Constituição Federal, e visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais, capazes de frustrar a confiança que as pessoas depositam nas normas jurídicas em vigor.

Esse instituto tem sido cada vez mais invocado nas decisões judiciais, de que é exemplo o decidido pela Primeira Turma do STJ no julgamento do **REsp 1.435.624/PB**, Rel. Ministra Marga Tessler (Desembargadora Federal Convocada do TRF 4ª Região), DJe

<sup>15</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Capítulo VI – Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In) Constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 191.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2.ed. Barueri: Manole, 2009, p. 44.

<sup>17</sup> Id. Ibid. p. 44.

13/05/2015, oportunidade em que se consignou que “Opera de forma ofensiva à segurança jurídica a permissão a todo tempo da renovação da mesma discussão acerca do direito debatido nestes autos, o que nitidamente afrontaria a razoabilidade. ”

Com efeito, a segurança jurídica, como valor fundamental do sistema, é almejada pelos jurisdicionados na sua faceta previsibilidade, que “desdobra-se em duas dimensões distintas, quais sejam: a certeza quanto à norma aplicável às relações sociais que se estabelecem (certeza jurídica ou estabilidade) e a expectativa ou confiança quanto à situação de cada um nas relações sociais de que participa (proteção da confiança)”<sup>18</sup>.

Assim, vale notar que tanto a segurança jurídica quanto a coisa julgada visam resguardar a confiança que os jurisdicionados tem de que uma decisão judicial transitada em julgado findará, em definitivo, um litígio (previsibilidade) e, ressalvadas situações excepcionálíssimas, essa condição não poderá mais ser alterada, ainda que a Suprema Corte se pronuncie de maneira diversa em outra hipótese.

A propósito, veja-se o julgamento do STF, em repercussão geral, no **RE 590.809**, ocasião em que se afastou o cabimento de ação rescisória pela tão só superação de um precedente, ainda que proferido pelo próprio Pretório Excelso, confirmando o disposto na velha Súmula 343/STF<sup>19</sup>.

Nesse precedente, prevaleceu a segurança jurídica mesmo em face da controvérsia de âmbito constitucional, e a tese jurídica firmada restou assim retratada: “Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente.” (**Tema 136 da Repercussão Geral**).

Essa orientação de prestigiar a segurança jurídica já vem sendo adotada também pelo Superior Tribunal de Justiça, consoante ilustra o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. AGRAVO INTERNO. BRASIL TELECOM S.A. VALOR PATRIMONIAL DAS AÇÕES. BALANCETE MENSAL. SÚMULA N. 343 DO STF. ACÓRDÃO RESCINDENDO. APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL.

1. A jurisprudência desta Corte, a respeito do valor patrimonial das ações societárias vinculado a participação financeira do adquirente da linha telefônica, evoluiu ao

<sup>18</sup> ANDRADE, Fabio Martins de. *Modulação em matéria tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 276-277.

<sup>19</sup> Súmula 343/STF - “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

longo dos anos. O acórdão rescindendo corresponde à orientação jurídica atual, não havendo como afastar, no caso, a incidência da Súmula n. 343 do STF.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt na AR 4.272/RS, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 14/12/2016, DJe 19/12/2016)

### **3 O REsp 1.118.893/MG - REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA REPETITIVA NO STJ - E A REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA NO RE 949.297/CE E NO RE 955.227/BA**

A temática da coisa julgada em matéria tributária não é nova na jurisprudência dos Tribunais Superiores Brasileiros.

Com efeito, no Superior Tribunal de Justiça, foi afetada como repetitiva a “Controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica tributária no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido instituída pela Lei 7.689/88”, selecionando-se como representativo de controvérsia repetitiva o REsp 1.118.893/MG (Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe de 6/4/2011).

No julgamento desse caso, a Primeira Seção prestigiou a estabilização da coisa julgada e a força do controle difuso de constitucionalidade, consoante se colhe do Tema 340 dos Recursos Repetitivos, que consolidou a tese jurídica firmada nos seguintes moldes:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

Já a Suprema Corte Brasileira, de início, rejeitou a existência de repercussão geral de controvérsia relativa aos limites da coisa julgada, por compreender que a discussão pressuporia análise de lei federal, a configurar ofensa meramente reflexa à Constituição Federal. A propósito: ARE 748.371-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 1º/8/2013; e ARE 885.450-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 30/6/2015.

No entanto, em momento posterior, o Ministro Edson Fachin, ao apreciar o RE 949.297/CE, reputou “*evidente a repercussão geral da presente matéria de índole*



*eminente constitucional, na medida em que está em questão a própria arquitetura do sistema de controle de constitucionalidade pátrio, tendo em vista a imbricada relação entre as modalidades abstrata e concreta de fiscalização da constitucionalidade dos atos normativos”, no que foi acompanhado pelos demais Ministros do STF.*

Essa matéria recebeu o Tema 881 e restou assim discriminada: *“Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”*. Eis a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF.

A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF.

Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida. (RE 949.297/CE, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, DJe 13/5/2016)

O eminente Ministro Roberto Barroso, por sua vez, relator de recurso extraordinário no qual se debate os *“Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”*, após obter o crivo do plenário virtual, incluiu também essa questão no rol da repercussão geral, a qual foi classificada como **Tema 885** (RE 955.227/BA). Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida.

(RE 955.227/BA, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 27/4/2016)

Com vistas a distinguir o seu caso da matéria tratada no Tema 881, o Relator do RE 955.227/BA, na decisão de afetação, consignou que a hipótese em tela versa sobre os efeitos futuros da coisa julgada nas relações de trato continuado com relação às decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade, ainda que sob o rito da repercussão geral, enquanto o RE 949.297/CE cuida desses mesmos efeitos, mas tem como parâmetro as decisões do STF proferidas em controle concentrado. No particular, transcrevo o excerto do *decisum* pertinente:

15. Tampouco se confunde com o objeto do RE 949.297, de relatoria do Min. Edson Fachin, recentemente submetido ao Plenário Virtual, que trata de tema semelhante, porém, está limitado a discutir os efeitos das decisões do Supremo colhidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade sobre a eficácia futura da coisa julgada nas relações de trato continuado. Aqui, o que se propõe é que o Plenário defina a relação das decisões em controle difuso, inclusive aquelas proferidas sob a dinâmica da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3º, da CF, com os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária. Penso que o presente caso e o RE 949.297 são complementares e devem ser julgados pelo Plenário da Corte em regime de repercussão geral, de modo a definir de forma completa esse tema. (grifo nosso)

Nesse contexto, é possível que a solução a ser dada aos recursos extraordinários acima mencionados determine a relativização da coisa julgada em favor do contribuinte em razão de posterior manifestação de constitucionalidade ou inconstitucionalidade pela Suprema Corte em sede de controle difuso ou concentrado.

Caso isso aconteça, é recomendável que o STF promova a modulação dos efeitos da decisão, consoante abordaremos no próximo capítulo.

#### **4 A NECESSIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS NAS HIPÓTESES EM QUE O CONTRIBUINTE POSSUI EM SEU FAVOR TÍTULO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO**

Em matéria tributária, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente quando signifiquem alteração substancial de provimentos judiciais obtidos nas instâncias ordinárias transitados em julgado, e até mesmo, na instância especial (STJ), não podem ter eficácia imediata.

Com efeito, devem ser observados os basilares princípios constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica em suas diversas facetas.

Não se pretende, simplesmente, desconsiderar a pronúncia de validade ou invalidade da norma declarada pela Corte Suprema, que tem recebido do sistema instrumentos que lhe garantam um caráter cada vez mais vinculante.

O que se propõe é que se adotem mecanismos que confirmem um tempo razoável de adaptação às novas diretrizes jurisprudenciais, especialmente diante de sua conhecida instabilidade.

Nesse passo, é oportuno enfatizar que a modulação dos efeitos da decisão judicial foi expressamente acolhida pelo CPC/2015, **em três artigos: 525, § 13, 535, § 6º, e 927, § 3º**. Os dois primeiros versam sobre a inexigibilidade da obrigação pela declaração de inconstitucionalidade de lei no cumprimento definitivo de sentença e no cumprimento de obrigação pela Fazenda Pública, e preconizam que “os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica”, enquanto que o art. 927, § 3º, autoriza a modulação dos efeitos da decisão pelos Tribunais Superiores no caso de alteração de jurisprudência dominante ou revisão de teses firmadas em recursos repetitivos<sup>20</sup>.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, já inspirada nos ares do novo CPC e em atenção à segurança jurídica, ao julgar o REsp 1.596.978/RJ, Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, orientou-se no sentido de que “A mutação jurisprudencial tributária de que resulta oneração ou agravamento de oneração ao Contribuinte somente pode produzir efeitos a partir da sua própria implantação, não alcançando, portanto, fatos geradores pretéritos, consumados sob a égide da diretriz judicante até então vigente; essa orientação se apóia na tradicional e sempre atual garantia individual de proibição da retroatividade de atos oficiais (ou estatais) veiculadores de encargos ou ônus: sem esse limite, a atividade estatal tributária ficaria à solta para estabelecer exigências retrooperantes, desestabilizando o planejamento e a segurança das pessoas” (REsp 1596978/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 01/09/2016).

Em outra oportunidade, ao julgar o **AgRg no REsp 1.109.579/PR**, esse mesmo órgão julgador colegiado, em processo da Relatoria do Ministro Sérgio Kukina, concluiu pela inaplicabilidade da alteração legislativa (Lei 12.767/2012) que havia introduzido a possibilidade de protesto da CDA, a ato praticado antes da vigência de referida lei, em

---

<sup>20</sup> Art. 927, § 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”.

consideração à anterior jurisprudência do STJ em sentido contrário, bem como em atenção à segurança jurídica. Confira-se a ementa de mencionado precedente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. DESNECESSIDADE. POSICIONAMENTO ASSENTADO EM AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. ACÓRDÃO PROLATADO ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 12.767/2012. APLICAÇÃO DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Ambas as Turmas componentes da Primeira Seção do STJ, ao realizarem interpretação do art. 1º da Lei nº 9.492/97, com redação anterior à alteração promovida pela Lei nº 12.767/2012, sedimentaram entendimento no sentido de ser desnecessário o protesto prévio da CDA, por se tratar de título detentor de presunção de liquidez e certeza, servindo tão-somente para aparelhar a execução fiscal, nos termos do art. 38 do CTN.

2. O acórdão recorrido foi prolatado antes da vigência da Lei nº 12.767/2012, pela qual se incluiu parágrafo único ao art. 1º da Lei nº 9.492/97, admitindo a possibilidade do protesto de certidões de dívida ativa. Assim, seja ante a ausência do indispensável requisito do prequestionamento, seja em respeito à segurança jurídica, considerando a remansosa jurisprudência do STJ sobre o tema à época do julgamento, inviável a aplicação do novel regramento à hipótese dos autos.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1109579/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2015, DJe 03/02/2016)

Assim, mister que a Corte Suprema do Brasil, em seus pronunciamentos, também assegure a observância desse direito fundamental, que é a segurança jurídica aos jurisdicionados.

Essa é a linha de compreensão do eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins<sup>21</sup>, a seguir exposta:

Cabe à Suprema Corte ser a primeira, a principal instituição a garantir a Constituição, a preservá-la, a dar-lhe eficácia plena, a permitir que os cidadãos tenham a certeza e a segurança do direito.

Não se pode admitir que a guardiã da Constituição não a guarde e, em vez de ofertar certeza e segurança, traga a insegurança e a incerteza a todos os jurisdicionados, a todos os cidadãos, às próprias instituições e à Democracia.

Segurança e certeza são atributos fundamentais do Estado de Direito. E a Suprema Corte, suprema guardiã de tais atributos – direitos fundamentais –, tem a responsabilidade maior de preservá-los ou adotar mecanismos capazes de, nas alterações de posicionamentos, não permitir que impliquem o estabelecimento do vício maior do sistema democrático, que é a instabilidade institucional.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos prospectivos de Decisões definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária. In: *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006, p. 216-217.

É certo que a manifestação pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma pelo Supremo Tribunal Federal, por ser um precedente qualificado pelo ordenamento pátrio, deve ser seguido por todos os demais órgãos do Poder Judiciário.

Mas esse dever de observância obrigatória deve respeitar o passado, as legítimas expectativas daqueles jurisdicionados que, durante o tempo de tramitação e definição da ação direta de inconstitucionalidade, obtiveram títulos judiciais que lhes conferiram a possibilidade de deixar de recolher tal tributo, também qualificados pela imutabilidade da coisa julgada, dado o reconhecimento, em controle difuso, da inconstitucionalidade da lei que teria instituído essa exação.

Além disso, convém ressaltar que esse tema também foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, julgamentos que sabidamente possuíam eficácia vinculativa maior do que os demais realizados por aquela Corte, mesmo no regime do CPC/73.

Nesse contexto, a confirmação da coisa julgada em favor dos contribuintes, por um julgado proferido pela Corte que tem a atribuição constitucional de garantir a uniformidade do direito federal e sob um rito com “especial eficácia vinculativa”, consoante escrevia o saudoso Ministro Teori Albino Zavascki<sup>22</sup> em suas decisões no STJ, é mais uma razão para justificar a confiança dos jurisdicionados de que estariam amparados por decisão judicial com baixa probabilidade de ser reformada.

Assim, a melhor forma de harmonizar essa substancial alteração na jurisprudência com a segurança jurídica seria a opção pela atribuição de efeitos prospectivos a essa decisão, de maneira a impedir a automática cobrança dos tributos nos exercícios anteriores, no julgamento do RE 949.297/CE e do RE 955.227/BA, caso os respectivos acórdãos sejam adversos aos contribuintes.

---

<sup>22</sup> Confira-se, a propósito: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. LEI 7.713/88 (ART. 6º, VII, B), LEI 9.250/95 (ART. 33). MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1012903/RJ, DJ DE 13/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO SEM FUNDAMENTO NOVO. APLICAÇÃO DE MULTA (CPC, ART.557, § 2º). 1. A decisão agravada enfatizou que a matéria objeto da controvérsia já fora decidida pela Seção, em precedente submetido ao regime do art. 543-C do CPC. As razões de agravo, todavia, não trazem qualquer fundamento novo, apto a infirmar os adotados no *referido precedente, ao qual a lei atribui especial eficácia vinculativa*. 2. Agravo assim interposto deve ser considerado manifestamente infundado, para os fins do art. 557, § 2º do CPC, sob pena de tornar letra morta os elevados propósitos do legislador, ao estabelecer a forma especial de julgamento prevista no art. 543-C do CPC. 3. Agravo improvido, com aplicação de multa. (AgRg no REsp 935.563/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 10/06/2009)” – grifo nosso.

Ou seja, não se pode admitir a retroatividade da decisão de constitucionalidade sobre a sentença que deixou de aplicar a lei por reputá-la inconstitucional. Nas palavras do renomado processualista José Carlos Barbosa Moreira<sup>23</sup>:

O art. 102, nº I, § 2º, da Carta Federal (acrescentado pela Emenda nº 3) estatui, é certo, que a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em ação declaratória de constitucionalidade, tem “efeito vinculante relativamente aos demais órgãos o Poder Judiciário”. Não faz, porém, remontar ao passado semelhante efeito. A redação adotada aponta no sentido oposto. Os outros órgãos judiciais ficam vinculados a observar o que haja decidido a Suprema Corte: não lhes será lícito contrariar o pronunciamento desta, para deixar de aplicar, por inconstitucionalidade, a lei declarada compatível com a Constituição. Mas isso apenas *daí em diante!* Não se concebe vínculo que obrigasse o órgão judicial a observar decisão *ainda não proferida*. O vínculo atua para o futuro, não para o passado. Da sentença anterior ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal não seria próprio dizer que infringiu o vínculo decorrente da declaração... *posterior* da constitucionalidade. O mesmo vale para eventual julgamento de improcedência que a Corte Suprema profira em ação declaratória de inconstitucionalidade. [grifos do autor]

Esse fenômeno é o que a ilustre tributarista Misabel Abreu Machado Derzi<sup>24</sup> denominou de problemática da retroação das sentenças nos casos de alteração de entendimento jurisprudencial, nos seguintes termos:

O problema da retroação das sentenças se apresenta, então de forma aguda, nas hipóteses de reversão da jurisprudência. Inexistindo alteração da lei ou da Constituição em que se fundou a **norma judicial anterior** como **precedente**, igualmente inexistindo alteração na ordem dos fatos, dentro do mesmo grupo de casos similares, que permanece *sub judice*, poderá haver nova interpretação judicial, criando-se **nova norma judicial**, com rejeição de precedente. Estaremos em face, assim, de **duas normas judiciais contrastantes**, a segunda reformando a primeira. Em relação à última norma judicial, modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e boa-fé. Somente neste momento, poderão ser invocados os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé em relação ao Poder Judiciário, pois teremos: **(a)** uma decisão anterior consolidada, sob a vigência da qual foram concretizados atos e fatos jurídicos, como indutores da confiança; **(b)** o advento de outro fato, também do Poder Judiciário, nova sentença modificativa da anterior, vista pelo contribuinte como quebra da confiança gerada; **(c)** a responsabilidade pela violação da segurança/confiança, por meio da proteção dos atos jurídicos, ocorridos no passado, contra a retroação da nova norma judicial. [grifos da autora]

<sup>23</sup> MOREIRA, José Carlos Barbosa. Inconstitucionalidade irregularmente declarada por via incidental. Coisa julgada. Ação rescisória não proposta. Irrelevância de julgamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal, *In: Direito aplicado II*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 238-239.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586-587.

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes<sup>25</sup> também defende a necessidade de se atribuir eficácia *ex nunc* aos casos de controle abstrato realizado pelo STF, na hipótese de haver diferente compreensão adotada pelos Tribunais Ordinários nos casos de controle incidental, de maneira a conformar a autonomia dos dois tipos de controle de constitucionalidade previstos no sistema brasileiro:

Tendo se em vista a autonomia dos processos de controle incidental ou concreto e de controle abstrato, mostra-se possível distanciamento temporal entre decisões proferidas nos dois sistemas (decisões anteriores, no sistema incidental, com eficácia *ex tunc* e decisão posterior no sistema abstrato, com eficácia *ex nunc*). Pode-se ensejar a insegurança jurídica. É razoável que o próprio STF declare, nesses casos, a inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc* na ação direta, ressalvando, porém, os casos concretos já julgados ou, em determinadas situações, até mesmo o caso *sub judice*, até a data de ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade. Ressalte-se aqui que, além da ponderação central entre o princípio da nulidade e outro princípio constitucional, com a finalidade de definir a dimensão básica da limitação, deverá a Corte fazer outras ponderações, tendo em vista a repercussão da decisão tomada no processo de controle *in abstracto* nos diversos processos de controle concreto.

No entanto, a atribuição de efeitos *pro futuro*, apenas, não seria adequada a amparar a confiança dos jurisdicionados no Poder Judiciário.

Com efeito, nos casos em que ora se analisa, tendo havido coisa julgada a favor do contribuinte no sentido da inexigibilidade do tributo, a única forma possível de ser restaurada a cobrança é por meio da flexibilização temporal prevista no art. 27 da Lei 9.868/98, na modalidade atribuição de efeitos prospectivos, em atenção a razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Esses conceitos abertos previstos na norma possuem especial significado no âmbito tributário, como bem explica o doutrinador Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>26</sup>:

A segurança jurídica no Direito Tributário visa proteger o contribuinte, assegurando-lhe a possibilidade de calcular e prever os efeitos jurídicos dos seus atos, a fim de que possa planejar e orientar sua conduta no campo econômico. Já o interesse social a que se reporta a norma só pode ser o interesse da coletividade, o interesse público primário, e não o interesse da Administração. Não é possível, portanto, aplicar-se esse dispositivo para assegurar o interesse arrecadatório do erário [...].

A imposição de efeitos prospectivos nas decisões judiciais tributárias, a dispensar até mesmo a modulação prevista na Lei 9.868/99, já foi defendida também pelo

---

<sup>25</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1099.

<sup>26</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária em face da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. v. 19, n. 1., p. 63-68, jan. 2007, p. 68.

Ministro do STF Luís Roberto Barroso<sup>27</sup>, em parecer encomendado pela Ordem dos Advogados do Brasil no caso da COFINS sobre sociedades prestadoras de serviços profissionais (RE 377457/PR e RE 381964/MG):

Nesse contexto, o pedido de modulação dos efeitos da decisão não se fundamenta no art. 27, da Lei nº 9.868/99, mas diretamente na regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (CF, art. 150, III), e nos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé, todos corolários do sobreprincípio da segurança jurídica.

A tese é a seguinte: a decisão desse Eg. Supremo Tribunal Federal no sentido de que as sociedades profissionais não gozam de isenção da COFINS caracteriza norma tributária nova (no sentido de texto normativo interpretado), uma vez que há 5 (cinco) anos o Superior Tribunal de Justiça editou e vinha aplicando normalmente sua Súmula 276, segundo a qual as referidas sociedades eram isentas da COFINS.

Em se tratando de norma nova, somente poderia ser aplicada prospectivamente, por força da regra e dos princípios constitucionais mencionados acima.

Nesses mesmos casos (RE 377457/PR e RE 381964/MG), o Ministro do STF, Celso de Mello<sup>28</sup>, de maneira acertada, defendeu a modulação dos efeitos da decisão do STF, com os mesmos argumentos que ora se aplicam ao caso em estudo neste artigo. Confirma-se, no particular, o seguinte excerto de seu voto:

O postulado da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão nas ações do Estado representam diretrizes constitucionais a que o Supremo Tribunal Federal, em contexto como o que hora se apresenta, não pode permanecer indiferente.

Na realidade, os postulados da segurança jurídica e da proteção de confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, inclusive as de direito público, sempre que se registre alteração substancial de diretrizes hermenêuticas, impondo-se à observância de qualquer dos Poderes do Estado e, desse modo, permitindo preservar situações já consolidadas no passado e anteriores aos marcos temporais definidos pelo próprio Tribunal.

A ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrões jurisprudenciais, como sucede no caso, impõe, em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos, que se defina a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica.

Nesse contexto, a partir de que momento seria possível a Fazenda Nacional cobrar o tributo? Ou seja, qual seria o novo critério temporal da hipótese de incidência tributária nas hipóteses em que haja decisão transitada em julgado em favor do contribuinte e posterior manifestação da Suprema Corte em sentido diverso?

<sup>27</sup> <http://www.oab.org.br/arquivos/pdf/Geral/Cofins.pdf>

<sup>28</sup> RE 377457 e RE 381964, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774.



A doutrina do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>29</sup>, denominada de constructivismo lógico-semântico, prega, em breve síntese, que, como o direito é um sistema comunicacional, e, “no seu particularíssimo modo de existir, manifesta-se necessariamente na forma de linguagem. E linguagem é texto”. A norma jurídica, nesse contexto, é “a unidade irreduzível de manifestação do deôntico”<sup>30</sup>, que prescinde do fenômeno da incidência, “que é a percussão da norma, por meio da juridicização do acontecimento do mundo na experiência social, fazendo propagar efeitos peculiares na disciplina das condutas interpessoais”<sup>31</sup>.

Ademais, a aplicação da norma no ordenamento jurídico não é automática, requer a presença humana, “alguém que interprete a amplitude dos preceitos legais, fazendo-os incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual e concreta”<sup>32</sup>.

Ou seja, a compreensão de uma norma passa necessariamente pela figura do intérprete, de um sujeito, que realiza diversas etapas de interpretação, para chegar à regra-matriz de incidência tributária (RMIT). Essa última pode ser considerada como um esquema lógico semântico que auxilia o intérprete na construção do sentido dos textos de direito positivo, ou seja, indica o conteúdo mínimo que uma norma deve conter para ser considerada como tal.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária, na lição de seu criador<sup>33</sup>, “*é, por excelência, u’ a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado*”.

Esse modelo padrão é composto por uma norma antecedente, denominada hipótese, e por outra que lhe sucede, denominada consequente. A hipótese contém três elementos, quais sejam: (i) critério material, (ii) critério temporal; e (iii) critério espacial. Já o consequente é subdividido em (i) critério subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e (ii) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

No que interessa a este trabalho, mister delinear o critério temporal da RMIT, que especificará o momento de incidência da norma e, no caso concreto, a partir de que momento o tributo poderá voltar a ser exigido.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 171.

<sup>30</sup> Id. Ibid., p. 174.

<sup>31</sup> Id. Ibid., p. 175.

<sup>32</sup> Id. Ibid., p. 175.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 416.

O critério temporal, no conceito do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>34</sup>, é “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”. E continua:

[...] Basta dizer que define o momento em que nasce aquele vínculo disciplinador de comportamentos humanos. Seu exato conhecimento importa determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito, que não um concerto de vontades.

A tarefa que se propõe, neste artigo, consiste em definir o novo critério temporal da regra-matriz de incidência tributária nas hipóteses de coisa julgada em favor do contribuinte e posterior manifestação da Suprema Corte, na via do controle difuso ou concentrado, em sentido diverso.

A Fazenda Nacional<sup>35</sup> exarou seu entendimento sobre esse tema no Parecer PGFN/CRJ/492/2011, concluindo, em síntese, que: a) o advento de precedente objetivo e

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 135.

<sup>35</sup> MACEDO, Luana Vargas. Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 9, n. 54, nov./dez. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/43544>>. Acesso em: 18 jan. 2012. Veja como restou ementado referido parecer: “DECISÃO 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. 1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária. 2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. 3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias. 4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido. 5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada

definitivo do Supremo Tribunal Federal, por alterar o sistema jurídico vigente, faria cessar imediatamente a eficácia vinculante das decisões tributárias transitadas em julgado em sentido contrário, independentemente de qualquer providência judicial ou administrativa por parte do Fisco; e b) a coisa julgada que afasta a inexigibilidade de tributo apenas para determinado contribuinte ofende aos princípios da isonomia e da livre concorrência.

De outro lado, a Suprema Corte Brasileira firmou a compreensão de que a publicação da ata de julgamento do resultado final, em regra, já permitiria a produção dos efeitos do que decidido na via do controle de constitucionalidade.

No entanto, na espécie, a melhor opção para resguardar os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança legítima, da boa-fé dos contribuintes, da segurança jurídica, da proporcionalidade e da razoabilidade, é fixar parâmetros prospectivos a essa mudança, tendo em vista que, à míngua de expressa disposição legal, a doutrina abalizada e a atual orientação da própria Suprema Corte nunca contemplaram compreensão segundo a qual seria possível desconstituir a coisa julgada material quando sobrevier decisão em sentido contrário proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

Se o Supremo Tribunal Federal, no âmbito de suas atribuições, autorizar a constituição do crédito tributário pela autoridade tributária, sem prévia manifestação jurisdicional, deverá assegurar ao contribuinte, que obteve o título judicial qualificado pela coisa soberanamente julgada, prazo razoável para que não seja surpreendido com a cobrança de tributos em relação a fatos geradores pretéritos.

Com efeito, o jurisdicionado não poderá ser punido por ter atuado em conformidade com o que lhe restou, até então, assegurado pelo Poder Judiciário.

Ademais, com a entrada em vigor do CPC/2015, a modulação dos efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores, nos casos em que ocorre o fenômeno da “virada de jurisprudência”, passou a ser um imperativo legal em ordem a salvaguardar a segurança jurídica, consoante se colhe do art. 927, § 3º, desse diploma legislativo.

Essa a precisa lição de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery<sup>36</sup>, ao comentar referido dispositivo legal:

---

em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.”

<sup>36</sup> NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil Comentado*. 16. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1970.

**29. Superação de entendimento (Overruling). Eficácia *ex nunc*.** Não obstante a regra geral de retroeficácia de inconstitucionalidade de lei, existe a possibilidade de o tribunal declarar efeitos apenas para o futuro. No caso de modificação da jurisprudência sedimentada, a eficácia *ex nunc* **é obrigatória, em razão da boa-fé objetiva e da segurança jurídica** (Nelson Nery Junior. *Boa fé objetiva e segurança jurídica: eficácia de decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior* [Carraza-Ferraz-Nery. *Ex nunc*, p. 77]). Tendo em vista os princípios em que se baseia o direito brasileiro, a superação do entendimento (*overruling*) sempre demandará modulação dos efeitos, **não sendo tal modulação facultativa**, como o texto comentado parece crer (grifou-se).

A desconsideração da *res judicata* por suposta irradiação automática, nessas hipóteses, implicaria grave enfraquecimento dessa relevante garantia, o que ensejaria consequências altamente lesivas à estabilidade das relações intersubjetivas e aos valores consagrados no próprio texto constitucional.

Convém ressaltar que a Suprema Corte já flexibilizou os efeitos temporais da pronúncia de nulidade de uma norma em controle difuso, como demonstra o RE 197.917/SP<sup>37</sup>, oportunidade em que se declarou a inconstitucionalidade de norma municipal que estabeleceu o número de vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população. Na espécie, se determinou a atribuição de efeitos prospectivos à decisão em atenção ao princípio da segurança jurídica, ao fundamento de que “Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade”.

Não é possível desconsiderar também que, no atual e visível momento de crise econômica no país, não se mostra salutar o julgamento da Suprema Corte que, ao mudar sua orientação, determine “aumento” da carga tributária para aqueles se encontravam amparados por decisão judicial transitada em julgado que vigorou por um largo período de tempo.

Além disso, é importante destacar que a modulação dos efeitos de eventual pronúncia de invalidade da norma pelo STF, com atribuição de efeitos *pro futuro*, só pode ser admitida para proteger o interesse do contribuinte (interesse público primário), e não o interesse arrecadatório da Fazenda (interesse público secundário).

Ademais, a possibilidade de cobrança retroativa do tributo implicará a indevida compreensão de que o jurisdicionado já era devedor, não obstante ter apenas se conduzido em

---

<sup>37</sup> RE 197917, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2002, DJ 07-05-2004 PP-00008 EMENT VOL-02150-03 PP-00368.

conformidade com aquilo que lhe restou assegurado pelo Poder Judiciário, ao tempo em que autorizará a cobrança dos encargos decorrentes da mora, fazendo incidir os juros e as multas elevadíssimos previstos em nosso ordenamento pátrio.

De fato, incabível a tese de que a coisa julgada seja afastada imediatamente e automaticamente nesses casos.

Não poderia ser outra a conclusão a que chegou o ilustre Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros<sup>38</sup>, ao lançar seu parecer no RE 949.297/CE, formulando a seguinte tese de repercussão geral:

A coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, perde sua eficácia no momento da publicação do acórdão exarado no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual (art. 28 da Lei 9.868/99).

Com efeito, em sua manifestação neste caso, dedicou um capítulo específico à necessidade de modulação da incidência tributária, ou seja, defendeu a atribuição de efeitos prospectivos a essa decisão. Confira-se<sup>39</sup>:

*2.6 Da modulação da incidência tributária*

Convém abordar na presente sede, com fundamento no poder geral de cautela próprio da atividade judicante, a modulação da incidência tributária, sobretudo para os fins de se determinar os efeitos do presente recurso extraordinário e da repercussão geral reconhecida.

Consta do sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal que o acórdão da ADI 15 foi publicado em 31 de agosto de 2007 e, considerando os efeitos pretéritos de uma eventual decisão pelo provimento do presente recurso, a conclusão inarredável é, em princípio, o imediato endividamento tributário de inúmeros empreendimentos, alcançando fatalmente pelo menos os cinco últimos exercícios financeiros.

Desse modo, em homenagem à boa fé dos contribuintes que se escudaram em sentenças válidas e plenas de efeitos, é mister assegurar que esse julgado tenha efeitos exclusivamente prospectivos em período suficiente para o conhecimento dos contribuintes e o replanejamento dos negócios e operações tributáveis pela contribuição social em tela.

Assim, a atribuição de efeitos prospectivos ao julgamento dos recursos extraordinários RE 949.297/CE e RE 955.227/BA, no sentido de postergar a restauração da cobrança da exação tributária, tal como proposto pelo *parquet*, tendo por parâmetro a data de publicação das suas atas, e adotando-se o razoável prazo de 5 (cinco) anos, é medida que se mostra consentânea com os princípios constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica.

---

<sup>38</sup> Disponível no ícone “Manifestação da PGR” no sítio eletrônico: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>

<sup>39</sup> Id. Ibid.

## CONCLUSÃO

Nesse trabalho, verifica-se que a existência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um sistema híbrido de controle de constitucionalidade, pode trazer algumas inconsistências, especialmente quando eventual manifestação do STF ocorra em momento posterior ao que decidido pelas instâncias ordinárias e em sentido diverso.

É possível perceber, também, que o sistema jurídico tem conferido uma força cada vez maior aos pronunciamentos da Suprema Corte Brasileira, especialmente aqueles realizados em controle difuso, aproximando-o, quanto aos seus efeitos, do controle concentrado.

Além disso, tendo em vista a necessária estabilidade das relações jurídicas, e a proteção da confiança do cidadão no Poder Judiciário, a Constituição Federal de 1988 contemplou, em seus dispositivos, a proteção à coisa julgada e à segurança jurídica.

Como então conformar a força vinculante dos julgados do STF com os postulados da segurança jurídica e da coisa julgada?

No ponto, pertinente a comparação feita pelo doutrinador Rafael Pandolfo<sup>40</sup> entre *pharmakon* e os efeitos que se atribuiu ao controle de constitucionalidade, citando Platão no diálogo Fedro, e destacando que, a depender da dosagem, o que era remédio poderia se transformar em veneno. Confira-se, no particular:

No diálogo Fedro, Platão compara a linguagem a *pharmakon*, expressão grega utilizada para designar tanto o remédio como o veneno. A figura utilizada pelo filósofo é dotada de uma riqueza retórica interminável. No caso do controle de constitucionalidade, a expulsão da norma questionada, do sistema prescritivo válido, corresponde ao efeito depurador do sistema (remédio). Ocorre que a aplicação do remédio não pode causar maiores prejuízos ao sistema do que a própria doença por ele extirpada, sob pena de transformá-lo em veneno. Nasce daí a necessidade de um instrumento calibrador (modulação), responsável pela mitigação dos efeitos colaterais nocivos causados ao ordenamento jurídico, que podem decorrer da declaração de inconstitucionalidade. Assim, a modulação é o instrumento que impede que, em determinados contextos, o remédio (declaração de inconstitucionalidade) se transforme em veneno.

---

<sup>40</sup> PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 210.

Aproveitando a ideia de referido doutrinador, a melhor solução que se afigura, para que o remédio (pronúncia de constitucionalidade ou inconstitucionalidade) não se transforme em veneno, é fazer uma adequada ponderação entre os valores constitucionais em jogo, de maneira que nenhum seja completamente desconsiderado.

Com efeito, e conforme antes consignado, não se pode admitir a restauração imediata e retroativa da cobrança da CSLL aos jurisdicionados que estavam amparados pela coisa soberanamente julgada no sentido da inexigibilidade da exação.

Em nosso sentir, a importante missão dos intérpretes da Suprema Corte deve consistir em determinar qual será o novo critério temporal da regra matriz de incidência tributária, ou seja, a partir de que momento o tributo poderá voltar a ser cobrado nas hipóteses de que tratam o RE 949.297/CE e o RE 955.227/BA.

Assim, se os contribuintes estavam amparados pela coisa julgada e pelo julgamento do Superior Tribunal de Justiça pelo rito dos recursos repetitivos, a decisão do STF em linha diversa impõe a atribuição de efeitos prospectivos ao julgamento dos recursos extraordinários que versam sobre a *res judicata* em matéria tributária, no sentido de postergar a restauração da cobrança da exação tributária, tendo por parâmetro a data de publicação das suas atas (e não a anterior declaração de constitucionalidade feita pelo STF, como propõe a Fazenda Nacional), e adotando-se o razoável prazo de 5 (cinco) anos.

## BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ANDRADE, Fabio Martins de. *Modulação em matéria tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CALAMANDREI, Piero. *Eles, os Juízes, Vistos por um Advogado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2.ed. Barueri: Manole, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Livro III. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In: Revista de Direito Tributário n. 61*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DIDIER JR, Fredie. Transformações do recurso extraordinário. *In: Revista Forense*. v. 389. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- MACEDO, Luana Vargas. Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 9, n. 54, nov./dez. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/43544>>. Acesso em: 18 jan. 2012.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *A Intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos prospectivos de Decisões definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária. *In: Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.



MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1099.

MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa Julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Inconstitucionalidade irregularmente declarada por via incidental. Coisa julgada. Ação rescisória não proposta. Irrelevância de julgamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal, *In: Direito aplicado II*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil Comentado*. 16. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos Administrativo e Judicial*. São Paulo: Noeses, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária em face da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. v. 19, n. 1., p. 63-68, jan. 2007.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. vol. 3. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Capítulo VI – Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In) Constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.