

As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada

STF's Innovations in the Judgment of Themes 881 and 885 on Constitutional Control and the Temporal Effects of Res Judicata

Fernando Facury Scaff

Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo.

E-mail: scaff@silveiraathias.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.18.2023.2352>

Resumo

Este texto é escrito no calor dos fatos, após a publicação do enunciado dos Temas n. 881 e n. 885 pelo STF, e antes da publicação do acórdão, que trata em geral da articulação do controle de constitucionalidade difuso e concentrado, concedendo prevalência a este em face àquele, e estabelecendo novos contornos para o desfazimento da coisa julgada; e, em concreto, da aplicabilidade dos Temas às relações envolvendo a exigência de CSLL. Partes deste texto já foram publicadas em jornais eletrônicos de forma fracionada e com objetivos eminentemente didáticos, o que justifica a escrita mais fluida, expurgada de tecnicismos imprescindíveis a um texto acadêmico. Esses textos fragmentados estão sendo reunidos em busca de uma visão mais completa sobre o caso em razão de este se constituir em um *leading case* de fundamental importância para o sistema jurídico.

Palavras-chave: controle de constitucionalidade, limites da coisa julgada, CSLL, Temas n. 881 e n. 885.

Abstract

This text is written in the middle of the trial, after the publication of the statements of Themes 881 and 885 by the Brazilian Supreme Court, and before the publication of the judgment, which deals in general with the articulation of the diffuse and concentrated constitutional control, and establishing new contours for the undoing of *res judicata*; and, specifically, the applicability of the Themes to the relationships involving the CSLL requirement. Parts of this text have already been published in electronic journals in fractional form and with eminently didactic objectives, which justifies the more fluid writing, purged of essential technicalities in an academic text. These fragmented texts are being brought together in search of a more complete view

because it constitutes a leading case of fundamental importance for the legal system.

Keywords: constitucional control, limits of res judicata, CSLL, Themes 881 and 885.

Introdução

01. É temerário escrever no calor dos fatos, o que se potencializa quando o Acórdão ainda não foi publicado, mas se ousa expor algumas linhas de análise, correndo o risco de, posteriormente, ser obrigado a rever o assunto, quando a íntegra da decisão vier a ser publicada.

Este texto analisa o enunciado oficialmente publicado dos Temas n. 881 e n. 885, julgados pelo STF em fevereiro de 2023, que, em âmbito *geral*, efetuou um *giro hermenêutico* em um específico aspecto do controle de constitucionalidade em matéria tributária, ocasionando o desfazimento automático dos efeitos temporais da coisa julgada e, com isso, criando uma articulação entre os dois sistemas de controle de constitucionalidade, privilegiando a isonomia decorrente do sistema *concentrado*, em face da segurança jurídica eventualmente ocasionada pelo sistema *difuso*.

Na sequência, analisa-se o aspecto *concreto* dos processos, discorrendo sobre os efeitos estabelecidos pela decisão no específico caso da exigência de CSLL, considerando que havia *coisa julgada* formada em controle *difuso*, consolidada em 1992, em sentido divergente do que foi sido proferido posteriormente, em 2007, em sede de controle *concentrado*, na ADI n. 15, tudo à luz dos recentes enunciados dos Temas n. 881 e n. 885.

Os dois parágrafos acima demonstram a construção teórica a ser desenvolvida. Primeiro, os aspectos *gerais* decorrentes do julgamento, que se aplicarão de forma indistinta a todos os casos em que estiverem presentes a situação de confronto entre o controle *concentrado* e o *difuso* de constitucionalidade, e, *após*, sua aplicação *em concreto* aos processos que ora discutem a exigência de CSLL, mas que devem ser aplicados a todos os demais que *doravante* surgirem envolvendo situações conflituosas semelhantes. Nesse sentido, deverão ser aplicadas as regras *gerais* ao caso *concreto* sob análise, sendo a exigência da CSLL apenas uma dentre muitas que ocorrerão, independentemente do tributo e do lado vencedor no litígio em controle *difuso*, pois o controle *concentrado* prevalecerá.

I. Posição do problema

02. Resumindo os contornos processuais, pode-se afirmar que em 1992 algumas empresas obtiveram decisões para não pagar a CSLL, por meio do controle *difuso* de constitucionalidade, tornando-se *coisa julgada material*, isto é, tornou “imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (art. 502 do NCPC).

O art. 5º, XXXVI, da Constituição estabelece que a lei não prejudicará a *coisa julgada*, e impede que qualquer juiz decida “novamente as questões já deci-

didadas relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença” (art. 505, I, do NCPC).

Decisões transitadas em julgado podem ser desfeitas por meio de ações rescisórias (art. 966 do NCPC), cujos requisitos têm por pressupostos a existência de irregularidades, devendo ser interpostas no prazo de dois anos, “contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo” (art. 975 do NCPC). No caso *concreto* as ações rescisórias não foram interpostas.

Em 2007, o STF julgou a ADI n. 15, declarando que a exigência de CSLL era constitucional. Tal decisão, por ter sido proferida em controle *concentrado*, produz “eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”, conforme determina a Constituição (art. 102, § 2º).

Ocorre que os contribuintes amparados pela coisa julgada ocorrida em 1992 não estavam obrigados a pagar a CSLL, em face da colisão de princípios, que adiante será analisada.

A exigência de interposição de ação rescisória, ou ação equivalente, era um requisito estabelecido pelo próprio STF, tanto que, em decisão unânime proferida em maio de 2015 no julgamento do Tema n. 733, resultou a seguinte Tese, cujo relator foi o Ministro Teori Zavascki:

“A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo *não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente*. Para que tal ocorra, *será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria*, nos termos do art. 485 do CPC, *observado o respectivo prazo decadencial* (CPC, art. 495).”

Recentemente, em fevereiro de 2023, o STF decidiu os Temas n. 881 e n. 885 – *cujos acórdãos ainda não foram publicados* – tendo sido aprovado e divulgado oficialmente o texto adiante transcrito, como resultado do julgamento, o qual não foi modulado.

03. O impacto dessa recente decisão do STF no mercado foi imediato. No *dia seguinte* ao julgamento o Grupo Pão de Açúcar publicou como *fato relevante* que “possui decisão transitada em julgado possibilitando o não recolhimento da CSLL, há 31 anos”, e que diante do julgamento do STF, “todas as autuações lavradas em razão do não recolhimento da CSLL eram classificadas como de risco remoto, sem divulgação das mesmas em suas demonstrações financeiras”¹. Desse

¹ Ver “GPA (PCAR3), dona do Pão de Açúcar, prevê efeito negativo de R\$ 290 milhões após decisão do STF”. Disponível em: <https://exame.com/invest/mercados/gpa-pcar3-dona-do-pao-de-acucar-preve-efeito-negativo-de-r-290-milhoes-apos-decisao-do-stf/>, último acesso em 4 de abril de 2023.

modo, “como a discussão em torno da modulação de efeitos de tais processos envolvendo o não recolhimento da CSLL se deu a partir da ADI 15, julgada em 2007, os efeitos da decisão do STF retroagirão a tal data.” Portanto, “revisou a probabilidade de perda dos processos em andamento desde 2007, bem como os valores não recolhidos nos últimos 5 anos, estimando como provável o valor negativo, ainda não auditado, de R\$ 290 milhões, sendo esse valor líquido da recomposição da base negativa da CSLL”.

Samarco, Braskem e Embraer divulgaram notas semelhantes, sendo que nesta última o impacto virá a ser de até R\$ 1,16 bilhão².

O problema a ser analisado é saber *quais os efeitos temporais* da decisão proferida, apenas em face do singelo texto oficialmente divulgado, antes mesmo do acórdão ser publicado. Será possível, na ordem constitucional vigente, que as empresas, acobertadas pela coisa julgada há mais de 30 anos tenham que pagar o valor da CSLL relativamente aos anos anteriores? Caso positivo, a partir de quando: desde *antes* de 1992, ou só *após* 2007, ou mesmo apenas *após* 2023? Ou a coisa julgada deve remanescer *para sempre*, mesmo após a aprovação dos Temas n. 881 e n. 885 pelo STF?

Estas são algumas das questões a serem enfrentadas nesta análise preliminar, que, como referido, está sendo escrita no calor dos fatos, antes mesmo da publicação do acórdão.

II. O texto aprovado e oficialmente divulgado

04. Para a perfeita compreensão do problema é necessário distinguir o que foi aprovado na *Tese*, bem como sua *aplicação* aos *casos concretos* sob análise, e que envolve a cobrança de CSLL de duas empresas que desde 1992 tinham obtido decisão transitada em julgado declarando a inexigibilidade dessa contribuição. O que foi decidido na *Tese* deve-se aplicar aos *casos concretos*, por óbvio.

Começemos analisando a *Tese*, para, após, analisar o *caso concreto*.

05. À falta do texto do acórdão, o que se tem como seguro é que o STF aprovou a seguinte *Tese*:

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

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anteriori-

² Ver: https://www.estadao.com.br/economia/empresas-perdas-stf-cobranca-retroativa-tributos/?utm_medium=newsletter&utm_source=salesforce&utm_campaign=economia-negocios&utm_term=20230210&utm_content=, último acesso em 31 de março de 2023.

dade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

O que se pode extrair desse sucinto texto, sabendo-se de antemão que o acórdão não foi publicado até o momento em que estas linhas estão sendo escritas?

06. Na *primeira* parte da Tese verifica-se que o instituto da RG – Repercussão Geral foi criado pela Lei nº 11.418/2006, que alterou o já revogado CPC/1973, e foi regulamentada pelo STF por meio da Emenda Regimental (ER) n. 21, publicada em 30 de abril de 2007.

Logo, essa é a data limite mencionada no texto para que as decisões do próprio STF em controle incidental de constitucionalidade (*controle difuso*) não gerem direto e imediato impacto sobre as decisões transitadas em julgado (*coisa julgada*), mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, ou seja, referente aos fatos geradores que ocorrem e geram obrigações mensais de pagar tributos.

Nesse sentido, a *primeira* parte do texto afasta qualquer alteração da *coisa julgada* preexistente relativamente às decisões proferidas pelo STF em controle difuso, observado esse lapso temporal.

07. A *segunda* parte do texto é mais complexa, e deve ser analisada por partes.

Consta que as decisões do STF, seja em ações de controle concentrado de constitucionalidade (*controle direto*) ou por meio do instituto da RG – Repercussão Geral, interromperão automaticamente a coisa julgada anterior no que lhe for contrária. Com isso, é afirmado que as decisões proferidas por meio desses dois mecanismos (controle concentrado e RG) se sobreporão ao controle difuso, desfazendo a coisa julgada preexistente, independentemente da parte que tenha vencido a demanda sob o sistema de controle difuso.

O ponto principal está nos *efeitos temporais* mencionados no texto, e que devem ser distinguidos para sua perfeita compreensão.

III. O que há de inovador no julgamento no aspecto geral?

08. Dois pontos se destacam como *verdadeiramente* inovadores na decisão: (1) a priorização da isonomia concorrencial em face da segurança jurídica isolada da coisa julgada e (2) a automática interrupção *temporal* dos efeitos da coisa julgada, em caso de colisão entre o que foi decidido em sede de controle difuso de constitucionalidade e o foi decidido em controle concentrado.

Sob o prisma principiológico, entre *segurança jurídica* e *isonomia*, a *escolha política* adotada pelo STF foi efetuada rigorosamente dentro dos limites constitucionais.

É sabido que as normas jurídicas se dividem entre princípios e regras. Os *princípios* veiculam valores normatizados, e as *regras* implementam, concretizam, um determinado conjunto de princípios. Desse modo, *por exemplo*, é assegurado na Constituição o direito de propriedade, o qual, se lido *isoladamente*, acabaria

com qualquer espécie de usucapião; todavia, existe também como princípio a *função social da propriedade*, o que permite contemplar as regras jurídicas atinentes à usucapião previstas no ordenamento brasileiro. Trata-se de uma *ponderação* de princípios, que apenas privilegia ou distingue um em face do outro na interpretação das normas, mas ambos permanecem vigorando³.

Logo, o uso da expressão “*opção política* do STF” não se refere à judicialização da política, mas a uma escolha do STF dentre opções constitucionalmente válidas, dentro de um conjunto de *princípios*, o que gerará a aplicação de certas *regras* em detrimento de outras.

09. Existe um *princípio* extremamente importante no sistema jurídico, que é o da *segurança jurídica*⁴, que possui dentre suas mais diversas expressões o instituto da *coisa julgada*, com assento constitucional expresse.

Existe também o Princípio da Isonomia, que, dentre muitas outras expressões, se identifica no aspecto *concorrencial*, a fim de permitir que os agentes econômicos disputem no mercado em igualdade de condições, considerados certos parâmetros. Para esta espécie de isonomia *concorrencial*, a questão tributária é de fundamental importância, pois obriga que os tributos incidam de forma *economicamente neutra* para os agentes econômicos na disputa dos mercados⁵.

O STF adotava uma posição de amplo respeito à coisa julgada (Princípio da Segurança Jurídica) em detrimento da concorrência (Princípio da Isonomia), o que se revela por meio da decisão proferida à unanimidade no Tema n. 733, que teve por relator o Ministro Teori Zavascki, lavrado em maio de 2015 e acima transcrito.

Essa decisão no Tema n. 733, proferida em sede de Repercussão Geral, determina que, havendo modificação do entendimento do STF, a favor ou contra o contribuinte, é imprescindível: (1) haver interposição do recurso cabível ou a propositura de ação rescisória; (2) respeitado o prazo legal de dois anos para as ações rescisórias; (3) isto porque a mudança ocasionada pelo novo julgamento não produziria automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente.

³ Sobre o tema dos Princípios Jurídicos sugere-se a leitura de Alexy, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. No Brasil destacam-se duas obras: Grau, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003 e Ávila, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁴ Duas obras de referência sobre o tema: TÔrres, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011 e Ávila, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

⁵ Entende Ricardo Lobo Torres que a *neutralidade* é um princípio não positivado em nosso sistema jurídico. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. II. – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 333-5.

É inequívoca a opção realizada pelo STF em maio de 2015, no Tema n. 733, pelo Princípio da Segurança Jurídica, em especial pela *coisa julgada*. Afinal, se o prazo de dois anos para a propositura da ação rescisória já tivesse esgotado, ela se tornaria imutável. Logo, mesmo sendo *relativizada* com a aprovação do Tema 733, para ser desfeita a *coisa julgada* seria necessário interpor ação rescisória, ou equivalente, cumpridos os requisitos e prazos estabelecidos no ordenamento jurídico.

10. Ocorreu um aceso debate doutrinário e jurisprudencial sobre o *dies a quo* dessa contagem de prazo.

Teori Zavascki, que foi o Ministro Relator do Tema 733 do STF, em obra publicada em 2001, quando ainda fazia parte do Tribunal Federal da 4ª Região como Desembargador Federal⁶, e reeditada em 2012⁷, cogitou que se deveria considerar a data do julgamento que mudou ou que consolidou o entendimento do STF acerca da matéria. A exposição, ainda sob a égide do já revogado CPC de 1973, girava em torno da inaplicabilidade da Súmula n. 343 do STF⁸ como fundamento para a ação rescisória, pois seu texto afasta esta possibilidade em caso de “ofensa à literal disposição de lei”. Argumentava Teori Zavascki que tal Súmula n. 343 não era aplicável às decisões do STF em controle concentrado ou difuso, pois, neste caso não mais haveria “interpretação controvertida nos tribunais”, devendo prevalecer a autoridade do intérprete final da Constituição. Logo, o fundamento da ação rescisória seria tal decisão do STF, a partir da qual seria contado o prazo decadencial de dois anos para sua interposição⁹. Deve-se registrar que nesta obra de Zavascki é expressamente mencionada a necessidade de serem interpostas ações para ser desfeita a coisa julgada – não há no texto nada que ao menos sugira a possibilidade de “interrupção automática dos efeitos temporais da

⁶ Sobre a trajetória de vida de Teori Zavascki ver: https://pt.wikipedia.org/wiki/Teori_Zavascki#-Carreira. Consta que sua indicação para o STJ ocorreu em lista tríplice enviada em 2001 ainda no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, e sua nomeação ocorreu em 2002, durante o 1º governo do Presidente Lula. Foi indicado pela Presidente Dilma Rousseff para o STF em 2012, onde tomou posse em novembro do mesmo ano. Faleceu em janeiro de 2017.

⁷ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2012.

⁸ Enunciado da Súmula n. 343 do 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.

⁹ Esse trecho é esclarecedor do pensamento do Autor: “O que se quer afirmar, por isso mesmo, é que, em se tratando de ação rescisória em matéria constitucional, concorre decisivamente para um tratamento diferenciado do que seja ‘literal violação’ a existência de precedente do STF, guardião da Constituição. Ele, associado aos princípios da supremacia da Constituição e da igualdade perante a lei, é que justifica, nas ações rescisórias, a substituição do parâmetro negativo da Súmula 343 (*negativo* porquanto indica que, sendo controvertida a matéria nos tribunais, não há *violação* literal a preceito normativo a ensejar rescisão) por um parâmetro *positivo*, segundo o qual há *violação* à Constituição na sentença que, em matéria constitucional, é contrária a pronunciamento do STF. (ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2012, p. 166-167)

coisa julgada”, o que surge apenas em 2023, por meio dos Enunciados dos Temas n. 881 e n. 885. É inegável a importância do texto *teórico* de Teori Zavascki reeditado em 2012 na *decisão* proferida pelo STF em 2015, da qual foi o Ministro Relator.

Vê-se também debate semelhante na ADPF n. 248, patrocinada pelo então advogado Luiz Roberto Barroso, e atualmente sob relatoria do Ministro Enrique Lewandowski, acerca do *dies a quo* para a contagem do prazo para que os contribuintes tenham direito a receber os valores decorrentes de decisões dos Tribunais que julgassem inconstitucional determinada exação – caso ainda não apreciado pelo STF¹⁰.

11. Em fevereiro de 2023, passados cerca de oito anos e com pequena mudança de membros na composição da Corte, o STF, à unanimidade, alterou sua *opção política*, dentro dos parâmetros constitucionais, privilegiando a *isonomia concorrencial*. Basta ler a segunda parte dos Temas n. 881 e n. 885, acima transcrita.

É inequívoco o giro jurisprudencial adotado, também por unanimidade. Passa-se a privilegiar o Princípio da Isonomia, sob o enfoque concorrencial, havendo modificação de entendimento do STF em 2023. Teori Zavascki apoiava esse caminho em seu livro reeditado em 2012¹¹. Havia me posicionado nesse sentido em texto escrito em 2005¹².

Em paralelo, ao mencionar que serão interrompidos “*automaticamente* os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado” *passou a ser desnecessária* a interposição de recursos ou ação rescisória para desfazer a *coisa julgada*, o que afasta qualquer limite temporal. Privilegia-se o Princípio da Isonomia, no seu aspecto da concorrência nos mercados, implementando o efeito econômico *neutro* à incidência tributária, mesmo que este tenha sido amparado por uma *coisa julgada*, que concedia direitos a quem a detivesse.

¹⁰ Vê-se tal análise em Queiroz, Luís Cesar Souza. Controle de constitucionalidade, mutação jurídica e coisa julgada tributária – reflexos sobre a prescrição e decadência em matéria tributária. In: Queiroz, Luís Cesar Souza; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 01-44.

¹¹ “Rescindir a sentença e, em novo julgamento do caso, harmonizar a situação ao precedente do STF significa, ademais, dar entendimento ao princípio constitucional da igualdade perante a lei, em face do qual não pode se ter por absoluto o valor da coisa julgada”. E, citando voto do Ministro José Delgado no STJ: “Impossível, consequentemente, que uma decisão judicial importe em criar privilégios no âmbito das relações jurídicas, permitindo que uma empresa não pague determinado tributo, mesmo que o seja por período certo, enquanto outras empresas são obrigadas a pagá-lo, apenas porque, de modo contrário ao assentado pelo STF, uma decisão judicial assim impõe.” (ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2012, p. 169-170)

¹² Em texto acadêmico elaborado em 2005, antes da criação do mecanismo da RG – Repercussão Geral, e muito antes do Tema n. 733, de 2015, havia apontado esse caminho a ser trilhado para a equalização do sistema de controle difuso com o concentrado, em caso de colisão em matéria tributária (Scaff, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada e livre concorrência. *Revista de Direito Público da Economia* – RDPE ano 4, n. 13. Belo Horizonte: Fórum, jan./mar. 2006, p. 141-164).

Em face desta decisão de 2023, atualmente o debate não é mais sobre a *relativização da coisa julgada* nas relações tributárias de trato sucessivo, mas sobre os *efeitos temporais* dessa relativização e a exigência de forma específica.

12. Mesmo com essa alteração em prol do Princípio da Isonomia, a decisão proferida, nos estreitos limites do que foi divulgado oficialmente, resguarda o Princípio da Segurança Jurídica, pois estabelece que devem ser “respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”. Todas essas expressões refletem um conjunto de normas atinentes ao Princípio da Segurança Jurídica, pois: (1) o tributo não poderá ser cobrado de forma retroativa, isto é, a falha concorrencial existente já foi consumada¹³; (2) e só poderá ser cobrado respeitadas as normas de não surpresa para o futuro, isto é, a anterioridade, sob seus distintos aspectos.

O Princípio da Segurança Jurídica também está sendo respeitado ao não ser modulada tal decisão para o passado. Logo, quem detinha uma decisão transitada em julgado em seu favor estava constitucionalmente assegurado – exercia um direito que a ordem jurídica lhe garantia e o Tema n. 733 consolidava no âmbito jurisprudencial. *Agora*, e tão somente *agora*, em face dessa *virada* jurisprudencial ocorrida em 2023, é que se deverá passar a pagar os tributos aos quais não estava obrigado por força da coisa julgada proferida em seu favor, e respeitados os diversos âmbitos da anterioridade.

O sentido da decisão, segundo se pode vislumbrar, é o privilegiamento da isonomia e da concorrência empresarial, tornando a incidência tributária uniforme e neutra em relação a contribuintes que se encontrem na mesma situação. É concorrencialmente nocivo que algumas empresas paguem menos impostos que outras que se encontrem em idêntica situação, mesmo que isso decorra de um processo judicial transitado em julgado. Foi privilegiada uma visão macrojurídica pelo STF, em detrimento da microjurídica, atomizada em uma plêiade de processos.

13. Deve-se ainda considerar a *inexistência de modulação* desta decisão pelo STF.

Modular, implica fixar a data de início de validade daquele julgamento, o que pode ser estabelecido para uma data *futura* ou determinado para uma data *passada*, conforme permitido pelo art. 27 da Lei n. 6.898/1999. Foram julgadas *Teses* afetadas ao mecanismo processual da *Repercussão Geral – RG*. Não se tratava de uma análise direta e imediata sobre os dois casos específicos, a despeito de

¹³ Em texto doutrinário elaborado em 2005 me manifestei sobre esse aspecto, mencionando que os lesionados poderiam intentar ações contra o Poder Judiciário pelo dano concorrencial ocasionado, e que até mesmo as duas relações poderiam ser “julgadas conjuntamente, e virem a se anular economicamente, mas são duas relações jurídicas independentes”, relativamente à que deveria ser movida contra o Estado, por dano jurisdicional, e a que deveria ser movida pelo Fisco contra o contribuinte acobertado pela coisa julgada (Scaff, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada e livre concorrência. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* ano 4, n. 13. Belo Horizonte: Fórum, jan./mar. 2006, p. 141-164).

estarem *afetados* aos *Temas* propostos. O instituto da RG visa uniformizar entendimentos que envolvem o controle difuso de constitucionalidade, passando a decisão (*Tese*) “a ser aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito” (art. 987, § 2º, do CPC). Desse modo, primeiro se julga a *Tese*, e, após, se a aplica aos casos concretos. Nessa linha, o CPC permite que haja o julgamento da RG, mesmo tendo havido a *desistência* do recurso extraordinário (art. 998, parágrafo único), o que comprova um *efeito geral* (de Repercussão Geral), independente da vontade das partes envolvidas, que podem até mesmo ter transigido no específico caso *concreto* submetido à julgamento.

14. No julgamento da *Tese* não houve modulação, devendo o julgamento valer *a partir de sua conclusão*, isto é, rege-se pela regra geral do efeito *prospectivo* (a partir do *presente*), nem em data estabelecida no *passado*, nem a partir de *data futura*. Assim, neste caso, o efeito da decisão deve ser aplicado *doravante*, com dois aspectos extremamente relevantes estabelecidos pela *primeira vez* pelo STF nesse julgamento, pois: (1) foi decidido que as decisões em controle concentrado e em RG devem prevalecer sobre decisões anteriores transitadas em julgado em controle difuso, que lhe sejam contrárias, e (2) tornou prescindível a exigência de ação rescisória para desfazer “os efeitos temporais” da coisa julgada anterior.

Com isso, ela passa a valer *de imediato*, ou seja, tão logo publicada e transitada em julgado. Quando isso ocorrer, ela já “estará valendo” para todos os efeitos. Dessa forma, trata-se de uma decisão de efeitos *presentes, imediatos*, válida desde já – isto é, quando “transitar em julgado”, em face de se constituir em um *overruling*, isto é, de haver modificado o entendimento do STF sobre o mesmo assunto.

Tal modulação poderia ter sido feita com efeitos *passados* ou *futuros* (art. 27 da Lei n. 9.868/1999), mas *não* houve modulação, o que caracteriza tal decisão como tendo efeitos *presentes*. Isso se torna mais patente em face da existência do Tema n. 733, de 2015, modificado pela decisão de 2023 (*overruling*).

Observe-se os efeitos *passados*. Há uma palavra que delimita a questão, que é “respeitada a *irretroatividade*”. Com isso, pode-se afirmar que *não haverá retroação* dos efeitos da decisão, sendo *vedado* aos Fiscos cobrar tributos eventualmente acobertados pela *coisa julgada* controvertida pela decisão que o STF vier a profereir. Assim, tal decisão *não poderá criar passivos tributários para os contribuintes acobertados pela coisa julgada*, afinal, eles cumpriram a decisão judicial que lhes favorecia. Logo, em face da expressa menção à “irretroatividade” da decisão, não é razoável que possam advir passivos tributários para quem tinha processos transitados em julgado em sentido diverso do que o STF vier a decidir. Em face da inexistência de *principal*, sequer cabe o debate sobre a incidência de multa e juros, o que torna desnecessário discutir a prescrição de cinco anos prevista no CTN. Isso apenas para os tributos de trato sucessivo.

Apenas para exercitar a imaginação, suponha-se que o STF tivesse modulado para o *passado*, por exemplo, para o ano de 2007. Nesse caso, todas as decisões

que tivessem sido adotadas a partir de 2007 seriam alcançadas pela modulação estabelecida em 2023. Porém o STF *não modulou para o passado*.

Por outro lado, existem *efeitos futuros* a serem analisados, pois a exigência desses tributos deverá ocorrer cumpridas algumas garantias constitucionais expressamente mencionadas no texto: respeitadas “a *anterioridade* anual e a *noventena* ou a *anterioridade* nonagesimal, conforme a natureza do tributo”. Dessa forma, quando os tributos correntes voltarem a ser exigidos, conforme os parâmetros que vierem a ser estabelecidos pelo STF, só serão devidos a partir do ano posterior ou cumprido o interstício da noventena.

Mantendo o exercício imaginativo, suponha-se que o STF tivesse modulado para o *futuro*, por exemplo, para o ano de 2030. Só a partir dessa data *futura* é que haveria a aplicação dos efeitos do julgamento realizado em 2023. Assim, permaneceria sendo exigida a ação rescisória para desfazer a coisa julgada até se chegar ao ano de 2030. Porém o STF também *não modulou para o futuro*.

Logo, respeitando entendimentos diversos, *modular* essa decisão será criar mais confusão, seja para o passado, seja para o futuro. O que deve ser esclarecido pelo STF são os seus *efeitos temporais*, o que se espera venha a ocorrer com a publicação do acórdão, e, caso negativo, por meio da interposição de embargos declaratórios pelos legitimados processuais.

15. Existe outro argumento lógico a ser analisado.

Se vier a ser adotada a retroação da exigência da CSLL para 2007, fruto da ADI n. 15, como pretende certa interpretação, como operacionalizar a prescrição constante do enunciado já aprovado acerca dos Temas n. 881 e n. 885, em função da expressão: “respeitadas [...] a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

Quando tal prospecção se operaria? Como operacionalizar esta expressão de segurança jurídica para o futuro (anterioridade), se for implementada a retroação a partir de 2007?

Observada essa interpretação mais tendente à exigência fiscal, a resposta seria que a CSLL seria exigida apenas em 1º de janeiro de 2008. Ocorre que não se trata de uma interpretação razoável, pois a função do Princípio da Segurança Jurídica é dar previsibilidade às operações entre os Fiscos e o contribuinte, e, adotado esse entendimento, tal princípio estaria sendo vastamente violado.

Sua correta interpretação diz respeito aos efeitos *prospectivos* a partir do caso *específico*, aplicada a tese *geral* consubstanciada a partir dos Temas n. 881 e n. 885, em fevereiro de 2023 (quando esta decisão transitar em julgado, por óbvio).

16. No que diz respeito à *irretroatividade* expressamente grafada no texto aprovado, deve-se correlacioná-la à *inexistência* de modulação.

Válida a decisão do STF *desde já*, pois *não modulada* (registre-se: falta publicar o acórdão, o que ainda não ocorreu, e ele transitar em julgado), a cobrança dos tributos em desacordo com o que foi decidido *jamaís poderá retroagir*. É expreso o texto da Tese aprovada: “respeitadas a irretroatividade...”

Helenilson Cunha Pontes argumenta doutrinariamente que a decisão pela constitucionalidade não pode ter efeito retroativo de tal modo a alcançar quem legitimamente estava acobertado pela coisa julgada em face de que o Princípio da Irretroatividade Tributária só pode ocorrer para beneficiar o contribuinte, jamais para onerá-lo¹⁴. Ocorre que, em uma leitura formal o Princípio da Irretroatividade Tributária (art. 150, III, *a*, da CF) e o da Irretroatividade das Leis, expresso por meio do conceito de “direito adquirido” constante do mesmo inciso que trata da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF) são expressamente dirigidos ao *legislador*, e não ao Poder Judiciário. Todavia, se o Poder Judiciário pode até mesmo *relativizar* a coisa julgada – seus próprios julgados –, por que sua decisão não poderia ser retroativa? *Mas, no caso concreto em apreço, expressamente não o foi*, o que é reforçado em razão do *overruling* ocasionado.

Logo, a decisão do STF nas Teses n. 881 e n. 885, afetadas ao regime da RG, *não* foram moduladas e *não* geram a possibilidade de cobrança *retroativa* de tributos.

17. Outro argumento diz respeito ao Princípio da Isonomia, em sua vertente *concorrencial*.

A ideia é que o pagamento retroativo recomporia os danos ocasionados à concorrência, pois as empresas acobertadas pela coisa julgada teriam se locupletado com o não pagamento desse tributo – mesmo que amparadas pela coisa julgada – em detrimento daquelas que não obtiveram decisões semelhantes e foram obrigadas a pagar esse tributo.

O argumento é deveras interessante, e pode ser doutrinariamente desenvolvido, mas *não subsiste à luz da decisão proferida*. Pagar ao Fisco (e não às empresas concorrentes lesionadas) seria apenas uma solução visando recompor perdas fiscais, não possuindo direta e imediata correlação com os distúrbios concorrenciais ocasionados. Para os danos ocasionados a terceiros, estes seriam igualmente legitimados a litigar contra o próprio Estado, fruto do ato lesivo ocasionado pelo exercício da atividade jurisdicional, invocando o art. 37, § 6º, da Constituição. São problemas correlatos, a serem abordados em conjunto, com óticas processuais diversas, embora interdependentes¹⁵, pois são duas relações jurídicas: uma fiscal, decorrente dos efeitos da declaração concentrada de constitucionalidade da norma; e outra de responsabilidade civil do Estado, decorrente dos danos ocasionados pelo Poder Judiciário, mesmo que lícitos¹⁶, o qual deve ser objeto de uma

¹⁴ Pontes, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 167-174.

¹⁵ Em texto doutrinário anterior me manifestei sobre esse aspecto: Scaff, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada e livre concorrência. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* ano 4, n. 13. Belo Horizonte: Fórum, jan./mar. 2006, p. 141-164.

¹⁶ Sobre a responsabilidade do Estado por atos *lícitos*, ver CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O problema da responsabilidade do Estado por atos lícitos*. Coimbra: Almedina, 1974.

demanda com fulcro no art. 37, § 6º, da Constituição¹⁷. *Elas podem até ser julgadas conjuntamente, e virem a se anular economicamente, mas são duas relações jurídicas independentes.*

Se tivesse havido decisão pela retroação, seria possível cobrar os créditos fiscais sem juros de qualquer espécie (de mora, remuneratórios ou compensatórios) e sem multas (seja de ofício, seja de mora), pois não se trataria de atraso no pagamento, mas do exercício de regular de um direito amparado na Constituição que foi desconstituído em razão de uma decisão posterior do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da norma originalmente atacada por meio de controle difuso de constitucionalidade que fez coisa julgada em sentido diverso. Porém, repete-se, *a decisão não aponta para esse sentido*, mesmo nos breves trechos já oficialmente divulgados. E, mesmo assim, ainda caberia a responsabilização do Estado pelos danos ocasionados, embora decorrentes de atos lícitos.

18. O que se tem no presente caso é um *overruling*, isto é, uma mudança de orientação jurisprudencial do STF, que finalmente estabeleceu um *mecanismo para articulação entre os dois sistemas de controle de constitucionalidade, o concentrado e o difuso*. Os efeitos temporais dessa articulação é que estão causando toda a celeuma.

O art. 927 do CPC estabelece as regras para o *overruling*, indicando uma série de medidas que *poderiam* ter sido adotadas pelo STF no presente caso, dentre elas a realização de audiências públicas, o que não ocorreu. Porém o *overruling* foi realizado em concreto e *não pode trazer efeitos retrospectivos, mas prospectivos, senão até o passado se tornará incerto*.

Espera-se pela publicação do acórdão, que deve trazer em seu bojo a expressão modificação do entendimento jurisprudencial e a indicação de seus efeitos temporais, independentemente da modulação, a qual já foi descartada.

IV. A decisão em concreto sobre os processos com coisa julgada sobre CSLL

19. Isto posto, passa-se à aplicação das Teses ao caso concreto da CSLL.

Uma parte da confusão instaurada no mercado e no debate jurídico decorre de um vídeo divulgado pelo Ministro Barroso, Relator do RE n. 955.227 (Tema n. 885), no qual ele explica o alcance da decisão¹⁸, e de uma notícia no site do STF em que consta explicação do referido Ministro de que “não se pode falar em prejuízo às empresas uma vez que, no caso em debate, o STF validou o imposto em 2007 e, desde então, as empresas deveriam ter passado a pagar ou no mínimo ter provisionado recursos para esta finalidade”. O Ministro se refere à decisão do STF ocorrida em 2007, na ADI n. 15, que entendeu devida a CSLL, produzindo “eficácia contra todos e efeito vinculante” (art. 102, § 2º, da CF).

¹⁷ Dentre vasta bibliografia sobre o assunto, ver Scaff, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

¹⁸ Ver: https://www.youtube.com/watch?v=F2-2bdXU_bg, último acesso em 1º de abril de 2023.

Aqui se vislumbra uma *contradição* entre a decisão proferida na *Tese* aprovada e sua *aplicação* ao *caso concreto*, em razão dos seguintes aspectos: (1) a *Tese* foi aprovada em 2023, *sem* modulação, logo seus efeitos não se aplicam ao passado, o que poderia ter sido feito (art. 27 da Lei n. 9.868/1999), gerando outro tipo de debate; (2) a *Tese* aprovada traz como inovação a *articulação* entre o controle difuso e o concentrado, com prevalência deste último, o que jamais havia sido feito pelo STF; (3) só por meio da aprovação da *Tese* é que se tornou *desnecessária* a ação rescisória para desconstituir a coisa julgada; (4) com a aprovação da *Tese* é que foi proclamado que, no conflito entre o Princípio da Segurança Jurídica, representado pela coisa julgada, e o Princípio da Isonomia, que consagra a concorrência empresarial, deve prevalecer este segundo, em detrimento do primeiro. Isso é fundamental para compreender que, mesmo após a ADI n. 15, de 2007, não havia sido declarada a prevalência do Princípio da Isonomia em face do Princípio da Segurança Jurídica, como ora fez o STF com a aprovação da *Tese*; (5) e, por fim, a *Tese* consagra a *irretroatividade* na exigência dos tributos de trato sucessivo, como a CSLL, o que está sendo realizado por meio de sua aplicação ao caso concreto. Além disso, (6) a análise do Ministro desconsidera a posição unânime no STF no Tema n. 733, que se tornou inaplicável em razão da decisão do STF, também unânime, com a decisão dos Temas n. 881 e n. 885, em fevereiro de 2023.

Parece claro que aplicar a uma decisão proferida em 2007 ao novo entendimento decidido em 2023 é modular para o passado e violar a retroatividade, o que é diretamente contrário ao que foi deliberado.

Desta forma, a *aplicação* feita pelo STF aos dois RE (*casos concretos*) conflita com a própria *decisão* do STF na *Tese* aprovada (Temas n. 885 e n. 881). A *Tese* é mais ampla que os *casos concretos*, por isso mesmo deve ser *aplicada* a eles. Com isso, identifica-se como incabível o *passivo* referente às duas empresas que constam dos RE n. 955.227 e RE n. 949.297, bem como o mencionado por todas que veicularam notas sobre *fatos relevantes*.

Observe-se que esta interpretação é consentânea com a racionalidade do julgamento da *Tese*, pois, ao fim e ao cabo, a *isonomia concorrencial* prevalecerá, *sem retroatividade* tributária (passado/passivo) e *respeitada a anterioridade e a noven-tena* (futuro/segurança jurídica), o que se destaca em razão da modificação jurisprudencial realizada.

20. Uma vez que o texto do acórdão ainda não foi publicado, diversas interpretações têm surgido acerca do pouco que foi divulgado oficialmente acerca do julgamento. Como se busca didatismo nesta exposição de um tema complexo, e para facilitar o entendimento, faz-se uma espécie de *FAQ* (*Frequently Asked Questions*), ou Perguntas Feitas Frequentemente, à luz de uma singela *linha do tempo*:

1992 2007 2015 2023



Pergunta-se: com base no que foi acima exposto e do pouco que foi oficialmente publicado, pois antecedente à publicação do acórdão, a decisão ocorrida

em 2023 pode desfazer a coisa julgada ocorrida em 1992? Sim, pois, *a partir de fevereiro de 2023* as decisões em controle concentrado podem desfazer a coisa julgada que lhe for contrária, sem a necessidade de interposição de ações rescisórias, em face da expressão “interrompem automaticamente seus efeitos”.

Com base no texto já publicado, é juridicamente sustentável afirmar que a coisa julgada obtida em 1992 é válida *até 2007*, quando o STF declarou que a exigência de CSLL é constitucional? Sim, pois os efeitos temporais da coisa julgada estavam plenos.

Da mesma forma, é juridicamente sustentável que a coisa julgada obtida em 1992 permaneceu válida *após 2007*, tendo em vista que nesta data o STF declarou constitucional a exigência de CSLL? Sim, pois a Constituição amparava a força da coisa julgada, que só poderia ser desfeita por meio de ações rescisórias, consoante reafirmado em 2015 pelo STF no julgamento do Tema n. 733.

Na mesma linha, é juridicamente sustentável que a coisa julgada obtida em 1992 permanecerá válida *após 2023*, em razão do julgamento dos Temas n. 881 e n. 885? Não, em razão da mudança de entendimento do STF tornando desnecessária ação rescisória para desfazer a coisa julgada, que terá seus “efeitos temporais” automaticamente interrompidos.

A partir de quando as empresas que não pagavam a CSLL por força da coisa julgada obtida em 1992 devem voltar a fazê-lo? Janeiro de 2024, em razão do princípio da anterioridade, também em sua vertente nonagesimal.

Existe alguma outra decisão do STF que acarrete modificação das respostas anteriores? Não. A Súmula n. 239, que estabelece ser “indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”, poderia ser considerada, mas seu entendimento não alcança a situação em apreço, como se vê no ARE n. 704.846 ED, relatado pelo Ministro Dias Toffoli em 2013, quando foi afirmado que “declarada a inconstitucionalidade da norma tributária, seu efeito perdura enquanto não ocorrerem alterações nas circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes quando prolatada a decisão”. Decisões semelhantes podem ser encontradas no ARE n. 861.473, relatado pelo Ministro Roberto Barroso em 2015 e no AI n. 791.071 AgR-ED, de relatoria do Ministro Dias Toffoli em 2014.

Muitas outras perguntas poderiam ser feitas, que acarretariam respostas mais complexas, porém o acima exposto é suficiente para a compreensão do assunto.

21. A esta altura da exposição parece claro que a interpretação fiscalista está partindo de um pressuposto *temporalmente falso*, qual seja, aplicando o que foi decidido *em caráter geral* em fevereiro de 2023 nos Temas n. 881 e n. 885 à situação concreta ocorrida em 2007, decorrente da ADI n. 15, que julgou constitucional a CSLL.

A interpretação fazendária *estaria coerente apenas se tivesse ocorrido o inverso*: a decisão *geral* dos Temas n. 881 e n. 885 tivesse sido julgada em 2007, e a decisão

concreta sobre a CSLL tivesse sido julgada em 2023 – porém *não foi isso que ocorreu*, mas exatamente o *contrário*, observada a linha do tempo. Caso isso tivesse ocorrido, a decisão do STF no Tema n. 733 em 2015 deveria ter sido outra, mas isso é um exercício de adivinhação, o que igualmente não cabe nesta análise.

Conclusões

22. É desconhecido se a interpretação ora exposta se sustentará *após* a leitura do acórdão, mas, em caso de divergência, certamente caberão *embargos de declaração* nos autos que tramitam no STF, e será necessário um novo texto, expondo a controvérsia sob outro prisma. Espera-se sinceramente que ambos não venham a ser necessários.

Por ora, pode-se afirmar que os enunciados dos Temas n. 881 e n. 885 caracterizam uma *virada jurisprudencial* no tratamento da matéria, um *overruling*.

Finalmente foi realizada a *harmonização* entre os dois tipos de controle de constitucionalidade adotados no Brasil, o concentrado e o difuso, *articulando-os* e declarando que o controle concentrado se superpõe ao difuso – isso ainda não havia sido proclamado pelo STF. Com isso, o sistema de controle de constitucionalidade torna-se muito mais concentrado, demonstrando cada vez mais o ocaso do sistema de controle difuso. Por certo que isso acarretará mais poder no STF, que terá sua pauta assoberbada, não só com as decisões em controle concentrado, mas com o acúmulo de processos de *reclamação* junto ao STF buscando realizar *distinguish* entre o precedente e o caso em apreço, exatamente na linha que se imaginava viesse a ocorrer, analisando o advento das *súmulas vinculantes* há vários anos¹⁹.

É também inovador o modelo de *relativização da coisa julgada proferida em controle difuso*, que passa a ser aplicado de forma *automática*, prescindindo de interposição de ação rescisória, e independente do prazo de dois anos previsto no CPC.

Outra característica desse julgamento é a de se constituir em dois níveis, isto é, *um* nível para todas as relações jurídicas de trato continuado que ocorrerão doravante, e *outro*, que é o de sua aplicação concreta para todas as situações em que venha a ocorrer tal dissídio jurisprudencial. Fica evidente que, nestes casos, o *Princípio da Isonomia*, sob a ótica concorrencial, passa a se sobrepujar ao *Princípio da Segurança Jurídica*, porém ambos permanecem válidos em nosso sistema, sob outras dimensões.

Esta decisão do STF *harmonizou* o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, *articulando* o difuso e o concentrado, ao estabelecer novos parâmetros principiológicos para sua aplicação, o que ocorrerá *doravante*, isto é, desta decisão

¹⁹ SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

para a *frente*, sem efeitos retroativos. No litígio entre o controle *difuso* e o controle *concentrado*, este prevalecerá.

Esta conclusão afasta o alegado passivo tributário das empresas com a CSLL, fruto da ADI n. 15, seja no montante de principal, juros ou multas. E torna desnecessário discutir os diversos Projetos de Lei já apresentados para anistiar esse pseudopassivo. Dá a falsa impressão que o instituto da coisa julgada acabou no Brasil, quando, na realidade, o STF pretendeu *articular e harmonizar* os dois sistemas de controle de constitucionalidade, com vistas à isonomia concorrencial, sem a criação de passivos tributários.

Com base no que já foi divulgado, não há passivo a ser discutido pelas empresas acerca de CSLL, pois a *aplicação* feita pelo STF aos dois RE (*casos concretos*) conflita com a própria *decisão* do STF na *Tese* aprovada (Temas n. 885 e n. 881).

23. Com o excesso de ruído em razão dessa decisão, há mesmo quem esteja propalando o *fim da coisa julgada e da segurança jurídica*. Não se compartilha dessa opinião. A coisa julgada permanece para uma enormidade de situações, exceto quando houver decisão diversa, a favor ou contra o contribuinte, em controle direto ou em Repercussão Geral. Tal afirmação é restrita à análise tributária ao mencionar a palavra “contribuinte”.

O que foi decidido apenas afasta “os efeitos temporais da coisa julgada”, o que é bem claro ao estabelecer que ela permanece válida, isto é, seus “efeitos temporais” permanecem vigendo, até que haja uma decisão em controle concentrado ou em repercussão geral analisando a exigência de determinado tributo *em concreto*, sem que haja a necessidade de ações rescisórias.

24. *De lege ferenda*, sugere-se aos órgãos de Administração Tributária a criação de mecanismos administrativos-fiscais que *alertem* de imediato os contribuintes que se encontrarem nessa situação, avisando-os que, respeitados os diversos âmbitos da anterioridade, os efeitos da coisa julgada em seus processos cessarão, em respeito ao Princípio da Isonomia concorrencial. Isso criará mais um mecanismo administrativo para a efetivação da segurança jurídica, pois muitas empresas, em geral pequenas e médias, podem não acompanhar passo a passo a jurisprudência do STF em matéria tributária e desconhecem que a decisão que amparava o não pagamento de determinado tributo, mesmo tendo operado a coisa julgada, deixou de ter seus efeitos temporais plenamente vigentes.

Bibliografia citada

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O problema da responsabilidade do Estado por atos lícitos*. Coimbra: Almedina, 1974.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo, Malheiros, 2003.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Controle de constitucionalidade, mutação jurídica e coisa julgada tributária – reflexos sobre a prescrição e decadência em matéria tributária. In: Queiroz, Luís Cesar Souza; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica..* Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada e livre concorrência. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* ano 4, n. 13. Belo Horizonte: Fórum, jan./mar. 2006.
- SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. V. II. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2012.