



CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo

CONSTITUTIONALITY CONTROL IN THE TAX SCOPE: the impact of making res judicata more flexible in successive tax relations

Urá Lobato Martins ¹

RESUMO: A pesquisa trata sobre o instituto da coisa julgada no contexto das relações tributárias de trato sucessivo, tendo como ênfase o controle de constitucionalidade. O artigo analisa as decisões proferidas em 2023 pelo Supremo Tribunal Federal – STF nos Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297, os quais tratam sobre o controle difuso de constitucionalidade e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária. A problemática reside no fato de que no ano de 1992 algumas empresas ajuizaram ações no modelo difuso de controle de constitucionalidade, tendo obtido êxito no sentido de não ter que pagar mais a CSLL. Ocorre que através de ADIN n. 15 (modelo concentrado de constitucionalidade), o STF decidiu em 2007 que a cobrança de CSLL seria constitucional, possuindo eficácia erga omnes e efeito vinculante. Dessa forma, o artigo possui as seguintes questões norteadoras: qual o impacto da nova hermenêutica constitucional sobre o tema? Quais os princípios fundamentais em colisão e quais os efeitos práticos do referido posicionamento? É possível a permanência no sistema jurídico de uma coisa julgada inconstitucional? Qual o papel da neutralidade tributária e da livre concorrência no caso em comento? A nível metodológico, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa.

Palavras-chave: coisa julgada; controle de constitucionalidade; tributação continuada; neutralidade; livre concorrência.

¹ Doutora em Políticas Públicas e Formação Humana pela UERJ, Mestre em Direito pela UFPA. Avaliadora de curso superior do MEC (Ministério da Educação). Advogada e Professora Universitária.





ABSTRACT: The research deals with the institute of res judicata in the context of successive treatment tax relations, with emphasis on constitutionality control. The article analyzes the decisions handed down in 2023 by the Federal Supreme Court - STF in the Extraordinary Appeals n. 955,227 and no. 949,297, which deal with the diffuse control of constitutionality and the effects of res judicata in tax matters. The problem lies in the fact that in 1992 some companies filed lawsuits in the diffuse model of constitutionality control, having been successful in the sense of not having to pay more CSLL. It turns out that through ADIN n. 15 (concentrated model of constitutionality), the STF decided in 2007 that the collection of CSLL would be constitutional, having erga omnes effectiveness and binding effect. Thus, the article has the following guiding questions: what is the impact of the new constitutional hermeneutics on the subject? What are the fundamental principles in collision and what are the practical effects of that positioning? Is it possible for something judged to be unconstitutional to remain in the legal system? What is the role of tax neutrality and free competition in the case under discussion? At the methodological level, the hypothetical-deductive method was used, with bibliographical and documental research, through a qualitative approach.

Keywords: res judicata; constitutionality control; continued taxation; neutrality; free competition.

1. Introdução

No âmbito tributário, há tributos cuja obrigação tributária é exaurida de forma isolada, mas há tributos, principalmente os que incidem em uma cadeia produtiva ou são apurados a partir do lucro obtido, que possuem sua cobrança de forma continuada. É o que ocorre com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), amparada no artigo 195, I, “c”, da Constituição Federal e na Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988, tendo como contribuinte pessoas jurídicas, cuja arrecadação é destinada ao financiamento da seguridade social.

O artigo trata sobre os efeitos da coisa julgada no contexto das relações tributárias de trato sucessivo, tendo como ênfase o controle de constitucionalidade. O artigo analisa o posicionamento proferido em maio de 2023 pelo STF – Supremo Tribunal Federal nos Recursos





Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297, que resultou na aprovação de dois temas (tese de repercussão geral) n. 885 e n. 881, respectivamente, os quais tratam sobre o controle difuso de constitucionalidade e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

No caso do Tema 885, trata-se sobre os “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”, no sentido de definir o alcance da inconstitucionalidade proferida em âmbito incidental quando ocorre, posteriormente, declaração de constitucionalidade no âmbito concentrado. O tema 881, decorrente do Recursos Extraordinário de n. 949.297, fixou que: “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.”

A problemática reside no fato de que no ano de 1992 algumas empresas ajuizaram ações no modelo difuso de controle de constitucionalidade, tendo obtido êxito no sentido de não ter que pagar mais a CSLL. Ocorre que através de ADIN n. 15 (modelo concentrado de constitucionalidade), o STF decidiu em 2007 que a cobrança de CSLL seria constitucional, possuindo eficácia erga omnes e efeito vinculante.

Diante disso, de acordo com o STF (2023), após 2007, passou a existir uma discrepância que afetou a livre concorrência, na medida em que alguns contribuintes ficaram dispensados do pagamento da CSLL, em função da decisão transitada em julgado, enquanto outros não gozavam da mesma vantagem competitiva.

O artigo possui as seguintes questões norteadoras: qual o impacto da nova hermenêutica constitucional sobre o tema? Quais os direitos fundamentais em colisão e quais os efeitos práticos do referido posicionamento? É possível a permanência no sistema jurídico de uma coisa julgada inconstitucional? Qual o papel da neutralidade tributária e da livre concorrência no caso em comento?

A nível metodológico, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa.

2. Posicionamento do STF através dos Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297





Ao julgar Recurso Extraordinário de n. 955.227, o STF considerou que por motivos de coerência, deveria prevalecer a mesma tese para o caso do Recurso Extraordinários 949.297. A seguir, serão analisados os pontos centrais do julgamento.

No caso concreto, determinado contribuinte obteve em primeiro grau decisão favorável que dispensava o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano de 1992, diante de vício formal de inconstitucionalidade que padecia a Lei nº 7.869/1988. Isto porque a referida contribuição só poderia ter sido instituída através de lei complementar, nos termos da Constituição Federal. Tal decisão transitou em julgado, porém, o STF passou a analisar os efeitos da coisa julgada quando diante do pronunciamento superveniente do em sentido contrário.

Com base no referido entendimento jurisprudencial, outros contribuintes individuais também ingressaram com ações judiciais para obter a declaração incidental de inconstitucionalidade da CSLL, tendo obtido êxito.

Eis a questão: se no futuro o STF analisasse a questão em sede de controle concentrado, modificando o posicionamento fixado em sede de controle difuso, seria possível a permanência no sistema jurídico de uma coisa julgada inconstitucional? A título de exemplo, cumpre mencionar um julgamento da CSRF Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocorrido em 2021, em que o CSRF analisou o caso de uma empresa que havia obtido decisão judicial favorável no sentido de afastar a obrigação de recolher a CSLL. Contudo, tal situação reverteu em decorrência do julgamento da ADI 15. Na ocasião, a decisão foi favorável ao contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE JULGAMENTO COM EFEITOS ERGA OMNES DECLARANDO A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. PREVALÊNCIA DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE DIFUSO.

Contra os contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial, transitada em julgado, proferida em sede de controle difuso, declarando a inconstitucionalidade de lei que instituiu um determinado tributo, não pode ser lavrada Autuação referente a tal obrigação.

Não pode haver a sobreposição de declaração de constitucionalidade, posterior e superveniente, dessa Contribuição Social pelo E. Supremo Tribunal Federal, sob pena de esvaziamento da eficácia do controle difuso de constitucionalidade, conforme





entendimento estampado no REsp nº 1.118.893/MG, julgado dentro do regime do art. 543-C do CPC/73 (Tema Repetitivo 340). Incidência da previsão do §2º, do art. 62, do Anexo II, do RICARF vigente.

As alterações na legislação da CSLL, promovidas após a Lei nº 7.689/88, não modificaram os elementos primordiais de sua regra matriz, restando preservada a sua materialidade e os demais critérios do seu arquétipo jurídico.

Sob todas essas circunstâncias, somente poder-se-ia exigir CSLL do contribuinte se fosse, previa e definitivamente, obtido êxito pela Fazenda Nacional no exercício da prerrogativa excepcional tratada no inciso I, do art. 471 do CPC/73 (inciso I, do art. 505 do Codex Processual Civil de 2015) (Número do Processo 10670.002503/2009-27, RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR, Data da Sessão 07/10/2021, Nº Acórdão 9101-005.822)

Em contrapartida, segundo o STF (2003, p. 2), “as decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante”. A questão foi que em 2007, através de do controle de constitucionalidade concentrado via Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 15, o STF declarou a constitucionalidade da questionada Lei nº 7.869/1988, possuindo eficácia erga omnes e efeito vinculante. Diante disso, de acordo com o STF (2023), após 2007, passou a existir uma discrepância desigual que afetava a livre concorrência, na medida em que alguns contribuintes ficaram dispensados do pagamento da CSLL, em função da decisão transitada em julgado, enquanto outros não gozavam da mesma vantagem competitiva.

Noutras palavras, o STF definiu que o controle de constitucionalidade em sede controle concentrado ou em repercussão geral tem o condão de cessar os efeitos da coisa julgada que trate sobre tal matéria e não sido julgado em sede de controle difuso.

Sabe-se que de acordo com o art. 102, § 2º, da Constituição Federal, apenas o controle de constitucionalidade concentrado tem o condão de produzir efeito erga omnes e vinculante em relação aos demais órgãos do Judiciário à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A Lei n. 9.868/1999, por sua vez, em seu art. 28, parágrafo único, estabelece que “a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal”. Há a possibilidade, ainda, nos termos do art. 27 da referida lei, do STF modular os efeitos da decisão proferida. No entanto, ao julgar os





Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297, o STF decidiu, por maioria, não modular os efeitos da decisão.

No que tange ao instituto da Repercussão Geral, com o advento da Emenda Constitucional n 45/2004, foi introduzido ao art. 102 da Constituição Federal o § 3º, estabelecendo que compete ao Recorrente, no recurso extraordinário, demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 1.035 que o STF sequer conhecerá do Recurso Extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, sendo que o § 1º do referido artigo considerar repercussão geral “a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”.

No caso dos Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297 foi reconhecida a repercussão geral, sendo que maio de 2023 o STF aprovou dos temas (tese de repercussão geral) n. 885 e n. 881, decorrentes dos referidos recursos, respectivamente, os quais tratam sobre o controle difuso de constitucionalidade e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária. No caso do Tema 885, trata-se sobre os “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”, no sentido de definir o alcance da inconstitucionalidade proferida em âmbito incidental quando ocorre, posteriormente, declaração de constitucionalidade no âmbito concentrado.²

O tema 881, decorrente do Recursos Extraordinário de n. 949.297, fixou que: “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo

² “As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (STF, 2023b)





anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.”³

Em decorrência de tal julgamento, foi fixada a seguinte tese de repercussão geral nos Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n 949.297, o STF entendeu que a tese de repercussão geral vinculada aos temas n. 881 e n. 885 deveriam ser uniformes, tendo sido fixado nos seguintes termos:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (STF, 2023b)

Com o intuito de minimizar os impactos aos contribuintes, o STF (2023) fixou como marco temporal a data do novo julgamento. Logo, não há que se falar em prejuízo retroativo, pois o período anterior está coberto pela decisão transitada em julgada, considerando que o STF ao fixar a tese de repercussão geral, determinou a obediência aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade. No caso da CSLL, é possível a incidência da anterioridade nonagesimal.

Sobre a questão, Barroso (2019, p. 303-304) considera a possibilidade de a coisa julgada ser relativizada, nos casos que ocorra a análise da constitucionalidade de forma superveniente. Inclusive, Barroso (2019, p. 176) esclarece que quando ocorre o trânsito em julgado de uma decisão no âmbito do controle abstrato, sua eficácia será meramente subjetiva, ou seja, limitada às partes. Porém, a eficácia objetiva da coisa julgada ficará limitada e demarcada pelo pedido e sua respectiva decisão. No entanto, “a tese firmada em repercussão geral, pelo STF, produzirá efeitos gerais – para além do processo em que foi proferida – ainda que firmada no âmbito do controle difuso” (Barroso, 2019, p. 177).

³ “Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal, o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão 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 Supremo Tribunal Federal.” (STF, 2023b)





Para Barroso, (2019, p. 184), “uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, seja em controle incidental ou em ação direta, deve ter o mesmo alcance e produzir os mesmos efeitos”. Nesse sentido, Barcellos (2023, p. 616) destaca uma tendência em aproximar mecanismos de controle difuso e incidental, através da “atribuição de efeitos gerais e em alguns casos vinculantes às decisões proferidas em sede de controle difuso e incidental”.

Mendes (2012, p. 747), por sua vez, também ressalta que é mais uma fase do fenômeno de objetivação do controle incidental de constitucionalidade, quando no recurso extraordinário, ocorre a utilização da “repercussão geral faz com que as decisões proferidas nos processos-paradigmas espraíem seus efeitos para uma série de demandas sobre igual tema, antes mesmo da conversão do entendimento em súmula vinculante”.

Ao proferir seu voto no Recurso Extraordinário de n. 955.227, o Ministro Roberto Barroso reafirmou seu entendimento, mencionando o fenômeno da objetivação do controle difuso, ressaltando que “é incontestado que as decisões proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral e as proferidas em controle concentrado gradativamente têm adquirido os mesmos efeitos, seja pela atuação do próprio Poder Judiciário ou do Poder Legislativo” (STF, 2023, p. 11). Em razão disso, sustentou que “a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, não é valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. No presente caso, como já abordado, refere-se à igualdade e à livre concorrência” (STF, 2023, p. 18-19).

Nesse sentido, ao proferir seu voto, o Ministro Alexandre de Moraes citou a jurisprudência firmada através do Agravo de Instrumento 11.227, julgado em 05/06/1944, através do qual o STF entendeu que “não alcança os efeitos da coisa julgada, em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes”. Dessa forma, o referido ministro entendeu que não há que se falar em trânsito em julgado quando o lançamento tributário debatido em juízo for relativo a um exercício específico.⁴

⁴ Na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário de n. 955.227, foram citados também os seguintes precedentes: “Acolho os embargos de declaração tão somente para sanar omissões no tocante à incidência da Súmula 239 da Corte na hipótese dos autos. (...). De qualquer forma, observo que a orientação da jurisprudência da Corte, há muito, é no sentido de que a referida súmula só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos, e não nas hipóteses em





Em outras palavras, foi mantido o entendimento do STF no sentido de que não haveria relação jurídico tributária continuativa que não pudesse ter uma mudança de entendimento acerca de sua cobrança. A seguir, serão analisados os possíveis impactos de tal decisão.

3. Repercussão do posicionamento do STF ao relativizar a coisa julgada em matéria tributária

A Constituição Federal em seu artigo 5º, XXXVI, determina que a lei não prejudicará a coisa julgada. O Código de Processo Civil, por sua vez, em seu artigo 502 estabelece que “denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Dellore (2013), ao tratar acerca da diferença entre os limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, destaca que os limites subjetivos estão vinculados aos litigantes, sendo que no caso dos limites objetivos, a coisa julgada fica vinculada à sentença. “Assim, os limites da coisa julgada são relacionados à incidência da imutabilidade e indiscutibilidade da *res judicata* em relação a uma decisão judicial: (i) qual parte da decisão (limites objetivos) e (ii) quem deverá observar a decisão (limites subjetivos)” (Dellore, 2013, p. 386).

O recente posicionamento do STF demonstra uma relativização da coisa julgada em matéria tributária, considerando que os contribuintes que conseguirem decisões favoráveis que tenham transitado em julgado, não poderão, efetivamente, realizar um planejamento tributário com mais segurança jurídica, na medida em que uma possível decisão posterior do STF, no âmbito concentrado ou em repercussão geral, poderá cessar os efeitos da decisão outrora favorável. Consequentemente, surge para os advogados o dever de informar seus clientes de tal fato, considerando a possibilidade de uma determinação exação fiscal ter sua cobrança

que tenha sido proferida decisão que trate da própria existência da relação jurídica tributária continuativas, como assentou o acórdão recorrido” (AI 791.071 AgR-ED, REL. MIN. DIAS TOFFOLI, 1ª T, j. 18-2-2014, DJE de 18/3/2014). “Note-se, por oportuno, que o pedido inicial acolhido no acórdão recorrido não é de anulação de lançamento de exercício financeiro específico, caso em que poderia incidir a Súmula 239/STF, mas, sim, de declaração de inconstitucionalidade do IPTU progressivo incidente sobre determinados imóveis 'enquanto o fundamento para a respectiva cobrança for a legislação atual'. Declarada a inconstitucionalidade da norma tributária, seu efeito perdura enquanto não ocorrerem alterações nas circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes quando prolatada a decisão” (ARE 704.846 ED, REL. MIN. DIAS TOFFOLI, 1ª T, j. 28-5-2013, DJE de 8/8/2013)





retomada diante de um novo pronunciamento que decida pela sua constitucionalidade no âmbito do controle de constitucionalidade concentrado.

Eis a questão: se os impostos e contribuições incidem justamente em uma cadeia produtiva, considerando o auferimento de determinado lucro, as relações de trato sucessivo não terão mais segurança jurídica, sendo os efeitos da coisa julgada no modelo difuso apenas temporário. A questão a ser analisada é se tal entendimento representa ofensa a algum princípio fundamental.

Sabe-se que não há direito fundamental absoluto, pois é possível que em determinado contexto os princípios entrem em colisão. Nos termos do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Porém, também estabelece a vedação de tratamento desigual, em seu art. 150, II, bem como a livre concorrência no art. 170, IV e art. 146-A.

Ao tratar sobre a possibilidade de relativizar a coisa julgada, Barroso (2019) destaca que o princípio da segurança jurídica não é absoluto.

É possível cogitar, portanto, da necessidade de fazer sua ponderação com outros princípios de igual estatura, como o da justiça ou da moralidade, mediante a utilização do princípio instrumental da razoabilidade-proporcionalidade. Essa será, no entanto, uma situação excepcionalíssima. Até porque a coisa julgada, como já mencionado, é uma regra de concretização de um princípio (o da segurança jurídica), o que reduz a margem de flexibilidade do intérprete. Somente em situações-limite, de quase ruptura do sistema, será legítima a superação da garantia constitucional da coisa julgada (Barroso, 2019, p. 304).

Assim, indaga-se: qual seria a situação-limite citada por Barroso (2019) capaz de afastar o princípio da segurança jurídica? O caso em comento representa uma dessas situações excepcionais, visto que não seria coerente permitir no sistema jurídico a existência de uma coisa julgada inconstitucional.

A partir do momento em que fica caracterizada patente desigualdade tributária, com ofensa à igualdade tributária e à livre concorrência, fica demonstrada que a neutralidade fiscal deixou de existir. Não há como subsistir decisões que favoreçam apenas alguns contribuintes em detrimento dos demais. Logo, torna-se necessário harmonizar através da ponderação dos direitos fundamentais que estão em colisão, conforme ensina Alexy (1988).





De um lado, há o direito à segurança jurídica oriundo da coisa julgada. De outro, o direito à igualdade e livre concorrência. Portanto, não seria coerente, em nome da segurança jurídica, permitir relações tributárias desiguais que impactam no âmbito da economia, ao criar um sistema desigual de condições, o que se opõe a um sistema de livre concorrência preconizado na Carta Magna de 1988.

Ao se falar em livre concorrência, Bomfim (2011, p. 21) destaca que o princípio da livre concorrência pressupõe a competitividade, influenciado nos preços, dinâmica do mercado, devendo o Estado atuar com neutralidade, sem gerar proteção desigual. Assim, Bomfim (2011, p. 281) destaca que o que garante a igualdade de condições no âmbito econômico é justamente a efetivação do princípio da livre concorrência, pois garantir igualdade de condições é primordial. Logo, diante de uma situação de desigualdade entre os competidores, o referido autor destaca que estaria presente a ofensa ao princípio da livre concorrência e, por conseguinte, ao princípio da neutralidade concorrencial. Noutras palavras, a ofensa restaria caracterizada diante de uma vantagem competitiva.

Nessa linha, Schoueri (2009) ensina que o Estado deve fiscalizar para que não haja qualquer forma de privilégio entre os agentes econômicos em detrimento de seus concorrentes. Justamente por isso, é vedado, segundo o autor, eliminar a igualdade de condições competitivas, através de cargas tributárias díspares.

Para Schoueri (2023, p. 213), o Princípio da Livre Concorrência representa um limite para a atuação do legislador tributário, mediante o Princípio da Neutralidade Concorrencial da tributação. Isto não significa, segundo o autor, tributo neutro ou atuação neutra, mas sim, uma ponderação na atuação. Segundo Schoueri (2023), as normas tributárias podem induzir determinados comportamentos aos agentes econômicos, como instrumento de intervenção estatal. Em razão disso, o autor busca um outro sentido para a neutralidade tributária. O autor defende que a neutralidade deve refletir a criação de um ambiente de igualdade de condições.

Assim, a competitividade é pressuposto intrínseco da livre concorrência, considerando seu impacto no âmbito do mercado, cabendo ao Estado garantir a neutralidade fiscal, não permitindo a existência de situações desiguais, garantindo, assim, igualdades de condições no mercado. Logo, diante de uma situação de desigualdade entre os competidores, ocorrerá ofensa através da concessão de uma vantagem competitiva.





Nauata (2020, p. 143), considera que “o fato de a sentença deixar de produzir seus efeitos futuramente não importa violação da coisa julgada, a qual encontra seus limites objetivos na parte dispositiva da sentença e nos contornos de sua eficácia preclusiva”. De qualquer forma, a autora entende que no caso em que o STF modifique o entendimento acerca de um tributo, que antes foi considerado inconstitucional, deverá notificar o contribuinte previamente, sem acertar multas e juros, em homenagem ao princípio da boa-fé e segurança jurídica.

Farinha (2009, p. 38), por sua vez, sustenta que a coisa julgada gera um contraponto entre os princípios da segurança jurídica, em face de decisão definitiva, e o da isonomia, que versa sobre um sistema de igualdade de condições, inerente a um sistema de livre-concorrência.

Ao analisar a coisa julgada tributária, Alho Neto (2019, p. 217) entende que a relativização da coisa julgada tributária deve ocorrer com a comprovação inequívoca, resguardando os efeitos pretéritos, em homenagem à segurança jurídica para preservar a confiança gerada pela decisão judicial que beneficiou os jurisdicionados.

Scaff (2023), ao analisar a *escolha política* adotada pelo STF, entre *segurança jurídica* e *isonomia*, defende que ficou claro que foi dada prioridade à isonomia concorrencial em face da segurança jurídica que decorre da coisa julgada, ressaltando que a decisão do STF não representa ameaça a possíveis passivos tributários pretéritos.

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. (SCAFF, 2023, p. 468).

Durante o julgamento do STF, o Ministro Luís Roberto Barroso (2023, p. 22) destacou que deve ser aplicada a cláusula *rebus sic stantibus*, sendo que a coisa julgada não pode ser considerada um salvo conduto, pois “alterado o contexto fático e jurídico, com o pronunciamento desta Corte em repercussão geral ou em controle concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem se adaptar”.

Logo após o julgamento dos Recursos Extraordinários de n. 955.227 e n. 949.297, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional divulgou nota sobre os possíveis efeitos da





decisão no âmbito da coisa julgada, sustentando que “quem vai se beneficiar são os contribuintes que pagam os tributos de acordo com os precedentes do STF e vinham sendo prejudicados pelo fato de seus concorrentes terem decisões contrárias, que foram lavradas quando o STF ainda não tinha definido o tema” (Ministério da Fazenda, 2023, on line).

Por isso não há flexibilização, desconstituição ou relativização. Há, simplesmente, cessação da eficácia da coisa julgada, já que os fatos futuros passam a ser regidos pela norma do precedente. Não há qualquer novidade nisso. Toda sentença que envolve relações de trato continuado possui, implicitamente, a cláusula *rebus sic stantibus*. Deve-se ter em mente que os Temas ns.º 881 e 885 têm como pano de fundo a relação jurídico-tributária de trato continuado, aquela que se protraí no tempo e alcança fatos geradores futuros. (Ministério da Fazenda, 2023, on line)

Através de levantamento realizado pela RFB – Receita Federal do Brasil (2023), acerca do impacto na economia decorrente da decisão do STF sobre a CSLL, foi detectado que grande parte dos contribuintes, que seriam potencialmente atingidos pela decisão do STF, já estavam recolhendo o tributo. Dessa forma, de acordo com a RFB (2023), cerca de 87,1% dos contribuintes já confessam e recolhem tanto o IRPJ quanto a CSLL, sendo que “especificamente tratando de amostra de 51 contribuintes possivelmente atingidos pela decisão do STF, verificou-se que 35 deles já confessaram débitos de CSLL e pagaram um montante global superior a R\$ 22,1 bilhões”. Segundo a Receita Federal (2023), a maioria dos contribuintes que tributam seus resultados pelo lucro real, reconhecem o dever de pagar o IRPJ e a CSLL, através da informação dos valores na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), com a respectivo pagamento.

Caliendo (2016) ensina que as únicas discriminações tributárias legítimas seriam as que estabelecem incentivos a uma categoria de pessoas justamente para promover o combate às desigualdades sociais e econômicas, justificando um tratamento diferenciado a um determinado setor econômico, a partir da lógica econômica de desenvolvimento.

Portanto, conforme ensina o autor, a extrafiscalidade, ao afastar a isonomia tributária, é justificada pela necessidade de correção mediante a política fiscal para algum bem maior. Diante disso, Caliendo (2016) defende que aqueles que pleitearam junto ao Judiciário a extensão de benefícios tendo como fundamento a isonomia, não tiveram êxito, considerando





que a extrafiscalidade é norteadada pela discricionariedade, bem como conveniência e oportunidade a ser utilizada pelo Estado.

Maciel e Mollica (2023), ao analisarem as demandas judiciais tributárias e o impacto no direito concorrencial, ponderam que “as medidas judiciais não podem, por si só, serem fomentadoras de injustiças fiscais, como por exemplo tratou-se nos Temas 881 e 885, do Supremo Tribunal Federal”. Diante disso, os autores afirmam que o julgamento do STF prestigia o equilíbrio fiscal, na medida em que apenas um pequeno número de empresas não pagava o tributo em questão em detrimentos das demais.

4. Considerações finais

Inicialmente, o artigo pretendia analisar as seguintes questões norteadoras: qual o impacto da nova hermenêutica constitucional sobre o tema? Quais os direitos fundamentais em colisão e quais os efeitos práticos do referido posicionamento? É possível a permanência no sistema jurídico de uma coisa julgada inconstitucional? Qual o papel da neutralidade tributária e da livre concorrência no caso em comento?

Diante do exposto, restou evidenciado que o instituto da coisa julgada em matéria tributária ganhou novas perspectivas diante do julgamento da ADI 15 em 2007, pois ao ser declarada a constitucionalidade da CSLL, as empresas que tiveram decisões judiciais favoráveis no âmbito do controle difuso de constitucional, estavam em situação de privilégio em detrimentos das demais. Em função disso, tal disparidade afetava a livre concorrência.

Da análise do posicionamento do STF, depreende-se que foi definido que não há relação jurídica tributária continuativa que não possa ser objeto de mudança de entendimento acerca de sua cobrança. Isto porque, de acordo com o STF (2023), após 2007, passou a existir uma discrepância desigual que afetou a livre concorrência, na medida em que alguns contribuintes ficaram dispensados do pagamento da CSLL, em função da decisão transitada em julgado, enquanto outros não gozavam da mesma vantagem competitiva.

A nova hermenêutica adotada pelo STF definiu que o controle de constitucionalidade em sede controle concentrado ou em repercussão geral tem o condão de cessar os efeitos da coisa julgada que trate sobre tal matéria e não tenha sido julgado em sede de controle difuso.





Ao analisar possíveis impactos da nova hermenêutica constitucional sobre o tema, cumpre mencionar que não há que se falar em prejuízos decorrentes da nova hermenêutica, visto que com o intuito de minimizar os impactos aos contribuintes, ao fixar a tese de repercussão geral, o STF determinou a obediência aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade. No caso da CSLL, é possível a incidência da anterioridade nonagesimal.

Na prática, através do levantamento realizado pela Receita Federal do Brasil (2023), foi constatado que grande parte dos contribuintes, que seriam potencialmente atingidos pela decisão, já estavam recolhendo o tributo.

Diante disso, necessário analisar quais os direitos fundamentais ficaram em colisão e quais os efeitos práticos do referido posicionamento. De início, necessário ressaltar que não há direito fundamental absoluto, pois é possível que em determinado contexto os princípios entrem em colisão. Nos termos do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Porém, também estabelece a vedação de tratamento desigual, em seu art. 150, II, bem como a livre concorrência no art. 170, IV e art. 146-A.

Assim, de um lado, há o direito à segurança jurídica oriundo da coisa julgada. De outro, o direito à igualdade e livre concorrência. Portanto, não seria coerente, em nome da segurança jurídica, permitir relações tributárias desiguais que impactam no âmbito da economia, ao criar um sistema desigual de condições, o que se opõe a um sistema de livre concorrência preconizado na Carta Magna de 1988.

Noutras palavras, através da ponderação, é possível observar que o princípio da segurança jurídica oriunda da coisa julgada, não pode prevalecer em detrimento ao direito à igualdade e livre concorrência. Caso contrário, o Judiciário estaria permitindo relações tributárias desiguais que impactam no âmbito da econômico, ao aceitar um sistema desigual de condições, o que se opõe ao modelo de livre concorrência previsto como um dos princípios que fundamentam a ordem econômica.

Cumpre destacar o papel da neutralidade tributária e da livre concorrência no caso em comento. Sabe-se que a competitividade é pressuposto intrínseco da livre concorrência, considerando seu impacto no âmbito do mercado, cabendo ao Estado garantir a neutralidade





fiscal, não permitindo a existência de situações desiguais, garantindo, assim, igualdades de condições no mercado. Logo, diante de uma situação de desigualdade entre os competidores, ocorrerá ofensa através da concessão de uma vantagem competitiva. Assim, os agentes econômicos devem atuar com iguais condições competitivas.

Portanto, não é possível a permanência no sistema jurídico de uma coisa julgada inconstitucional, pois o caso em questão releva uma desigualdade tributária que se instalou, posteriormente, quando o STF passou a analisar a questão através do controle de constitucionalidade no modelo concentrado.

De fato, o ideal seria que relações jurídicas tributárias não sofressem qualquer tipo de relativização. Porém, não há direito fundamental absoluto, uma vez constatada a ofensa à igualdade tributária e à livre concorrência, fica demonstrada que a neutralidade fiscal deixou de existir. Não há como subsistir decisões judiciais que favoreçam apenas alguns contribuintes em detrimento dos demais.

Em suma, o controle de constitucionalidade, seja no âmbito difuso ou concentrado, não deve ser utilizado para gerar desequilíbrio concorrencial no âmbito da tributação, pois isto impactará conseqüentemente na livre concorrência, salvo os casos em que ocorra a utilização pelo Estado de instrumento de política fiscal e econômica respaldados na extrafiscalidade e no interesse público, através de estímulos pontuais, para interferir no mercado, economia, dentre outros.

Dessa forma, conforme ensina Barroso (2009), somente em situações-limite seria possível uma ruptura no sistema de segurança jurídica para os fins de relativizar a coisa julgada. O caso em concreto, portanto, versou justamente sobre essa situação-limite, uma vez que representa uma dessas situações excepcionais, pois não seria coerente permitir no sistema jurídico a existência de uma coisa julgada inconstitucional.

Consagra-se, assim, a hermenêutica constitucional no sentido de que é possível relativizar os efeitos da coisa julgada no contexto das relações tributárias de trato sucessivo, pois o controle de constitucionalidade em sede controle concentrado ou em repercussão geral podem interromper, automaticamente, os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado decorrentes do controle de constitucionalidade difuso.





Referências

- ALEXY, Robert. **Colisão e Ponderação Como Problema Fundamental da Dogmática dos Direitos Fundamentais**. Palestra proferida na casa Rui Barbosa, em 10.12.1998. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes.
- ALHO NETO, João de Souza. Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência. **Revista Direito Tributário Atual nº 43**. ano 37. p. 197-221. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de direito constitucional**. 5. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Tributação e Livre Concorrência**, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.
- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo 10670.002503/2009-27, **RECURSO ESPECIAL**, Data da Sessão 07/10/2021, Nº Acórdão 9101-005.822.
- DELLORE, Luiz. *Estudos sobre coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- FARINHA, Ana Patrícia Lopes. Coisa Julgada em Matéria Tributária. **Livro Justiça Federal**, p. 15-56, 2009.
- MACIEL, Lucas Pires; MOLLICA, Rogério. Demandas judiciais tributárias e o impacto no direito concorrencial. **Revista de Constitucionalização do Direito Brasileiro**, 5(1), 2022, 159–185.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade - Estudos de Direito Constitucional**, 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.





MINISTÉRIO DA FAZENDA. PGFN divulga nota sobre julgamento de efeitos da coisa julgada em matéria tributária. Publicado em 10/02/2023.

NAUATA, Leticia Alessandra Costa. **Controle de constitucionalidade e coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de natureza continuativa**. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, 160f.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Levantamento da Receita Federal demonstra impacto reduzido na economia decorrente da decisão do STF sobre “coisa julgada”, envolvendo a CSLL. Publicado em 02/03/2023.

SCAFF, Fernando Facury. As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada. **Revista Direito Tributário Atual n° 53**. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.). **Princípio e Limites da Tributação 2: Os princípios da ordem Econômica e a Tributação**. Ed. Quartier Latin: São Paulo, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 955227**, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2023, publicado em 02/05/2023, 2023a.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 949297**. Relator(a): Min. EDSON FACHIN. julgado em 08/02/2023, publicado em 02/05/2023, 2023b.

