

EFICÁCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA. DIREITO INTERTEMPORAL E COISA JULGADA. MUDANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Autor do livro *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado* (14. ed. MP Editora, 2021). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 07.06.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Criação de novo direito 2.1 O poder de legislar e seus limites 2.2 Direito novo e segurança jurídica 3 Vigência e eficácia das normas tributárias 3.1 Princípios da anterioridade e da irretroatividade 3.2 Eficácia de decisão definitiva sobre inconstitucionalidade 3.3 Eficácia das mudanças na jurisprudência dominante 3.4 Coisa julgada 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é abordar algumas questões jurídicas que surgem ao longo do processo de concretização do direito e que dizem respeito às condições e requisitos para que uma norma adquira vigência e eficácia. A análise das questões terá como foco as normas tributárias à luz dos preceitos da Constituição Federal (CF) e do Código Tributário Nacional (CTN) e de outras leis.

PALAVRAS-CHAVE: Poder de legislar. Eficácia. Coisa julgada. Norma inconstitucional. Jurisprudência.

EFFECTIVENESS OF THE TAX RULE. INTERTEMPORAL LAW AND RES JUDICATA. CHANGE IN DOMINANT JURISPRUDENCE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Creation of new law 2.1 The power to legislate and its limits 2.2 New law and legal certainty 3 Validity and effectiveness of tax rules 3.1 Principles of anteriority and non-retroactivity 3.2 Effectiveness of final decision on unconstitutionality 3.3 Effectiveness of changes in dominant jurisprudence 3.4 Res judicata 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: The purpose of this study is to address some legal issues that arise throughout the process of implementation of the law and that concern the conditions and requirements for a rule to acquire validity and effectiveness. The analysis of the issues will focus on tax rules in the light of the precepts of the Federal Constitution (CF) and the National Tax Code (CTN) and other laws.

KEYWORDS: Power to legislate. Effectiveness. Res judicata. Unconstitutional rule. Case law.

1 INTRODUÇÃO

A vigência e a eficácia das normas jurídicas em geral são questões associadas ao poder de legislar e seus limites. A dimensão material e os requisitos para o exercício do poder de legislar são estabelecidos por normas que existem com o propósito de permitir a criação de direito novo que seja válido. Direito novo é aquele que estabelece prescrições sobre o que deve ser feito (o que é permitido, obrigatório ou proibido) em caráter inaugural; assim, estabelecer direito novo consiste em alterar o estado de direito vigente mediante a inserção ou retirada de norma integrante do sistema de direito positivo. A criação de direito novo, portanto, consiste: (a) na edição de norma ou conjunto de normas novas para estabelecer regramento onde não existe; (b) pela modificação do direito posto em razão de substituição, supressão ou acréscimo, nos textos normativos; e, (c) em decorrência da revisão de interpretações¹ que estejam sendo adotadas, quando surge o denominado “processo de mutação informal” de normas em geral.

O processo necessário e suficiente para a criação de direito novo deve ocorrer de acordo com os critérios de validade estabelecidos nas normas vigentes, tendo em conta que o direito positivo é modificado segundo as normas (regras

1. MENDES, Gilmar. Limite entre interpretação e mutação: análise sob a ótica da jurisdição constitucional brasileira. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MORAIS, Carlos Blanco de (org.). *Mutações constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 188.

e princípios) que o constituem e não com base em elementos que estejam fora do ordenamento jurídico. O direito criado e suscetível de ser aplicado em concreto é afetado pelos valores da comunidade que formam um “baldrame axiológico”² que indica as diretrizes a serem seguidas pelo direito posto e está sujeito a mutações com o passar do tempo e com a marcha da sociedade.

Para que possa ser reputado válido, o direito novo deve adentrar o ordenamento jurídico por intermédio de fontes formais editadas por autoridade competente. Os poderes referidos no art. 2º da Constituição Federal (CF) são autoridades competentes e agem pela intervenção de seus órgãos, dentre os quais está a administração pública, que exerce poderes normativos e executivos. Além disso, criam direito novo as pessoas naturais ou jurídicas que sejam dotadas de capacidade jurídica para criar obrigações e adquirir direitos em relação a outras pessoas. Como princípio geral, as fontes formais devem ser produzidas de acordo com os processos legislativos aplicáveis, segundo as regras e os princípios da CF ou da lei. Por fim, o direito novo deve ser materialmente compatível com as normas do escalão superior da ordem jurídica: assim, as emendas à Constituição e leis ou diplomas normativos com força de lei devem ser compatíveis com as normas constitucionais, e os atos normativos subalternos à lei devem ser congruentes com os mandamentos e permissões contidos nas leis.

O direito posto é sujeito à interpretação e à aplicação: em ambos os casos, há construções de normas que não se confundem com os textos normativos. Esse processo de criação pode sofrer alterações mesmo que os textos não mudem, de modo que a criação do direito novo é sujeita a processos informais de mutação das construções.

2 CRIAÇÃO DE NOVO DIREITO

O poder de legislar é atribuído a diversas pessoas, e, por isso, é errôneo supor que a atividade legislativa constitui monopólio do Poder Legislativo. O Poder Executivo e o Poder Judiciário³, assim como a administração pública e

2. HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991. p. 15.

3. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução: Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 195-196: “Quando soluciona uma disputa entre duas partes, ou quando sentencia uma punição para um acusado, o tribunal aplica, é verdade, uma norma

os particulares, criam direito novo que afetam a esfera jurídica de outrem ou a esfera jurídica própria. Legislador, portanto, é todo órgão ou pessoa que detém poderes derivados da Constituição ou da lei para editar normas gerais ou individuais. O exercício do poder de legislar é vinculado à produção de normas válidas, cujo incumprimento é sujeito a sanções restritivas de direitos ou nulidade.

No processo legislativo em que há participação dos poderes previstos no art. 2º da CF é possível que as fontes formais das normas sejam produzidas por um único poder ou com o concurso necessário de outro. Assim, por exemplo, a edição de uma Emenda Constitucional ocorre exclusivamente⁴ no âmbito do Poder Legislativo, pois se trata de ato de competência exclusiva do Congresso Nacional, que requer a atuação de dois órgãos: a Câmara dos Deputados (ou a Assembleia Legislativa, nos Estados) e o Senado Federal. Por outro lado, a edição de uma lei ordinária começa com um projeto que tramita em órgãos do Poder Legislativo, mas o ato final, a sanção, é de competência de órgão máximo do Poder Executivo.

Há casos em que o processo legislativo começa com ato do Poder Executivo e requer providências *a posteriori* do Poder Legislativo, e há situações em que o processo começa e termina no âmbito do Poder Executivo. Segundo rito estabelecido no art. 62 da CF, as medidas provisórias estão sujeitas a um processo específico que começa com a sua publicação pela autoridade máxima do Poder Executivo, e a intervenção do parlamento ocorre após esse ato, com o objetivo de aprovar a conversão em lei ou com a edição de um decreto legislativo para regular os efeitos se não ocorrer a conversão. Os tratados firmados com outros países são frutos de negociações com outras nações, que, por isso, participam do processo de legislação em conjunto com as autoridades brasileiras. Eles são negociados pelo Presidente da República, com base nos poderes atribuídos pelo item VIII do art. 84 da CF, e aprovados pelo Congresso Nacional, por intermédio de decreto legislativo, nos termos do item I do art. 49 da CF. A edição de

geral de Direito estatutário ou consuetudinário. Simultaneamente, no entanto, o tribunal cria uma norma individual que estipula que uma sanção definida seja executada contra um indivíduo definido. Essa norma individual está relacionada às normas gerais, assim como um estatuto está relacionado à Constituição. Desse modo, a função judicial é, como a legislação, tanto criação quanto aplicação de Direito”.

4. O Presidente da República pode apenas propor (apresentar um texto) Emenda Constitucional com base no item I do art. 60 da CF.

decretos é de competência do chefe do Poder Executivo sem a intervenção do parlamento.

No âmbito do Poder Judiciário, a criação de direito é feita sem a participação de outros poderes. De acordo com a alínea “b” do item I do art. 96 da CF, compete privativamente aos Tribunais elaborar seus regimentos internos. Com base nesse preceito, os regimentos editados pelos Tribunais são discutidos e publicados sem a intervenção do Poder Executivo ou do Poder Legislativo. De igual modo, a edição de sentenças e acórdãos não requer a intervenção de outros poderes, a despeito de esses consistirem em atos legislativos que introduzem normas no ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal (STF) pode vir a declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou de parte dela, inovando na ordem jurídica: (a) ao removê-la do ordenamento jurídico, num processo que equivale, em termos materiais, a uma revogação da norma declarada inválida; (b) quando mantém intacto o texto da norma e declara que ela não é válida quando pretende atingir certos fatos; (c) quando decide pela repristinação de norma revogada por aquela que esteja sendo declarada inconstitucional; e, (d) quando, em situações especialíssimas, cria norma em caso de haver acolhimento de ação direta de inconstitucionalidade por omissão⁵. O Tribunal pode declarar a constitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo e participar do processo de positivação do direito, eliminando as incertezas sobre a validade da lei ou do ato normativo contestado.

A atividade legislativa da administração pública consiste na edição de normas de caráter geral e normas individuais que, em certas circunstâncias, são revestidas sob a forma de atos administrativos. Assim, por exemplo, a edição de um ato que cria uma obrigação tributária acessória tem caráter geral porque irá obrigar todos os destinatários e não somente um indivíduo. De igual modo, a publicação de um acórdão de um tribunal administrativo cria uma norma individual e concreta que reconhece a existência de uma relação jurídica entre uma pessoa e a entidade estatal e atribui direitos e obrigações estabelecidos em normas gerais; assim, a decisão que declara a validade ou a invalidade de

5. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão ADO 30, o Plenário do STF decidiu estender o benefício de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na venda de automóveis para pessoas com deficiência auditiva. No caso, a Corte criou a norma faltante para vigorar com prazo determinado, ao decidir pela extensão dos efeitos de norma que concedia a isenção sem contemplar as pessoas com deficiência auditiva.

um lançamento tributário é uma norma que confirma ou rechaça a validade de outra. Esses dois exemplos evidenciam a existência de atos típicos de legislação que, tal como ocorre com as normas produzidas no âmbito dos poderes da União, são produzidos segundo as normas vigentes.

A atividade legislativa dos particulares decorre do “poder negocial”, que é atribuído pela ordem jurídica e que forma a autonomia privada de uma pessoa. O referido poder é outorgado por normas jurídicas que estabelecem a esfera jurídica de cada pessoa, conferindo o espaço de liberdade de ação: essa liberdade permite, em casos excepcionais, que os particulares estabeleçam direitos e obrigações sem observar leis de ordem pública⁶.

2.1 O poder de legislar e seus limites

O poder de legislar é sujeito a limites de caráter formal, temporal e material. Os limites de caráter formal são estabelecidos, basicamente, mas não só, nas normas sobre o processo legislativo constantes das leis máximas das unidades da federação: há requisitos que são estabelecidos por leis complementares; por leis ordinárias e por atos normativos subalternos.

O exercício do poder de legislar e criar direito novo pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo sem observância das normas (regras e princípios) do processo legislativo aplicável implica inconstitucionalidade formal que, em princípio, se irradia por todo o texto⁷ e não impede que o vício seja corrigido com a repetição do processo; por outro lado, no âmbito da administração, os vícios formais permitem a anulação dos atos por ilegalidade. O direito novo editado pelos Poderes Legislativo e Executivo (que abrange a administração pública) não pode contrariar os mandamentos e permissões insculpidos nas normas

6. Refiro-me ao julgado do STF que decidiu sobre a validade do “acordado sobre o legislado” quando do julgamento do Tema 1.046 da tabela de Repercussão Geral daquele Tribunal. A tese firmada foi a seguinte: “São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis”.

7. MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 263. De acordo com o autor: “Defeitos formais, tais como a inobservância das disposições atinentes à iniciativa da lei ou competência legislativa, levam, normalmente, a uma declaração de nulidade total, uma vez que, nesse caso, não se vislumbra a possibilidade de divisão da lei em partes válidas e inválidas”.

constitucionais que compõem o texto da CF ou que são a elas equiparadas, como são os tratados sobre direitos humanos. Os órgãos do Poder Judiciário, no exercício de suas funções, devem se ater às normas constitucionais sobre as competências que lhes são atribuídas pelo texto constitucional, e, no exercício dos poderes pertinentes à jurisdição, devem garantir o cumprimento das normas processuais necessárias para que sejam observadas, em cada caso, as diretrizes fundamentais do princípio que consagra o devido processo legal. A administração pública deve observar as normas processuais, acaso existentes, para ditar atos normativos e que dizem respeito à autoridade emissora e controladora, se for o caso⁸. Em qualquer instância, a administração pública deve atender, da melhor maneira possível, aos princípios estabelecidos no art. 37 da CF, e atender aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal. Por fim, os particulares têm maior liberdade de configuração dos seus atos nas relações de direito privado e não seguem um processo predeterminado, embora possam ser obrigados a cumprir requisitos impostos por normas de ordem pública. Os particulares, nas relações firmadas com o poder público, seguem as regras editadas por lei ou pelo órgão que pratica o ato administrativo.

Os limites materiais são estabelecidos pela ordem jurídica e estão delineados na CF ou na lei máxima do ente da federação, nas leis ou nos atos normativos. A não observância desses limites constitui base para decretação da cessação compulsória de efeitos, em razão de inconstitucionalidade material, ou de ilegalidade. Assim, por exemplo, no processo legislativo de Emenda Constitucional, será necessário observar o limite material imposto pelas denominadas “cláusulas pétreas” da CF, tanto que a Suprema Corte tem precedente sobre a declaração de inconstitucionalidade na instituição de tributo, por ofensa ao princípio da anterioridade e às normas sobre imunidades⁹.

-
8. No âmbito da Receita Federal do Brasil, há a Portaria RFB 20/2021, que contém regras minuciosas sobre a edição de atos administrativos. Dentre os preceitos, há destaque para o art. 6º; segundo ele, a edição, a alteração ou a revogação dos atos normativos de que trata o art. 3º, de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados pela RFB, será precedida de Análise de Impacto Regulatório (AIR). Esse preceito tem fundamento de validade no art. 5º da Lei n. 13.874/2019, que, dentre outros preceitos, firma a “Declaração de Direitos de Liberdade Econômica”.
 9. O precedente foi firmado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, em 15 de dezembro de 1993.

No plano do direito tributário, o poder de legislar não pode ser exercido fora do campo material autorizado pela CF, especialmente nos casos em que ela estabelece, de antemão, quais os fatos hipotéticos passíveis de deflagrar a incidência das normas tributárias, de acordo com as competências atribuídas a cada uma das pessoas políticas. Além disso, há violação das normas constitucionais quando: (a) a tributação é excessiva ou com base em fato que não manifesta capacidade contributiva; (b) as pessoas políticas vierem a conceder benefícios fiscais e financeiros que levem à criação de privilégios que possam afetar a competição econômica; (c) a lei imponha tratamento desigual a iguais; (d) a lei imponha tributação sobre fato ocorrido antes do seu advento; e, (e) a lei exija tributo antes do prazo de vacância (*vacatio legis*) estabelecido na CF. Há limites “negativos”, de modo que a tributação não pode alcançar pessoas ou fatos que estejam sob o abrigo de norma constitucional sobre imunidade tributária; além disso, o legislador – qualquer que seja ele – não pode renunciar a receitas sem indicar a fonte de compensação. No mais, a atribuição do poder de tributar é seguida da competência legal para impor penalidades que devem ser tipificadas e predeterminadas (sob o aspecto quantitativo) por lei anterior; em qualquer caso, será inválida qualquer lei que pretenda ser retroativa, exceto quando a lei for mais favorável ao acusado.

Os limites materiais de atuação das autoridades administrativas competentes para edição de atos normativos são os estabelecidos em leis e na Constituição; em qualquer caso, a administração não pode anular atos normativos editados pelos poderes da União, e, por isso, não decreta a inconstitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo; todavia, pode e deve anular seus próprios atos quando forem eivados de ilegalidade ou contrariarem algum preceito constitucional. A administração tributária pode criar deveres instrumentais e acessórios a serem cumpridos por contribuintes e terceiros responsáveis¹⁰.

Os limites materiais para o exercício dos poderes integrantes da autonomia privada são estabelecidos pela lei e pela CF, tendo em vista a eficácia horizontal dos direitos fundamentais¹¹ e a existência de outras normas, como as que

10. Assim decidiu o Plenário do STF no julgamento da Ação Civil Originária 1.098/MG, em 15 de maio de 2020.

11. Vide o acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário 639.138/RS, ocorrido em 10 de agosto de 2020, pelo Plenário do STF.

negam efeitos tributários a contratos entre particulares que pretendam mudar preceitos de ordem pública sobre a responsabilidade tributária¹².

O poder de legislar é sujeito a limites estabelecidos por normas (regras e princípios) que formam o direito intertemporal, assim considerado o conjunto de preceitos que regulam a positivação do direito ao longo do tempo. Os limites de caráter temporal são previstos na CF. Assim, por exemplo, o Poder Legislativo não pode estabelecer direito novo sobre a criação ou o aumento de tributo sem considerar o princípio da anterioridade anual ou nonagesimal; nesse caso, o Poder Executivo não tem poder válido para exigir o cumprimento da referida lei antes de cumprido o prazo constitucional. Nem o Poder Legislativo nem o Poder Executivo podem pretender revogar ou cassar direito a incentivo fiscal de caráter oneroso concedido por prazo certo, nos termos do art. 178 da Lei n. 5.172/1966, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional (CTN). As decisões proferidas pelos órgãos do Poder Judiciário se tornam aplicáveis quando transitarem em julgado ou em outro momento, caso seja admitido pelo ordenamento jurídico.

A administração tributária não pode exigir o cumprimento de lei tributária antes de cumprido o prazo constitucional de vacância; além disso, é impedida de fazer o lançamento tributário após o prazo estabelecido no § 4º do art. 150 e no art. 174, ambos do CTN.

2.2 Direito novo e segurança jurídica

A segurança jurídica é uma ideia imanente à noção e à finalidade do direito, considerado como instituição erigida para arbitrar relações entre sujeitos debaixo de um ideal de justiça. Na lição de Pedro Eiró¹³, dois elementos caracterizam a segurança jurídica: a previsibilidade e a estabilidade. Segundo o autor, “a cada um deve ser assegurado o conhecimento antecipado das consequências jurídicas que poderão resultar da prática de um determinado ato jurídico”; assim, “a previsibilidade implica não só a possibilidade de conhecimento e apreensão das normas jurídicas, mas também a suscetibilidade de

12. Estou me referindo ao art. 123 do CTN. Segundo o texto: “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

13. EIRÓ, Pedro. *Noções elementares de direito*. Lisboa: Verbo, 1997. p. 123-124.

prefigurar os efeitos jurídicos que irão resultar da prática de determinado ato jurídico”. A exigência de estabilidade decorre do fato de que “o sujeito tem de poder contar com que a situação jurídica criada se irá manter imutável durante um certo lapso de tempo. Só assim cada um poderá organizar a sua vida e tomar as opções que permitam prosseguir mais eficazmente os seus interesses juridicamente tutelados”.

Nos Estados governados pelo Direito (ou segundo o Direito), o princípio da segurança jurídica desempenha dois papéis fundamentais: ele tem uma função preceptiva e outra de resguardo. No primeiro caso, é instrumento de garantia de que as pessoas conheçam as “regras do jogo” antes do seu início, para que possam estimar as consequências de seus atos, isto é, se aceitam cumprir aquilo que foi estatuído, ou, por outro lado, se preferem suportar as consequências da omissão ou ação contrária ao que deve ser feito. Enfim, os destinatários das normas devem saber com razoável clareza *ex ante* o que é obrigatório, o que é permitido, ou, ainda, o que é proibido. Na função de resguardo, esse princípio requer que as decisões proferidas em processos regulares, guiados pelo respeito à ampla defesa e ao devido processo legal, sejam observadas como medida de estabilidade dos efeitos das decisões que resolvem conflitos de interesses¹⁴.

Para que as normas postas estejam em consonância com o princípio da segurança jurídica, é indispensável que sejam exequíveis. Assim, as regras tributárias em geral devem ser dotadas dos atributos da clareza e da precisão, e as condutas por elas prescritas devem ser factíveis ou de possível realização; em outras palavras, é necessário atender ao princípio da praticabilidade¹⁵, de modo a permitir que as normas possam atingir concretamente os objetivos e as funções para as quais foram estatuídas¹⁶.

14. O STF, quando do julgamento do RE 646.313-AgR decidiu: “O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado”.

15. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 175, 1989.

16. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 64. Diz o autor: “A regra jurídica deve ser construída, não para um mundo ideal, mas para

3 VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

O preceito do art. 1º do Decreto-lei n. 4.657/1942, conhecido por Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) estabelece as diretrizes cardiais para a vigência das leis em geral, ao dizer que uma lei começa a vigorar depois de oficialmente publicada. No contexto das normas da LINDB, vigorar é o mesmo que adquirir vigência.

Na lição do professor Luciano Amaro¹⁷, lei vigente, ou lei em vigor, é aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência. Na lição do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸, viger é ter força para disciplinar, para reger, para regular as condutas; é uma propriedade de certas regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes. A vigência tem início com a publicação (ou a notificação, em se tratando de ato administrativo e decisão judicial), que demarca o início da existência da lei ou norma; uma lei publicada, e, por isso vigente, pode não ser imediatamente aplicável em situações concretas, se houver um prazo para que isso possa ocorrer.

Vigência é um conceito relacional; por isso, uma norma vigente está em relação permanente com as demais normas do ordenamento jurídico ao qual pertence e que lhe dão fundamento de validade. O ordenamento jurídico é um sistema de normas válidas; por isso, uma norma só pode nele se integrar e adquirir vigência se for válida, e, para que isso possa ocorrer, é indispensável que tenha sido produzida em conformidade com as normas de caráter material e formal que dispõem sobre o poder de legislar. Não há um procedimento prévio para a declaração sobre a validade formal ou material em face da CF, dado que o Poder Judiciário só se pronuncia sobre a validade de lei já editada. Nas leis votadas no parlamento, há *mecanismos de controle da constitucionalidade*, por intermédio de comissões que atuam durante a tramitação; também o Presidente da República pode vetar projeto de lei com base em inconstitucionalidade, na forma do § 1º do art. 64 da CF. Esses mecanismos de controle de constitucionalidade

agir sobre a realidade social. Não se pode conceber outro direito positivo a não ser aquele destinado para este mundo onde vivemos”.

17. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 219.

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 103.

não impedem que o Poder Judiciário se pronuncie sobre a constitucionalidade pelas vias admissíveis pelo ordenamento jurídico. Em princípio, as normas editadas por pessoa ou órgão competente são presumidamente válidas até que, se for o caso, haja pronunciamento em sentido contrário emitido por outra autoridade competente; todavia, essa presunção de validade é inexistente ou fraca quando são editadas leis e atos normativos cuja aplicação em concreto possa produzir efeitos teratológicos, isto é, não razoáveis e não conciliáveis, mesmo minimamente, com a ideia de justiça ou razoabilidade.

Alguns estudiosos consideram que as normas são vigentes e adquirem eficácia, de modo que inadmitem a existência de vigência e de eficácia. No entanto, é certo que existe a diferença, que é visível, se considerarmos que a eficácia de uma norma surge com a vigência ou após o cumprimento do período de vacância (*vacatio legis*); além disso, há casos em que uma lei que deixou de vigorar mantém eficácia após a revogação para reger certas relações e fatos jurídicos, como é o caso da regra do *caput* do art. 144 do CTN¹⁹, pela consagração do princípio *tempus regit actum*.

Nos compêndios de direito, o vocábulo “eficácia” é usualmente adotado em duas acepções: há a eficácia social e há a eficácia jurídica, efetividade²⁰. A primeira diz respeito ao acatamento efetivo de uma norma pelos destinatários que, por isso, se comportam de acordo com o que é estabelecido como devido (obrigatório ou proibido) ou permitido. Eficácia jurídica, por outro lado, é, para nós, um corolário da vigência, e marca o momento a partir do qual uma norma (geral ou individual e concreta) vigente reúne todos os elementos necessários e suficientes para que seja aplicada aos fatos aos quais pretende atribuir efeitos jurídicos²¹. A eficácia, portanto, não é elemento constitutivo apenas das normas que sejam editadas pelo Poder Legislativo; também algumas espécies de

19. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 193. Para o autor: “Mas, o lançamento, enquanto norma individual, ato administrativo de aplicação da lei e criação *in concreto* do Direito, rege-se pela legislação vigente na época em que ocorreu o fato jurídico tributário e não a vigorante, se diversa, na data em que ele foi praticado”.

20. BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 85. Segundo o autor: “A efetividade significa, portanto, a realização do direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social”.

21. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 65-66. Diz o autor: “A eficácia jurídica da norma designa a qualidade de produzir,

atos administrativos e sentenças judiciais são sujeitas a requisitos sobre eficácia, como normas que são²². Por vezes, o vocábulo “eficácia” é substituído pela palavra “validade”; a substituição pura e simples, sem explicação contextual, é problemática se considerarmos que a validade diz respeito ao cumprimento das regras pelas quais um preceito é intrometido no ordenamento jurídico vigente.

No direito tributário, há o art. 101 do CTN, que é claro ao prescrever que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral e pelas normas nele contidas. O art. 103 do CTN contém regras sobre o prazo inicial de vigência de atos administrativos, decisões e convênios, e faz expressa ressalva de que o ali estabelecido só se aplica em caso de não haver disposição em contrário, no texto do ato ou em outra norma. As disposições gerais estão previstas na Constituição Federal e na LINDB; o preceito do art. 1º da referida lei é claro ao dispor que, salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar em todo o território nacional 45 dias após a sua publicação. É conveniente notar que, a rigor, esse prazo de 45 dias só é aplicável no silêncio da lei, tal como ocorreu com a Lei n. 8.402/1992, que modificou a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e foi publicada sem indicação de data a partir da qual produziria efeitos²³.

3.1 Princípios da anterioridade e da irretroatividade

Na Constituição Federal, há preceitos sobre a *vacatio legis* nos casos em que houver instituição ou aumento de tributo²⁴. De acordo com o art. 150 do texto da Constituição, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos: (a) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e (b) antes de decorridos 90 dias

em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos de que cogita”.

22. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 193. Para o autor: “Lançamento válido pode ser ineficaz, dada a subsequência de notificação inválida, ou seja, notificação anulável ou nula. Defeito da notificação não é, pois, defeito do lançamento. A ausência de notificação acarretará ineficácia do lançamento”.
23. Esse é um caso raro de lei que não indica o marco inicial de sua eficácia. Na época, a Secretaria da Receita Federal (hoje Receita Federal do Brasil) editou o Parecer Normativo CST n. 1, publicado no *Diário Oficial da União* de 20 de fevereiro de 1992, para esclarecer que a lei, que fora publicada em 9 de fevereiro de 1992, só se aplicaria a partir de 23 de fevereiro de 1992.
24. De acordo com a Súmula Vinculante n. 50 do STF, a alteração de prazo de pagamento de tributo não está sujeita à anterioridade.

da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea anterior²⁵. As exceções estão mencionadas no § 1º do art. 150. No CTN, o art. 104 estabelece que entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, os dispositivos de lei referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (a) que instituem ou majoram tais impostos; (b) que definem novas hipóteses de incidência; e, (c) que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178. Essas regras não foram recebidas pela ordem constitucional instaurada com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que passou a exigir um prazo mínimo de 90 dias, tendo em vista que, se válidas fossem, autorizariam a vigência quase imediata de leis que fossem editadas até o último dia do exercício anterior.

De uma perspectiva axiológica, o princípio da anterioridade visa a permitir que os destinatários tenham um tempo razoável para conhecer as novas disposições, na forma do disposto no art. 8º da Lei Complementar n. 95/1998. Esse princípio não se confunde com o princípio da irretroatividade, que veda que uma lei possa desconstituir, salvo em situações excepcionais, os efeitos de leis e atos normativos. Esse princípio consagra requisitos explícitos e implícitos para dar validade a leis e atos normativos. Assim, em primeiro lugar, o direito novo não pode desconstituir efeitos de atos jurídicos que sejam perfeitos e acabados, de decisões cobertas pelo manto da coisa julgada, e os direitos adquiridos.

Convém notar que o princípio da irretroatividade não constitui limite ao exercício do poder de tributar imposto unicamente ao legislador. Todo aquele a quem a ordem jurídica tenha atribuído poderes para criar direito novo que possa, coativamente, interferir na esfera jurídica de outra pessoa, não pode pretender que a norma retroaja os seus efeitos; tal pretensão é inerentemente contrária à ideia de direito como baliza aceitável para a convivência sob regras obrigatórias²⁶. O direito não é perfeito, mas os povos livres e civilizados não aceitam um direito que seja incapaz de prover segurança jurídica.

25. Vide também o § 6º do art. 195 da Constituição Federal, que dispõe sobre as contribuições sociais.

26. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 180. Nas suas palavras: “Urge erradicar o vício de se restringir o princípio da irretroatividade a uma limitação imposta exclusivamente ao legislador. O princípio da irretroatividade aplica-se também à totalidade das fontes de

Uma norma tributária (construída a partir de lei, de ato normativo ou de interpretação reiterada) não pode retroagir, pois, se isso ocorrer, ela poderá vir a permitir, contra a Constituição, a exigência de tributo onde não houver capacidade contributiva. É o que ocorre, por exemplo, com os denominados “tributos indiretos”, que afetam o preço de bens e serviços, e cujo peso econômico é suportado pelos adquirentes. Ora, uma lei que preveja a cobrança de um tributo sobre vendas passadas, por exemplo, não pode ser considerada válida, por ser inexecutável, pois o contribuinte não terá condições fáticas e jurídicas de obrigar os seus clientes a concordar com a retroação dos contratos e do aumento do preço. Nesse exemplo, a eventual transferência da carga tributária para o contribuinte vendedor irá causar o seu empobrecimento sem causa justa.

3.2 Eficácia de decisão definitiva sobre inconstitucionalidade

No ordenamento jurídico brasileiro, o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos pode ser feito por qualquer órgão do Poder Judiciário (controle difuso) ou diretamente perante o STF, de acordo com as normas (regras e princípios) do denominado “controle concentrado”. As leis processuais que dispõem sobre a jurisdição constitucional preveem o ajuizamento, perante o STF, da ação declaratória de constitucionalidade e da ação declaratória de inconstitucionalidade e de outras ações que visam à fiscalização da compatibilidade de leis e atos normativos com as normas da CF e das Constituições dos Estados. As decisões finais proferidas nessas e em outras ações com efeito *erga omnes* da mesma Corte têm efeitos distintos, de acordo com o que for decidido em cada caso.

Antes de tratar das decisões definitivas sobre constitucionalidade, é conveniente sublinhar que as normas processuais cogitam da concessão de medidas cautelares em ações diretas. Em ação direta de inconstitucionalidade, de acordo com os preceitos dos §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 9.868/1999, se concedida medida cautelar, ela terá eficácia contra todos, e efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa. A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário. Na ação direta de inconstitucionalidade

formação do direito, quer às decisões do Poder Judiciário, quer aos atos e decisões do Poder Executivo”.

por omissão, segundo o art. 12-F da Lei n. 9.868/1999, a medida cautelar poderá consistir na suspensão da aplicação da lei ou do ato normativo questionado, no caso de omissão parcial, bem como na suspensão de processos judiciais ou de procedimentos administrativos, ou ainda em outra providência a ser fixada pelo Tribunal. Por fim, na ação declaratória de constitucionalidade, o Tribunal poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade para determinar que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação, até seu julgamento definitivo. A rigor, em todas as ações diretas, o alcance e os efeitos da medida cautelar serão estabelecidos na própria decisão e os efeitos ripristinatórios são automáticos, salvo manifestação em sentido contrário, na forma do § 2º do art. 11, aplicável por analogia para todas as ações. A cassação da medida cautelar tem efeito ripristinatório em relação à norma contestada, posto que ela volta a vigorar até a decisão final. A lei diz que a medida liminar tem efeito para futuro (*ex nunc*), mas é omissa acerca: (a) do início da eficácia da decisão que suspende a eficácia do direito anterior à norma contestada; e, (b) do início da eficácia da norma contestada que volta a vigorar, em caso de haver cassação ou expiração dos efeitos da medida cautelar.

Questões em torno da eficácia da medida cautelar foram discutidas pelo Plenário do STF quando do julgamento, em 11 de dezembro de 2014, do referendo nos embargos de declaração na medida cautelar ADI 4.843/PB; na ocasião, ficou decidido que a eficácia da liminar ocorre antes do trânsito em julgado da decisão que a concedeu, exceto em “casos excepcionais a serem examinados pelo Presidente do Tribunal, de maneira a garantir a eficácia da decisão”²⁷. A eficácia imediata das decisões cautelares é razoável, em virtude da existência de situação excepcional característica desse tipo de provimento. Por outro lado, a eficácia da decisão que cassa a medida cautelar não é sujeita à excepcionalidade, salvo se os fatos indicarem o contrário. Nesse último caso, a decisão estabelecerá o termo *a quo* da eficácia, ou ela terá de se amoldar ao prazo de 45 dias previsto na regra geral do art. 1º da LINDB.

27. Nesse trecho, o relator, Ministro Celso de Mello, reproduz o que fora decidido na ADI 711/AM. No mesmo julgamento, a Corte decidiu sobre a eficácia de medida cautelar deferida pelo relator e submetida *a posteriori* ao Plenário; no caso, ficou decidido que a eficácia, em tal situação, não é diferente da produzida quando a decisão é proferida apenas pelo Plenário.

Passamos, a partir de agora, a discutir as questões jurídicas que podem surgir em torno da decisão definitiva sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade.

No caso de haver declaração de constitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo, a norma impugnada continua a vigorar e produzir efeito sem interrupção, de modo que a consequência imediata é apenas a eliminação das incertezas sobre a compatibilidade com as normas constitucionais. A chancela imposta pela decisão acompanhará a norma até que ela: venha a ser substituída (alterada ou revogada); tenha caducado²⁸; ou, venha a ser declarada inconstitucional no futuro, caso haja mudança no estado de direito em razão de alteração constitucional²⁹. Por fim, a norma, mesmo sem haver mudança no seu texto, pode sofrer mutação informal de sentido³⁰ que a torne inconstitucional; em tal caso, pode ser difícil ou impossível estabelecer um marco inicial para a eficácia da nova interpretação, e isso atrai a regra do art. 1º da LINDB, a menos que a decisão que aplica a nova orientação indique o termo *a quo* para a eficácia. Eventuais efeitos pretéritos decorrentes da declaração de constitucionalidade de uma norma ocorrem em caso de haver decisão judicial transitada em julgado em sentido contrário, isto é, que considerou inconstitucional a norma antes da pronúncia definitiva da Corte Suprema.

Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade, há efeitos prospectivos e pode haver efeitos pretéritos. Os efeitos prospectivos decorrem da expulsão da norma inválida do ordenamento jurídico, de modo que ela deixar de ser vigente, ainda que não ocorra a revogação formal; além disso, se a norma invalidada tiver revogado direito anterior, haverá efeito repristinatório.

28. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 204. Nas suas palavras: “[...] a norma caduca porque as condições de aplicação por ela previstas não mais existem”.

29. ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 107. Segundo o autor: “Com efeito, é evidente que a declarada compatibilidade de um preceito normativo ordinário com a Constituição poderá desfazer-se em face de superveniente reforma ou emenda constitucional”.

30. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 495. Nas suas palavras: “Qualquer lei está, como facto histórico, em relação atuante com seu tempo. Mas o tempo também não está em quietude: o que no momento da gênese da lei atuava de modo determinado, desejado pelo legislador, pode posteriormente atuar de um modo que nem sequer o legislador previu, nem, se o pudesse ter previsto, estaria disposto a aprovar”.

Havendo declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos absolutos (caso em que a norma invalidada é considerada nula *ab ovo*), há a necessidade de desconstituição de efeitos produzidos pela norma declarada inválida, mas a Corte pode decidir que os efeitos retroativos não existem ou que sejam considerados a partir de determinada data, de acordo com o preceito do art. 27 da Lei n. 9.868/1999, que dispõe sobre a denominada “modulação de efeitos”. A modulação, se for o caso, deve ser explicitada no acórdão da decisão ou de embargos de declaração; havendo silêncio sobre a questão, aplica-se o efeito retrospectivo absoluto (*ex tunc*)³¹.

É possível que a modulação venha a estender os efeitos da lei invalidada para além da data do trânsito em julgado da decisão proferida pela Suprema Corte. Foi o que ocorreu no julgamento, em 18 de dezembro de 2021, do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, pelo qual os efeitos da decisão de inconstitucionalidade foram postergados para o exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05.02.2021). Nesse caso, a norma inconstitucional continua em vigor e a ser aplicada, mesmo depois de haver o trânsito em julgado da decisão que a declarou contrária à CF.

A modulação, em qualquer caso, deve ser motivada como toda e qualquer decisão judicial, por força do art. 93, X, da CF. A decisão moduladora, em princípio, deve resultar de um juízo de ponderação, assim: “a preservação de efeitos inconstitucionais ocorre quando o seu desfazimento implica prejuízo ao interesse protegido pela Constituição em grau superior ao provocado pela própria norma questionada”³². Por fim, com a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pode haver efeito sobre as decisões transitadas em julgado em sentido contrário ao que foi pronunciado pela Corte.

3.3 Eficácia das mudanças na jurisprudência dominante

Segundo o disposto no § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal

31. No julgamento dos Embargos de Declaração na ADI 3.601/DF, o Plenário do STF decidiu, como consta da ementa do acórdão, de 9 de setembro de 2010: “2. Continua a dominar no Brasil a doutrina do princípio da nulidade da lei inconstitucional. Caso o Tribunal não faça nenhuma ressalva na decisão, reputa-se aplicado o efeito retroativo”.

32. Trecho da ementa do acórdão dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 870.947/SE, julgado pelo Plenário em 3 de outubro de 2019.

Federal e dos Tribunais Superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração, no interesse social e da segurança jurídica. A mudança pode ocorrer sem um ato formal que identifique a nova orientação, ou mediante revisão ou supressão de súmula ou documento normativo similar; nestes dois últimos casos, há documento formal produzido mediante processo levado a cabo, de acordo com as normas do regimento de cada tribunal.

A oscilação da jurisprudência dominante num determinado tribunal (aqui considerada como uma coletânea de decisões em igual sentido) é inevitável e pode ocorrer, desde que devidamente motivada, em face do item X do art. 93 da CF. Em qualquer caso, no entanto, os órgãos judiciais não podem agir de modo errático ou frívolo; afinal, o direito é um instrumento a serviço da segurança jurídica e aspira à estabilidade, de modo que as oscilações podem ser admitidas quando forem razoáveis, ou seja, quando resultarem de juízos de proporcionalidade em cada caso. O preceito do § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil reconhece a função social da jurisprudência como mecanismo que gera expectativas legítimas de que os juízes e tribunais decidirão os casos de acordo com o direito aplicável em circunstâncias idênticas; no fundo, a crença na jurisprudência corresponde à expectativa de tratamento igual.

Há diversos casos em que houve alteração da jurisprudência; foi o que ocorreu, por exemplo, com a discussão acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor correspondente ao denominado “terço de férias” (Tema 985 de repercussão geral). Na ocasião, a Corte Suprema decidiu em sentido contrário ao que vinha prevalecendo no Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos julgamentos dos casos incluídos na Tese 479 dos recursos repetitivos. Nesse caso, não houve modulação dos efeitos e nenhuma palavra foi dita acerca da segurança jurídica, de modo que a expectativa de juridicidade da não incidência tributária, que foi criada pela jurisprudência do STJ, foi simplesmente ignorada.

A mudança no rumo da jurisprudência dominante equivale à criação de um novo direito, posto que não decorre de uma decisão tomada em procedimento de uniformização do entendimento de um tribunal acerca de um determinado tema. Para dar máxima efetividade ao princípio da irretroatividade, a eficácia das novas regras, em tais circunstâncias, deveria atingir apenas os processos ajuizados após a consolidação da mudança com o trânsito em julgado da decisão do órgão competente para fazer a uniformização. Somente dessa maneira

os cidadãos poderiam se sentir avisados da mudança e como ela poderia interferir em suas decisões.

3.4 Coisa julgada

Os efeitos de uma decisão em que há declaração de inconstitucionalidade ou há confirmação de constitucionalidade de lei ou ato normativo podem atingir decisões anteriores à pronúncia e que tenham transitado em julgado com arrimo em argumentos que sejam contrários à tese estabelecida pela Corte Superior no regime do controle abstrato ou difuso, com efeitos gerais.

A coisa julgada é sujeita a proteção constitucional em relação aos efeitos passados, presentes e futuros, até que venha a ser rescindida. O beneficiário de decisão transitada em julgado tem a seu favor uma norma individual que produz efeitos até que venha a ser removida do ordenamento jurídico por outra norma geral ou individual. A Constituição Federal não proíbe a rescisão, mas é clara ao estabelecer a intangibilidade dos efeitos já produzidos até o momento em que ocorrer o trânsito em julgado da rescisão que impõe os efeitos rescisórios.

Até que a Suprema Corte tivesse se pronunciado sobre o tema, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 949.297 e 955.227, nos Temas 881 e 885 da repercussão geral, havia dúvidas sobre a necessidade de ajuizamento de ação judicial específica, no prazo legal, para que houvesse a eventual reforma de decisões passadas em julgado, mesmo em caso de pronunciamento posterior do STF em decisão com efeitos gerais. Em 2015, o Plenário da Corte, quando do julgamento do Tema 733 da repercussão geral, houvera decidido que “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”. No julgamento dos Temas 881 e 885, ocorrido em 8 de fevereiro de 2023, a Corte reformulou a sua própria jurisprudência (em matéria de direito tributário), ao decidir que “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”. Para nós, a decisão da Suprema Corte afirma que os efeitos rescisórios são prospectivos e não guardam simetria com os efeitos da declaração de inconstitucionalidade;

além disso, não carecem de confirmação por outro órgão estatal integrante da estrutura de qualquer poder.

A decisão posterior da Corte tem efeitos prospectivos e não destrói a coisa julgada material; ela atinge os efeitos das normas individuais e concretas que foram postas no ordenamento jurídico pelas decisões transitadas em julgado. Portanto, os efeitos passados das decisões sujeitas à rescisão são preservados e permanecem intangíveis até que a decisão da Suprema Corte adquira eficácia plena por intermédio do trânsito em julgado ou em decorrência do transcurso do prazo de eficácia estabelecido em modulação dos efeitos, caso ele transcenda a data do trânsito em julgado, como visto anteriormente.

Portanto, a Corte estabeleceu um novo marco jurídico para os efeitos das decisões em ações diretas; ficou claro que é desnecessário ajuizamento de ação rescisória no prazo legal. Além disso, o pronunciamento do Tribunal afirma que a rescisão equivale, em termos práticos, a um aumento de tributo, e, quando for o caso, deve ser observada a anterioridade anual ou nonagesimal prevista na CF, de acordo com o regime jurídico de cada tributo. No entanto, o texto suscita dúvidas sobre os efeitos rescisórios de decisões administrativas irreformáveis, isto é, transitadas em julgado em processos administrativos nos quais foi declarada a extinção dos créditos tributários, com base no item IX do art. 156 do CTN. Embora o texto da decisão (a tese fixada) não seja claro a respeito da irradiação de seus efeitos para o âmbito administrativo, a dúvida não tem razão de ser, tendo em vista que o efeito rescisório é geral, por estar sustentado pelo princípio da igualdade. Afinal, a extinção do crédito tributário pressupõe a regularidade do direito do contribuinte e do direito do erário; se o evento suficiente para a extinção ocorreu à sorrelfa da CF, não pode prevalecer, sob pena de se sobrepor à própria Constituição. Por isso, os efeitos rescisórios arrastam (*drag along*) as decisões administrativas junto com as decisões judiciais, já que não há superioridade de uma sobre a outra, posto que estão baseadas em exercícios de poderes distintos, que devem ser exercidos debaixo da supremacia das normas constitucionais.

Por fim, cabe referir que o efeito rescisório arrasta consigo eventuais decisões transitadas em julgado baseadas em outros argumentos que remetam à decisão colhida pela decisão da Corte Suprema; foi o que ocorreu com contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro (Temas 881 e 885) que tiveram a favor uma decisão de que não deveriam pagar o tributo, em razão da inconstitucionalidade

do veículo introdutor (tais decisões exigiam lei complementar para validar a exigência), e que obtiveram nova decisão transitada em julgado no sentido de que a mudança de lei que rege o cálculo e o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro não superava a coisa julgada³³. Essa última decisão passada em julgado é decorrência da primeira, que foi derrotada pela decisão da Suprema Corte; portanto, ela confirma a decisão decaída e com ela decai. Convém notar que, no caso concreto da Contribuição sobre o Lucro, a decisão da Suprema Corte afirma que a decisão com efeitos rescisórios plenos é a proferida em 2007, no julgamento da ADI 15; logo, considerou que a fiscalização estava livre para exigir o tributo após o período de anterioridade. Por isso, é possível que nenhum efeito rescisório exista em relação a ações judiciais e processos administrativos, de modo que cada caso deve ser analisado de per si.

4 CONCLUSÕES

Conforme exposto, a criação de direito novo não é monopólio do Poder Legislativo: todos os demais poderes – por intermédio de seus órgãos – criam normas jurídicas gerais e individuais e as introduzem no ordenamento jurídico. Os diversos órgãos estatais, portanto, participam do processo de positivação do direito, assim como participa desse processo o particular que celebra um contrato e cria, para si e para sua contraparte, normas individuais e concretas.

O direito, quando é criado, pode ou não ser imediatamente eficaz, tendo em vista que o ordenamento jurídico contém normas (regras e princípios) sobre a eficácia temporal, de modo a atender aos anseios de segurança jurídica. O direito posto pode ser modificado, e isso pode ocorrer, inclusive, em relação às normas individuais estabelecidas em decisões transitadas em julgado, desde que sejam resguardados os efeitos passados de tais decisões. É possível que ocorram mutações no sentido das normas que impliquem a alteração do rumo da jurisprudência dominante nos Tribunais, e isso suscita diversas questões sobre a eficácia das normas em geral e seus efeitos na esfera jurídica dos que foram atingidos pelas modificações. O direito não pode impedir a sua própria

33. Um exemplo é a decisão proferida pela Primeira Seção do STJ quando do julgamento, em 10 de fevereiro de 2010, do Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 885.763/GO. Na ementa consta o seguinte trecho: “2. A lei posterior que se limita a modificar as alíquotas e a base de cálculo de tributo declarado inconstitucional viola a coisa julgada”.

mudança, mas ele deve prover condições para que as alterações preservem a essência da segurança jurídica, que resulta da previsibilidade das normas, e a proteção da confiança no próprio direito.

5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, 1989.
- EIRÓ, Pedro. *Noções elementares de direito*. Lisboa: Verbo, 1997.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução: Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MENDES, Gilmar. Limite entre interpretação e mutação: análise sob a ótica da jurisdição constitucional brasileira. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MORAIS, Carlos Blanco de (org.). *Mutações constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.