



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

OS LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE
CRÍTICA DOS TEMAS 881 E 885 DO STF

Júlia Aparecida Soares da Rocha

Rio de Janeiro
2024

JÚLIA APARECIDA SOARES DA ROCHA

OS LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE
CRÍTICA DOS TEMAS 881 E 885 DO STF

Monografia apresentada como exigência para
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Rene Longo

Coorientadora:

Prof^a Mônica Cavalieri Fetzner Areal

JÚLIA APARECIDA SOARES DA ROCHA

OS LIMITES DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE
CRÍTICA DOS TEMAS 881 E 885 DO STF

Monografia apresentada como exigência de
conclusão de Curso da Pós-Graduação *Lato*
Sensu da Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro.

Aprovada em ____ de _____ de 2024. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira – Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro-EMERJ.

Convidado: Prof. Irapuã Gonçalves de Lima Beltrão – Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro-EMERJ.

Orientador: Rene Furtado Longo - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro –
EMERJ.

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO(A) AUTOR(A).

Dedico este trabalho a meus pais, por toda a compreensão, o incentivo e o apoio, e a todos que contribuíram de alguma forma para a sua conclusão.

AGRADECIMENTOS

Aqui se finda mais uma etapa da minha vida acadêmica, etapa esta cheia de bons, mas também, de difíceis momentos. Por isso, sou grata a todos que estiveram comigo, me incentivaram e, de qualquer forma, foram importantes nesse ciclo. Por conta disso, gostaria de agradecer:

Primeiramente, a Deus e, também, aos meus pais, Marcia Valéria Soares da Rocha e Antonio Fernando da Rocha, que sempre me apoiaram e incentivaram em tudo.

Ao meu irmão, Antonio Fernando da Rocha Junior, por ser um grande exemplo, e a todos os meus familiares, que sempre torceram pelo meu crescimento e pelas minhas conquistas.

A todos os amigos que fiz na EMERJ, por deixarem minhas manhãs mais leves e divertidas, em especial, Anna Carolina, Ana Clara, Ana Thereza, Carolina Arca, Débora, Helder, Lane, Lucas, Marcela, Raphaela, Vanessa.

Aos meus amigos de escola, faculdade e PGM, que carrego comigo até hoje e são minha fortaleza, o meu refúgio em momentos difíceis.

À Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro e aos professores e funcionários que lá encontrei.

Por fim, agradeço especialmente ao professor Rene Longo por me orientar ao longo de todo o trabalho, sempre compartilhando seu conhecimento, e à professora e coorientadora Mônica Cavaliere Fetzner Areal, por todo o suporte e compreensão, que foram essenciais na conclusão deste trabalho.

“A vida só pode ser compreendida olhando-se para trás; mas só pode ser vivida olhando-se para frente”.

Søren Kierkegaard

SÍNTESE

A existência de limitações à coisa julgada é questão que merece atenção, principalmente porque os temas n. 881 e n. 885 do STF, conforme analisados na presente monografia, tocam diretamente na questão da manutenção da pretensão estatal arrecadatória e, portanto, no interesse público. O presente trabalho discute e analisa a possibilidade de imposição de limites à coisa julgada em matéria tributária, tendo por base o estudo dos temas n. 881 e n. 885 do STF, temas estes que já tiveram seu mérito julgado, contudo ainda não transitaram em julgado. O presente estudo tem, ainda, como pano de fundo, a discussão sobre os parâmetros e a necessidade ou não da aplicação, pelo STF, do instituto da modulação dos efeitos em controle concentrado de constitucionalidade. A partir do que expressa a lei, a doutrina e a jurisprudência, buscar-se-á compreender os possíveis desdobramentos da sustação automática e imediata dos efeitos de uma decisão proferida em ações individuais transitadas em julgado, em virtude de decisão em sede de controle abstrato ou concreto de constitucionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Coisa Julgada; Limites; Tributário; Temas n. 881 e n. 885 do STF; Modulação de Efeitos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ASPECTOS GERAIS DA COISA JULGADA	11
1.1. EVOLUÇÃO DA COISA JULGADA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	12
1.2. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA E A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS	15
1.3. A EFICÁCIA DA COISA JULGADA NAS AÇÕES DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	20
1.4. A POSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	25
2. A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO E CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE	29
2.1. A PERSPECTIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) 29	
2.2. ANÁLISE DOS TEMAS N. 881 E N. 885 DO STF	35
2.3. QUEBRA AUTOMÁTICA DOS EFEITOS DA COISA JULGADA	47
3. EFEITOS DA DECISÃO DO STF NOS TEMAS N. 881 E N. 885	52
3.1. DISCUSSÃO SOBRE A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DOS TEMAS N. 881 E N. 885.....	53
3.2. A QUESTÃO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO BRASIL E A CRÍTICA À NÃO APLICAÇÃO DO INSTITUTO NO JULGAMENTO DOS TEMAS N. 881 E N. 885, EM FACE A TENDÊNCIA DO STF NOS JULGAMENTOS PRÓ FISCO	58
3.3. A PONDERAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA	64
3.4. A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NOS TEMAS N. 881 E N. 885 DO STF SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	70
CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS	79

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como foco a análise dos limites da coisa julgada em matéria tributária, tendo por base o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, envolvendo a contribuição social sobre lucro líquido – CSLL. O Supremo Tribunal Federal, no dia 6 de maio de 2022, deu início à apreciação de dois Recursos Extraordinários com repercussão geral acerca da eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária.

Posto isso, tem-se que o RE n. 949.297 foi fixado como tema de repercussão geral (tema n.881). Nesse caso, a questão envolve a possibilidade de a decisão proferida pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ser ou não capaz de fazer cessar a eficácia temporal de sentença em sentido contrário proferida em momento anterior ao julgamento do STF.

A controvérsia se refere à sentença judicial transitada em julgado em favor de contribuinte que deixou de recolher Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sob o argumento de que a lei instituidora do tributo era inconstitucional. Todavia, em momento posterior, o STF julgou a ADI 15, declarando a constitucionalidade da referida lei.

Noutro ponto, o RE n. 955.227, também fixado como tema de repercussão geral (tema n. 885), discute a possibilidade de decisão do STF proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade ser igualmente capaz de fazer cessar os efeitos futuros da coisa julgada, quando a decisão se basear na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

Sendo assim, é notório que as decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas nos temas em análise, impactarão profundamente em aspectos de suma importância envolvendo questões sensíveis, como segurança jurídica e isonomia tributária. É essa controvérsia que a pesquisa busca empreender.

No primeiro capítulo, objetiva-se traçar os limites temporais da coisa julgada, dando enfoque ao tema no âmbito do Direito Tributário. Nesse sentido, pretende-se demonstrar, principalmente por meio da análise da evolução jurisprudencial, o que acontece quando o Supremo Tribunal Federal, anos após decisão proferida, seja em sede de controle difuso, seja em sede de controle concentrado de constitucionalidade, afirma novo precedente, em desarmonia com o seu entendimento anterior.

O segundo capítulo visa analisar os aspectos gerais e específicos dos temas n. 881 e 885, em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, destacando toda a questão envolvendo a contribuição social sobre lucro líquido – CSLL. Ademais, objetiva-se, nesse ponto, explicitar como o julgamento desses temas pode interferir, dando causa ou não a uma eventual quebra

dos efeitos da coisa julgada.

Por fim, o terceiro capítulo busca abordar quais as possíveis consequências da decisão do STF nos Temas n. 881 e 885, tendo por base a ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da igualdade contributiva, além de utilizar uma metodologia baseada na Análise Econômica do Direito (AED) para verificar os impactos, principalmente os financeiros, que podem advir de tais decisões.

Observa-se, portanto, que o alvo desta pesquisa é abordar a problematização envolvendo os limites da coisa julgada, principalmente na esfera do Direito Tributário, com base no exame de precedentes anteriores aos Temas n. 881 e 885 do STF a fim de, posteriormente, analisar minuciosamente os mencionados temas e deles extrair seus possíveis efeitos, para, por fim, propor soluções para amenizar suas consequências.

Verifica-se, dessa forma, que a pesquisa tem por base duas situações de extrema relevância que chegaram ao STF e a importância desse estudo está em analisar, de forma crítica, como o julgamento dos referidos casos pode estabelecer novos limites temporais à coisa julgada, impactando diretamente a segurança jurídica e a livre concorrência entre os contribuintes do tributo, tendo ainda em vista o impacto financeiro bilionário no tocante ao recolhimento de tributos de prestação continuada.

É certo que a evolução do conhecimento é descontínua. Todavia, faz-se necessário o estabelecimento de um recorte epistemológico capaz de proporcionar sistematicidade e cientificidade, com o intuito de garantir que o desenvolvimento da pesquisa traga reais e sólidas contribuições para a comunidade científica.

Sendo assim, a metodologia empregada na busca de possíveis soluções para as questões controvertidas suscitadas visa reconhecer a especificidade do tema, se fazendo necessária a busca por respostas, primeiramente, no campo tributário e, em segundo plano, nas demais fontes normativas e doutrinárias, permitindo que a pesquisa esteja atenta aos fundamentos das decisões que os tribunais têm prolatado.

Por conseguinte, a pesquisa tem como proposta lançar mão do método hipotético-dedutivo, tendo em vista que a pesquisadora pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o objetivo de comprová-las ou rejeitá-las a partir da argumentação.

Para tanto, a abordagem do objeto da presente pesquisa jurídica será necessariamente qualitativa, pretendendo a pesquisadora se valer da bibliografia pertinente à temática trabalhada – analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa (legislação, doutrina e jurisprudência) – para sustentar a sua tese.

1. ASPECTOS GERAIS DA COISA JULGADA

Já dizia Barbosa Moreira que existe uma vastidão bibliográfica tratando do tema da coisa julgada, todavia, parece que, quanto mais os estudiosos procuram soluções para um determinado assunto, maior é a quantidade de problemas relacionados a ele. Um desses problemas se concentra na conceituação do instituto, tendo em vista a proliferação de diferentes acepções.¹

Nesse sentido, para o doutrinador, a coisa julgada está ligada à imutabilidade da sentença, em que imutável é tido como aquilo que não comporta modificações².

Observa-se, portanto, a existência de inúmeras controvérsias envolvendo o instituto da coisa julgada, a começar pela sua definição. Para parte da doutrina, ela tem relação com a sentença e a imutabilidade de seu conteúdo. Para outro grupo, a coisa julgada está relacionada apenas aos efeitos da sentença sendo que, de acordo com sua natureza, tornam-se imutáveis os efeitos e reflexos por ela produzidos. Há ainda quem opine que a coisa julgada se restringe, unicamente, aos efeitos da decisão.³

A coisa julgada, na concepção do Desembargador Alexandre Câmara, pode ser definida como “a estabilidade da decisão judicial irrecorrível.”⁴ Já para Cassio Scarpinella Bueno, a coisa julgada deve ser entendida como “imutabilidade que se agrega ao comando da decisão”.⁵

Legalmente, nos termos do art. 6º, § 3º, da LINDB⁶, se entende como coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial da qual já não caiba recurso. Ao passo que, nos termos do art. 502 CPC/15⁷, tem-se que coisa julgada material é a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito que não mais se sujeita a recurso.

Observa-se, portanto, que esse instituto não é novo no ordenamento jurídico brasileiro e o primeiro capítulo da presente dissertação tem por objetivo se debruçar no estudo da coisa julgada, primeiramente, com o exame histórico de sua existência e aplicação, perpassando por

¹ MOREIRA, Jose Carlos Barbosa. *Ainda e sempre a coisa julgada*. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1758635/Jose_Carlos_Barbosa_Moreira.pdf> p. 1 como fazer referência>. Acesso em: 15 mar.2023.

² *Ibid.*

³ MUNHOZ, Flávio de Sá. *Coisa julgada em matéria tributária: limites objetivos e temporais*. 2019. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

⁴ CÂMARA, Alexandre F. *Manual de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 531.

⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a súmula 239 do STF. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 276, p. 296-330, jun. 2023.

⁶ BRASIL. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁷ BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 15 mar. 2023.

sua eficácia e trazendo, por fim, a análise sobre a possibilidade de limitação.

Vale ressaltar que o entendimento do instituto da coisa julgada será essencial no decorrer do presente estudo, uma vez que os temas n. 881⁸ e n. 885⁹ do STF têm profunda relação com esse o assunto.

1.1. EVOLUÇÃO DA COISA JULGADA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988¹⁰ consolidou o Estado Democrático de Direito que tem como um de seus principais pilares a soberania popular, sendo organizado em torno de um sistema jurídico soberano, garantidor de direitos fundamentais. Sendo assim, é imprescindível que os conflitos existentes no bojo da sociedade sejam solucionados de modo a tornar as relações o mais estável possível.

À vista disso, tem-se que um dos principais instrumentos de garantia dessa estabilidade social é o devido processo legal. Sem embargo, a sociedade não pode viver eternamente em conflito e, para que eles cessem, não basta um processo, sendo preciso também que este termine e que seus efeitos se estabilizem, pois, quanto mais duradouros forem, mais estável será aquela relação.

Nesse cenário ganha força o princípio da segurança jurídica que é uma das bases essenciais do Estado Democrático de Direito, segurança essa que faz com que indivíduos confiem nas decisões consubstanciadas em normas jurídicas. Essa importância conferida ao instituto se faz evidente no artigo 5º, inciso XXXVI¹¹, da Constituição Federal que consagra a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito como direitos fundamentais.¹²

Por conseguinte, extrai-se que a coisa julgada é um instituto jurídico fundamental à manutenção da paz social e do Estado Democrático de Direito, uma vez que confere segurança jurídica às relações. Dessa forma, uma vez definitiva a decisão, ela será alcançada pela coisa julgada que pode se referir tanto à qualidade da sentença que lhe confere imutabilidade como

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 881*: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>>. Acesso em: 13 ago. 2023.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 885*: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>>. Acesso em: 13 ago. 2023.

¹⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 11 fev. 2023.

¹¹ *Ibid.*

¹² LEAL, Fabio Resende; SAPELI, Aline Mayara. A História da Coisa Julgada e de sua desconsideração. *Revista Científica Eletrônica do Curso de Direito*, São Paulo, ano 2, n 3, p. 5-6, jan. 2013.

ato processual (coisa julgada formal) quanto à definitividade a seus efeitos (coisa julgada material).¹³

Todavia, a despeito de sua importância, a coisa julgada, historicamente, compreende diversas controvérsias que, na maior parte das vezes, decorre da falta de precisão do legislador ao regular o tema.

Em um breve histórico, tem-se a coisa julgada como peça fundamental do direito romano. Naquela época, a sentença era ato de suma importância, uma vez que ela se caracterizava por ser a reprodução da vontade estatal, que consagrava, na situação em concreto, o disposto na lei. Daí se extrai a importância de que tais relações fossem estáveis, uma vez que a vida social deveria se desenvolver de forma segura e pacífica.

No Direito italiano, dois grandes autores se destacam nos debates referentes à coisa julgada. Nesse sentido, ao passo que Liebman¹⁴ era defensor da eficácia interpartes da sentença, alegando que a coisa julgada vinculava apenas as partes envolvidas na demanda, por outro lado, Carnelutti¹⁵ sustentava que as normas são incompletas e as sentenças seriam responsáveis por complementá-las; por conta disso, seu efeito não atingiria apenas as partes do processo, podendo alcançar terceiros, em prol da segurança jurídica.

No período colonial, o Brasil era regido pelas Ordenações Filipinas e, segundo afirma Pontes de Miranda, já naquela época, era possível perceber a influência e a importância da ideia da coisa julgada, ainda que as regras sobre o assunto fossem bastante rudimentares.¹⁶

De maneira similar, após a independência, no Brasil, a coisa julgada sempre foi tida como mecanismo a serviço da segurança jurídica e da manutenção da ordem. Tal ideia está presente desde a Constituição Imperial de 1824,¹⁷ que vedava a retroatividade penal. Contudo, a expressão “coisa julgada” só foi utilizada pela primeira vez na Constituição de 1934¹⁸. Ocorre que, em 1937, durante o período do Estado Novo, a Constituição outorgada deixou de falar em proteção à coisa julgada, embora ainda houvesse previsão legal no âmbito infraconstitucional. Em 1946, novamente o texto constitucional conferiu proteção à coisa julgada, de forma que assim permanece até os dias atuais, com a Constituição de 1988, que, em seu artigo 5.º,

¹³ *Ibid.*

¹⁴ SOUZA, Leonardo Fernandes. Breve histórico da coisa julgada. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 58, ago. 2002.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*, Tomo V (arts. 444 a 475). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.320.

¹⁷ BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 11 fev. 2023.

¹⁸ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 11 fev. 2023.

XXXV¹⁹, consagrou o instituto.²⁰

Ademais, o referido tema também é tratado na legislação infraconstitucional. Nesse sentido, havia o Código de Processo Civil de 1939,²¹ que foi considerado um marco importante, uma vez que estabeleceu regras claras e precisas sobre o tema, inclusive definindo o momento em que a decisão transita em julgado e considerando como nula a sentença que ofende esse instituto.

O CPC de 1973²², por sua vez, recebeu grande influência das concepções de Liebman²³ e destinou uma seção inteira a tratar do tema, prevendo, inclusive, a possibilidade de a coisa julgada servir de justificativa para a extinção do processo sem resolução do mérito.

O atual Código de Processo Civil²⁴, ao falar em coisa julgada, também a associa à ideia de estabilidade e proíbe, de maneira geral, que os juízes decidam novamente questões sobre a mesma lide que já foram anteriormente decididas.

Vale observar que uma das principais mudanças ocorreu em 1994, quando da promulgação da Lei n. 8.078²⁵, também conhecida como Código de Defesa do Consumidor, que estabeleceu que as sentenças proferidas em ações coletivas de consumo teriam eficácia *erga omnes*, sendo aplicáveis a todos consumidores em uma mesma situação.

Outra mudança relevante se deu em 2016, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 97,²⁶ que estabeleceu a possibilidade de revisão de decisões judiciais em casos excepcionais, como em situações de flagrante violação aos direitos humanos.

Apesar de seu posto de destaque, muito se discute sobre a fragilidade do tratamento da coisa julgada pelo Direito brasileiro.

Nesse sentido, quem defende a relativização da coisa julgada afirma, de modo geral, que deve prevalecer o primado da justiça, não sendo a segurança jurídica um instituto absoluto. Isso não significa, propriamente, menosprezar a importância do instituto, mas sim compatibilizá-lo com outros princípios.

Nesse sentido, afirma o professor Candido Rangel Dinamarco:

¹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

²⁰ LEAL, *op. cit.*, nota 12.

²¹ BRASIL. *Código de Processo Civil de 1937*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del1608.htm>. Acesso em: 27 fev. 2023.

²² BRASIL. *Código de Processo Civil de 1973*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm>. Acesso em: 27 fev. 2023.

²³ SOUZA, *op. cit.*, nota 14.

²⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²⁵ BRASIL. *Lei n. 8.078 de 11 de setembro de 1990*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm>. Acesso em: 27 fev. 2023.

²⁶ BRASIL. *Emenda Constitucional n. 97, de 4 de Outubro de 2017*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc97.htm>. Acesso em: 27 fev. 2023.

Onde quer que se tenha uma decisão aberrante de valores, princípios, garantias ou normas superiores, ali ter-se-ão efeitos juridicamente impossíveis e portanto não incidirá a autoridade da coisa julgada material – porque, como sempre, não se concebe imunizar efeitos cuja efetivação agrida a ordem jurídico-constitucional²⁷

Como será evidenciado ao longo do trabalho, é flagrante a tendência moderna de relativização da coisa julgada, principalmente quando envolve o campo do Direito Tributário. É fato que, por vezes, a compatibilização de tal instituto com outros princípios do Direito se faz necessária. Todavia, é preciso ter cuidado para que uma eventual relativização não ponha em risco a segurança jurídica e o Estado Democrático de Direito.

1.2. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA E A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS

Para a melhor compreensão da coisa julgada, é necessário o exame sobre seus limites.

Quanto à limitação objetiva, tem-se que, no geral, apenas o dispositivo da sentença é alcançado pela coisa julgada.

Nesse sentido, é importante a análise do artigo 503 do Código de Processo Civil de 2015²⁸. Segundo nele apontado, a decisão total ou parcial de mérito tem força de lei em relação à questão principal debatida. Ao analisar esse dispositivo, afirma Alexandre Câmara:

A expressão “força de lei”, certamente, aparece como uma tradução da expressão alemã *Rechtskraft*, termo usado pelos juristas germânicos para denominar o que no Brasil se chamou “coisa julgada”. Assim, o que se tem no art. 503 é a afirmação de que a sentença de mérito faz coisa julgada material nos limites da questão principal expressamente decidida.²⁹

Ainda no atual Código de Processo Civil se extrai, no art. 468³⁰, que a sentença de procedência total ou parcial dos pedidos possui força de lei nos limites da lide e das questões decididas. Ademais, tem-se que a lide é delimitada pela demanda e, nesse sentido, o art. 128³¹ restringe a decisão judicial a esses limites, de onde se extrai que apenas a decisão sobre a demanda fica abrangida pela coisa julgada.³²

Em acréscimo, tem-se o art. 469,³³ o qual afirma que não fazem coisa julgada: i)

²⁷DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. Revista da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, n. 2, v. 2, p. 29-30, 2001.

²⁸BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²⁹CÂMARA, *op. cit.*, p. 537.

³⁰BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

³¹*Ibid.*

³²LOPES, *op. cit.*, p.12.

³³BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

os motivos; ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; iii) a apreciação de prejudicial, decidida incidentalmente no processo.³⁴

É certo, portanto, que a limitação objetiva da coisa julgada abarca a parte dispositiva da sentença. Todavia, esse entendimento deve ser ainda compreendido em uma perspectiva mais ampla, de forma que seja compatibilizado com os §§ 1º e 2º do art. 503³⁵, já que, se atendidos certos requisitos, poderão, também, as prejudiciais de mérito alcançar os efeitos da coisa julgada. Entretanto, isso não significa que a fundamentação transitará em julgado, pelo contrário, o que acontecerá nesses casos é que a questão prejudicial será analisada não na fundamentação, mas sim no dispositivo.

Nesse ponto, é categórica a afirmação do professor Alexandre Câmara no sentido de que: “Presentes os requisitos já examinados, a questão prejudicial ao mérito será decidida na parte dispositiva da sentença. Fundamentação não transita em julgado, em hipótese alguma (art. 504).”³⁶

Ainda em relação aos limites objetivos da coisa julgada, o artigo 508 do CPC³⁷ trata da eficácia preclusiva da coisa julgada, uma vez que, com a sentença transitada em julgado e, portanto, com a constituição da coisa julgada, em regra, as alegações que poderiam ser trazidas à época do julgamento e não foram se tornam irrelevantes.³⁸

Acerca disso, faz-se importante uma análise pormenorizada das relações jurídicas existentes e da eficácia das decisões jurídicas.

Sendo assim, segundo Teori Zavascki³⁹, as relações jurídicas podem ser divididas em três espécies, tendo em vista as circunstâncias temporais, sendo elas classificadas em: instantâneas, permanentes e sucessivas. As instantâneas decorrem de fatos que se esgotam de forma imediata, em momento determinado, que não se prolonga no tempo. As permanentes advêm de fatos ou situações que se prolongam no tempo e, por fim, as relações sucessivas sucedem de fatos instantâneos, mas que se repetem de maneira uniforme e continuada ao longo do tempo, como é o caso, por exemplo, do recolhimento da contribuição social sobre lucro líquido.⁴⁰

Para Pontes de Miranda, as relações jurídicas continuativas são aquelas que projetam

³⁴ *Ibid.*

³⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

³⁶ CÂMARA, *op. cit.*, p. 542.

³⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

³⁸ CÂMARA, *op. cit.*, p. 543

³⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 2000. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

⁴⁰ *Ibid.*

seus próprios pressupostos no tempo e admitem, portanto, variações dos elementos quantitativos e qualitativos.⁴¹

Observa-se que, no que tange ao seu limite objetivo, as decisões que se debruçam sobre essas relações jurídicas, geralmente, operam efeitos sobre o passado, já que qualificam uma norma concreta e têm por base fatos já ocorridos. Todavia, como toda regra, esta também comporta exceções como, por exemplo, quando o magistrado disciplina efeitos que ainda estão para acontecer e são frutos de fatos passados.⁴²

Nas relações jurídicas sucessivas, a regra é de que as sentenças só possuem força vinculante sobre as relações já concretizadas, de modo que não atingem as decorrentes de fatos futuros, ainda que sejam semelhantes.⁴³

De forma mais específica, em se tratando de relações jurídicas tributárias sucessivas, na perspectiva de Flávio de Sá Munhoz, faz-se necessária a diferenciação entre dois casos. O primeiro é decorrente de fatos geradores reiterados que ocorrem em períodos definidos. Esses, via de regra, ainda que semelhantes, não teriam os fatos futuros abrangidos pela coisa julgada. O segundo caso, de forma diversa, traduz relações duradouras, envolvendo situações que dizem respeito à qualidade das pessoas compelidas ao cumprimento da obrigação tributária, destacando-se que, nessa situação, os efeitos da coisa julgada devem perdurar enquanto inalterada a situação permanente, assim por dizer, o *status quo* de contribuinte.⁴⁴

Nesse sentido, o conceito de sentença determinativa pode ser definido como:

[...] aquela que provê sobre relação jurídica de trato sucessivo ou continuado (também chamada de relação jurídica continuativa). São aquelas relações jurídicas de natureza obrigacional que se protraem no tempo de um modo tal que o pagamento das prestações não é capaz de extinguir a relação obrigacional. Uma vez efetuado o pagamento, nova prestação surge para ser paga, e assim sucessivamente.⁴⁵

Faz-se necessário compreender que as relações jurídicas de trato continuado, ainda que possuam algumas semelhanças com as obrigações de pagamento em parcelas, com estas não se confundem, já que as últimas se extinguem com o pagamento da última parcela, ao passo que a primeira jamais será extinta pelo pagamento.

Segundo Scarpinella Bueno, a coisa julgada não seria concebida como um valor absoluto. Sendo assim, afirma ser possível que:

[...] haja motivos para decidir novamente o que já foi objeto de decisão, mesmo

⁴¹ MIRANDA, *op. cit.*, nota 16.

⁴² MUNHOZ, *op. cit.*, nota 3.

⁴³ ZAVASCKI, *op. cit.*, nota 39.

⁴⁴ MUNHOZ, *op. cit.*, nota 3.

⁴⁵ CÂMARA, *op. cit.*, nota 4.

quando ela esteja acobertada pela coisa julgada. Aqui, uma vez mais, é verificar se e em que situações há razões de política legislativa que mitiguem o instituto, prevalecendo sobre a ‘segurança jurídica’ por força de outros valores, igualmente tutelados pela Constituição Federal.⁴⁶

Nesse mesmo sentido, é de suma importância a compreensão do art. 505, I, do Código de Processo Civil, que se vale da seguinte redação:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:
I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença.⁴⁷

Conforme se observa, o dispositivo se refere às sentenças determinativas e, nessa circunstância, caso sobrevenha mudança de fato ou de direito, poderá ocorrer a revisão do que foi decidido anteriormente.

Complementar a essa ideia, dispõe a Súmula n. 239 do STF que “decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício financeiro não faz coisa julgada em relação aos posteriores”⁴⁸. Nesse mesmo sentido, entende-se que “os mesmos fatos geradores instantâneos que ocorrem num dado momento de tempo, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional autônoma”⁴⁹.

Para Flávio de Sá, a revisão a que se refere o art. 505, I, do CPC⁵⁰, não corresponde a uma ação de revisão de sentença e, por isso, seu efeito é prospectivo, de modo a não afetar os fatos já consumados ocorridos em momento anterior à propositura da ação. Assim, a declaração de inconstitucionalidade não produziria efeito rescisório imediato sobre a coisa julgada, limitando a sua eficácia aos fatos posteriores a tal declaração, continuando a coisa julgada válida em relação aos atos praticados durante sua vigência, perdendo o status de norma individual no plano da eficácia.⁵¹

Por conseguinte, uma vez preclusas as vias recursais, a questão que se impõe é saber se as sentenças determinativas seriam ou não alcançadas pela coisa julgada, tornando-se imutáveis. Aqui, o entendimento majoritário é de que essas decisões são sim alcançadas pela

⁴⁶ BUENO, *op. cit.*, nota 5.

⁴⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 239*. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_18_capSumula239.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2023.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 109.073*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1464744>>. Acesso em: 05 jul. 2023.

⁵⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

⁵¹ MUNHOZ, *op. cit.*, nota 3.

coisa julgada.⁵²

Nessa perspectiva, Moreira Alves afirma que o problema da limitação temporal da coisa julgada, na verdade, seria apenas um pseudoproblema, tendo em vista que a autoridade da coisa julgada não se subordina a nenhum limite temporal e isso vale, inclusive, para as sentenças determinativas. Isso fica claro na seguinte passagem:

A situação disciplinada pela sentença pode variar, e tal variação acarretará eventualmente a incidência da norma de direito substantivo que rege a matéria, alterando a obrigação no seu valor ou até fazendo-a cessar. Mas a regra concreta formulada pelo juiz para a situação que constituiu o objeto de sua atividade cognitiva, essa permanece, como tal, imutável.⁵³

Defende-se, portanto, que, na verdade, tanto as sentenças determinativas quanto qualquer outra sentença de mérito seriam atingidas pela coisa julgada e, uma vez preclusas as vias recursais, não caberia rediscutir a mesma demanda em outro processo.

Ocorre que, por “mesma demanda”, entende-se a lide que possui as mesmas partes, mesma causa de pedir e mesmo pedido e, ao contrário disso, o que se verifica é que uma demanda de revisão é distinta das julgadas anteriormente, uma vez que há mudança na causa de pedir e no objeto dos pedidos, se tratando, portanto, de demandas distintas, sendo que a coisa julgada formada na primeira, não atingirá a demanda revisional.

Nesse sentido, Alexandre Câmara exemplifica essa situação do seguinte modo:

Compare-se (...) a demanda de condenação ao pagamento de alimentos com a demanda revisional de alimentos. Na primeira delas, a causa de pedir é a existência de uma situação de necessidade, associada à possibilidade de o demandado arcar com a prestação. E o pedido que aí se formula é de condenação do réu ao pagamento da pensão. Já na demanda revisional de alimentos, a causa de pedir é uma modificação superveniente à sentença condenatória de pelo menos um dos elementos do binômio “necessidade + possibilidade”. E o pedido é de modificação do valor anteriormente fixado. Causas de pedir e pedidos completamente diferentes, que jamais foram apreciados em juízo anteriormente. Nada há, pois, capaz de impedir o exame, agora, desta nova demanda.⁵⁴

Todavia, no âmbito fiscal e tributário, esse tema ainda é, de certa forma, controvertido. A exemplo de tal complexidade, tem-se o voto do Ministro Rafael Mayer no RE n. 93.048 no seguinte sentido:

[...] se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível, e novas relações jurídico-tributárias só

⁵² CÂMARA, *op. cit.*, p. 549.

⁵³ ZAVASCKI, *op. cit.*, nota 39.

⁵⁴ CÂMARA, *op. cit.*, p. 551.

poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes.⁵⁵

Na perspectiva de Teori Zavascki, esses seriam casos excepcionais em que a eficácia vinculante da sentença também se irradiaria para o futuro. Todavia, a questão que se impõe é delimitar o termo *ad quem* da eficácia dessas sentenças e, nesse sentido, ele afirma que “a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.”⁵⁶

Sendo assim, diz-se que a coisa julgada é regida ou, implicitamente, contém a cláusula *rebus sic stantibus*, que, conforme será visto adiante, foi extremamente invocada pelos ministros do STF no julgamento dos temas n. 881⁵⁷ e n. 885⁵⁸.

É nesse contexto que se faz necessário o entendimento da referida cláusula e, nesse sentido, afirma Teori Albino Zavascki:

[...] a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula **rebus sic stantibus**, a significar que ela atua enquanto se mantiverem Íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.⁵⁹

Sendo assim, o que alguns autores entendem é que as sentenças determinativas só poderiam ser modificadas por conter, implicitamente, a cláusula *rebus sic stantibus*. Isso porque uma eventual alteração no *status quo*, em regra, produz efeitos imediatos e automáticos.

De forma semelhante defende Scarpinella Bueno ao afirmar que a coisa julgada prevalece enquanto permanece igual a situação subjacente a ela. Segundo ele, uma eventual alteração nos fatos ou no direito é suficiente para fazer surgir uma nova causa de pedir, o que viabiliza a existência de novo processo que será diverso do anterior, sob o qual incidiu a coisa julgada.⁶⁰

1.3. A EFICÁCIA DA COISA JULGADA NAS AÇÕES DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Segundo entendimento de Teori Zavascki, no geral, a mudança no estado de fato ou

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 93.048*. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1452309>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

⁵⁶ ZAVASCKI, *op. cit.* nota 39.

⁵⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

⁵⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ BUENO, *op. cit.*, nota 5.

de direito tem a capacidade de cessar a eficácia vinculativa de decisão anterior, e essa alteração do *status quo* se opera de maneira imediata e automática.⁶¹

Todavia, em certas situações excepcionais, ainda que haja mudança do *status*, será necessária a iniciativa de um interessado, além de uma nova decisão judicial. Nesses casos, a revisão da sentença anterior será obtida por meio de ação própria revisional. Um exemplo disso é o que ocorre com as sentenças que fixam alimentos, conforme explicita:

[...] a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido. É o caso da ação de revisão de alimentos, destinada a ajustá-los à nova situação econômica do devedor ou às supervenientes necessidades do credor, e da ação de revisão de sentença que tenha fixado valores locatícios, para ajustá-los a novas condições de mercado (...). Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica, mesmo quando ela tiver sido certificada por sentença⁶²

Nesses casos em que há um direito potestativo à modificação de uma decisão, ela deverá ser feita por meio de ação revisional. Entretanto, essa ação não se destina a anulação de sentença anterior e, por conta disso, a nova decisão terá eficácia *ex nunc*. Isso é o que ocorre, por exemplo, quando é revogada lei que instituía obrigação tributária. Nesse caso, se o fisco insiste na cobrança, poderá o contribuinte demandar judicialmente a declaração de inexistência da relação obrigacional e até mesmo pedir repetição dos valores cobrados após a revogação.⁶³

Por conseguinte, é importante a análise da eficácia da coisa julgada nas ações de controle de constitucionalidade, bem como da necessidade ou não de ação autônoma para desconstituir os seus efeitos. Por ora, vale adiantar que o tema é controvertido na doutrina e suscita dúvidas nas decisões proferidas pelos Tribunais Superiores.

Afirmam Marco Aurelio Greco e Helenilson Pontes em relação às decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade que, se elas confirmam a constitucionalidade de uma norma anteriormente considerada inconstitucional em decisão já transitada em julgado, isso representa uma mudança na situação de direito do contribuinte anteriormente beneficiado, na medida em que essa nova decisão representa a confirmação da presunção de constitucionalidade da norma com efeitos *erga omnes*.⁶⁴

Na perspectiva do jurista Teori Zavascki,⁶⁵ as decisões em sede de controle difuso de

⁶¹ ZAVASCKI, *op. cit.*, nota 39.

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.118.193*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGnerica&num_registro=200900788432>. Acesso em: 05 jun. 2023.

⁶⁵ ZAVAZCKI, *op. cit.*, nota 39.

constitucionalidade, quando transitadas em julgado, terão sua eficácia submetida à cláusula *rebus sic stantibus*. Além disso, ressalta que, quando é declarada a inconstitucionalidade de uma norma, isso significa que ela é nula desde sua origem, já que a declaração de (in)constitucionalidade tem eficácia *ex tunc*, mas faz a seguinte ressalva:

Todavia, quando se trata do efeito vinculante das sentenças proferidas nas ações de controle concentrado, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que tal efeito não decorre da norma apreciada, mas da sentença que a aprecia. Sua eficácia é também *ex tunc*, mas seu termo inicial se desencadeia com a sentença que declarou a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade, e não com o início da vigência da norma examinada.⁶⁶

Ainda nessa perspectiva, ele acrescenta que, no controle difuso de constitucionalidade, quando há resolução do Senado determinando a suspensão da norma julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, os seus efeitos atingem, imediatamente, as relações jurídicas de trato continuado.

Entretanto, ressalva que a prevalência da força vinculante dessa resolução sobre a sentença do caso concreto se dá a partir da sua vigência, já que, antes disso, a decisão proferida vigorou sem empecilhos e, para desfazer as consequências até então produzidas, é necessário que seja ajuizada ação rescisória. A título de exemplo, se um contribuinte pretender a repetição das parcelas do imposto pagas, por força da sentença anterior ao advento da Resolução do Senado, poderá fazê-lo, desde que obtenha a rescisão da sentença que impôs tal pagamento.⁶⁷

Sendo assim, para que uma sentença já transitada em julgado seja rescindida, não basta que tenha sido fundada em norma inconstitucional. Nesse sentido:

É indispensável que à inconstitucionalidade se agregue um comando estatal vinculante, que declare formalmente a ofensa à Constituição e decrete a rescisão da sentença. Na situação examinada, a sentença anterior, embora fundada em preceito inconstitucional, não esteve subordinada ao comando vinculante, que lhe foi posterior, da decisão do Supremo, universalizado pela Resolução do Senado. Assim, os efeitos já produzidos pela referida sentença somente serão anulados se sobrevier comando jurisdicional específico, com efeito retroativo, a saber, uma sentença de procedência em ação rescisória.⁶⁸

Nesse ponto, vale destacar que a ação rescisória é uma medida excepcional que tem por objetivo a desconstituição dos efeitos da coisa julgada, nos termos da Súmula n. 514 do STF.⁶⁹

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 514*. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2692>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

Parte da doutrina defende que, só nos casos em que a declaração de inconstitucionalidade *erga omnes* for anterior à decisão contrária, caberia ação rescisória tendo por base a violação de lei ou norma jurídica. Não caberia, portanto, a referida ação nos casos em que a decisão do STF é posterior à coisa julgada. Nesse sentido, afirmam Nelson Nery Jr e Georges Abboud nas atualizações da obra de Pontes de Miranda:

Caso sobrevenha, depois do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, decisão fundada na norma declarada inconstitucional, esta decisão foi proferida contra a CF/1988, de sorte que pode ser impugnada por ação rescisória fundada no art. 966 do CPC/2015, observando os demais requisitos desta ação impugnativa. Entretanto, se o acórdão do STF que reconhece a inconstitucionalidade da norma tiver transitado em julgado - depois do trânsito em julgado da decisão tida por inconstitucional pelo STF, a decisão “inconstitucional” fica imune a esse vício porque, quando proferida, a norma declarada inconstitucional pelo STF estava hígida dentro da ordem jurídica. Incide, aqui a garantia constitucional da CF/1988, art. 5, XXXVI, que protege a superveniência da lei e, com maior razão, da decisão judicial, a coisa julgada anteriormente.⁷⁰

Nesse mesmo sentido, afirma Scarpenella Bueno:

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo STF em sede de controle abstrato ou concentrado (v.g., ADIn, ADC ou ADPF), faz coisa julgada *erga omnes* e sua eficácia temporal é dada pelo STF (...). Esse efeito vinculante da eficácia *erga omnes* faz com que todos estejam subordinados à declaração da inconstitucionalidade proclamada pelo STF em sede de controle abstrato. Caso sobrevenha, depois do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, decisão fundada na norma declarada inconstitucional, esta decisão (...) pode ser impugnada por ação rescisória (...). Entretanto, se o acórdão do STF que reconhece a inconstitucionalidade da norma tiver transitado em julgado depois do trânsito em julgado da decisão tida por inconstitucional pelo STF, a decisão “inconstitucional” fica imune a esse vício [...].⁷¹

Todavia, vale frisar que há também quem defenda que as sentenças proferidas em controle abstrato de constitucionalidade trazem em seu cerne a cláusula *rebus sic stantibus*. Nessa perspectiva, mudando o *status quo*, a perda da eficácia da decisão anterior seria automática.

Nesse sentido, afirma José Borges que o STF, ao considerar a constitucionalidade de uma norma, antes reconhecida como inconstitucional, gera mudança no estado de direito antecedente, podendo ser considerada como instituidora de nova norma individual.⁷²

Nota-se que, para esses autores, parece ser consensual que a posterior decisão do STF em sentido diverso da coisa julgada só poderia atingir os atos posteriores a ela. O que se

⁷⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema n. 733: Ministro Teori Zavascki em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4353441&numeroProcesso=730462&classeProcesso=RE&numeroTema=733>>. Acesso em: 13 jul. 2023

⁷¹ BUENO, *op. cit.*, nota 5.

⁷² BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

distingue aqui é que, como visto, para parte da doutrina, a desconstituição da coisa julgada só pode se dar por meio da propositura de ação rescisória, ao passo que, para outra parte, isso ocorreria de forma automática, sem que fosse necessária a propositura de nenhuma ação.

A primeira corrente embasou a decisão proferida no Tema 733 de repercussão geral, cuja tese fixada no ano de 2015 foi a seguinte:

A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).⁷³

Todavia, segundo ficou decidido no caso acima, essa tese não se aplica aos efeitos futuros das decisões envolvendo relações jurídicas de trato continuado, conforme se extrai da própria ementa do julgado: “Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado”.⁷⁴

Em sentido diametralmente contrário às convicções apresentadas, Marinoni afirma que a coisa julgada é protegida constitucionalmente e, nesse sentido, argumenta pela inconstitucionalidade do parágrafo 15 do art. 525, do CPC⁷⁵, que traz a seguinte previsão: “Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal”.⁷⁶

No entendimento do jurista, de maneira correta, o §14 do mesmo art. 525 excluiu a possibilidade de uma decisão superveniente de inconstitucionalidade impedir a execução da sentença, ao passo que o §15 admite a sua invocação como sustentáculo de ação rescisória, tratando-se, assim, de normas contraditórias. Nessa perspectiva, na visão de Marinoni, “é sempre importante advertir que a garantia da coisa julgada não resguarda os efeitos de uma lei inconstitucional, mas ressalva os efeitos de um juízo constitucional que aplicou uma lei

⁷³ BRASIL, *op. cit.*, nota 70.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RE n. 730.462*: Ministro Teori Zavascki em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20730462%22&base=acordados&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 13 jul. 2023

⁷⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

⁷⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *A coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<https://marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2020/06/A-COISA-JULGADA-DIANTE-DA-DECIS%C3%83O-DE-INCONSTITUCIONALIDADE-DO-SUPREMO-TRIBUNAL-FEDERAL-1.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal”.⁷⁷

Ainda nesse contexto, o STF se pronunciou no Tema 136 do STF, assentando não ser cabível ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente⁷⁸.

Sendo assim, parece que prevalece o entendimento de que situações jurídicas alcançadas pela coisa julgada serão preservadas, ainda que sobrevenha decisão contrária a elas, em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade.

Todavia, o que ainda suscita muito debate e será analisado com maior atenção no capítulo seguinte é se, nas relações jurídicas de trato sucessivo, caso sobrevenha uma decisão contrária à coisa julgada anteriormente formada, seria necessário o ajuizamento de ação rescisória para que a nova decisão produzisse efeitos ou se isso ocorreria de maneira automática.

1.4. A POSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tendo por base os já analisados limites objetivos da coisa julgada, no que tange à matéria tributária, segundo Flávio de Sá Munhoz⁷⁹, a decisão proferida em sede de execução fiscal se restringe ao período do lançamento tributário que houver sido objeto daquela pretensão. É nesse sentido que se enquadra o disposto na Súmula n. 239 do STF⁸⁰.

Um julgado que ensejou a edição da referida súmula se refere a ações em fase de execução fiscal em que se discutiu a incidência do imposto de renda sobre juros de apólices em determinado período de tempo, tendo sido afastada tal incidência. Todavia, tempos depois, o STF mudou seu entendimento, sendo o contribuinte obrigado a arcar com o pagamento do tributo, tendo por base o entendimento de que a coisa julgada estava restrita ao período objeto do lançamento tributário impugnado na execução.

Todavia, já deixava claro Scarpinella Bueno que a Súmula n. 239 do STF⁸¹ não pode ser aplicada de forma indistinta a qualquer caso envolvendo coisa julgada em matéria tributária. Ao contrário, os casos abrangidos por tal entendimento são aqueles em que se questiona um

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema n. 136: Ministro Marco Aurélio em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&classeProcesso=RE&numeroTema=136>>. Acesso em: 13 ago. 2023

⁷⁹ MUNHOZ, *op. cit.*, nota 3.

⁸⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

⁸¹ *Ibid.*

determinado ato que deve ser anulado ou declarado nulo, considerando-se que tal decisão não vincula atos diversos, ainda que sejam idênticos ao já julgado anteriormente. Sendo assim, defende o autor uma aplicação restritiva do entendimento sumular. Nesse sentido, a jurisprudência do STF afirma que:

O que é possível dizer, sem sair aliás dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que na renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.⁸²

À vista disso, o Supremo Tribunal Federal se manifestou a fim de distinguir duas situações: i) hipótese na qual, em decisão já alcançada pelo trânsito em julgado, discute-se um ato tributário específico praticado em um determinado exercício e ii) casos em que se discute a existência de imunidade tributária ou, de forma mais ampla, aqueles casos que tratam de incidência tributária.

A conclusão que se extrai dessa distinção é que a Súmula n. 239 se aplica à primeira situação, todavia, não pode ser invocada na segunda. Isso porque, no segundo caso, o pedido não se enquadra dentro de qualquer exercício, mas, na verdade, busca a exclusão da incidência de um tributo, seja em razão de sua inconstitucionalidade, seja devido à incidência da imunidade.

Nessa perspectiva, afirma Scarpinella Bueno:

Assim, na hipótese de ser pleiteada em juízo — e concedida — imunidade tributária, a decisão, uma vez transita em julgado, prevalece até que haja ulterior modificação fática ou jurídica, afastando, por isso mesmo, o que a literalidade da referida Súmula 239 do STF poderia sugerir. É correto compreender que, em casos como tais, o que se questiona em juízo é a própria matriz de incidência tributária. Fosse a hipótese de haver questionamento em juízo de um específico ato tributário, de um específico lançamento ou de uma específica cobrança do Fisco, e o entendimento seria diverso, harmonicamente, aliás, com a restrição do pedido formulado ao Estado-juiz e, coerentemente, à própria causa de pedir que lhe quer dar fundamento.⁸³

Segundo Hugo de Brito Machado, nos casos de ação declaratória, quando a decisão se referir às relações jurídicas continuativas, seus efeitos se estendem para o futuro e o dispositivo, uma vez transitado em julgado, permanecerá alterado até perdurar o estado de fato.⁸⁴

Em outros casos, mesmo que não fosse possível a aplicação da Súmula n. 239⁸⁵, segundo Marco Aurélio Greco e Helenilson Pontes, o STF optou pela limitação dos efeitos da

⁸² BUENO, *op. cit.*, nota 5.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 211.

⁸⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 46.

coisa julgada nas seguintes situações: i) em razão de mudança significativa na disciplina jurídica da incidência tributária; ii) em virtude de ação declaratória não abranger fatos posteriores impositivos; iii) em casos de ação rescisória.⁸⁶

Nessa perspectiva de relativização da coisa julgada em matéria tributária, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entendeu que tal relativização seria possível em três casos: i) em virtude de alteração da lei tributária; ii) nos casos de incidência da Súmula n. 239 e a ponderação de princípios; iii) em razão de alteração no posicionamento do STF em pronunciamentos de constitucionalidade de norma, anteriormente, declarada inconstitucional.⁸⁷

Conforme será abordado de forma mais detalhada no próximo capítulo, o STF entendeu pela limitação da coisa julgada nas relações de trato sucessivo referentes à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Todavia, a questão sempre foi controvertida.

No REsp n. 1.118.893⁸⁸, o STJ decidiu de forma diversa pela não cobrança da contribuição relativa a períodos posteriores, nesse sentido:

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. 2. O Supremo Tribunal Federal, (...) encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL (...). O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.⁸⁹

Dessa forma, o STJ decidiu que, mesmo o STF tendo reconhecido, na ADI n. 15⁹⁰, a constitucionalidade da lei n. 7.689/88⁹¹, prevalece a de relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, ainda que em desconformidade com a posterior decisão do STF.

Após esse entendimento, o Regimento Interno do CARF, de forma diferente do que compreendia, passou a reconhecer efeitos prospectivos à coisa julgada que operou favorecendo a empresa autuada em razão do não recolhimento da CSLL referente aos exercícios anteriores, mesmo que o STF tenha reconhecido a constitucionalidade do tributo.

⁸⁶ MUNHOZ, op. cit., nota 3.

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ BRASIL, op. cit., nota 60.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 15. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>>. Acesso em: 11 out. 2022

⁹¹ BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 11. out. 2022.

Já na época do julgamento do REsp n. 1.118.893⁹², o Ministro Luís Roberto Barroso defendia posição contrária, no sentido de defender que, com a superveniência de um posicionamento do STF contrário a decisões já transitadas em julgado, os fatos tributáveis ocorridos após a decisão do Supremo pudessem ser objeto de cobrança.⁹³

Em sentido semelhante, mas não absolutamente igual, posiciona-se José Souto Borges ao defender que:

A coisa julgada em controle difuso de constitucionalidade limita-se às obrigações relativas aos períodos de apuração do *quantum debeatur* até a data do trânsito em julgado da sentença. O objeto da demanda é exonerar determinado(s) contribuinte(s) da obrigação sobre o lucro; a inconstitucionalidade da lei de regência constitui apenas um pressuposto, questão prejudicial, motivo determinante: não integra o âmbito de validade da decisão, isto é, não é alcançada pela *res iudicata*. Em suma: a coisa julgada não abrange os motivos e, dentre esses, a fundamentação constitucional do decisório.⁹⁴

Para Flávio de Sá Munhoz, nas relações jurídicas de trato sucessivo, a coisa julgada em matéria tributária não abrange os fatos ocorridos após a mudança do Estado de Direito, como ocorre, por exemplo, quando há decisão do STF com efeito vinculante em sentido contrário, e isso independe de ação rescisória.

O que se evidencia, portanto, é que a limitação da coisa julgada sempre foi algo controvertido, tanto nos Tribunais quanto no âmbito doutrinário. Na tentativa de solucionar tamanha imprecisão, o STF afetou os REs n. 949.297⁹⁵ (Tema 881) e n. 955.227⁹⁶ (Tema 885), ambos com repercussão geral reconhecida, no intuito de delimitar os limites da coisa julgada em matéria tributária. Tendo em vista a importância de tais julgamentos, o segundo capítulo da presente pesquisa se dedicará a uma análise pormenorizada dessas decisões.

⁹² BRASIL, *op. cit.*, nota 60

⁹³ BARROSO, Luiz Roberto. Mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 261-288, 2006.

⁹⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 949.297*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>>. Acesso em: 11 jan. 2022.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 955.227*. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>>. Acesso em: 15 jan. 2022

2. A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO E CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE

Os Temas n. 881⁹⁷ e n. 885⁹⁸ do STF tiveram seu julgamento muito aguardado pela comunidade jurídica, uma vez que seu resultado impacta e estabelece parâmetros até então não definidos sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária.

Conforme visto anteriormente, ao passo que havia decisão do STJ reconhecendo que a superveniência de um veredito contrário do STF, em sede de ação concentrada de constitucionalidade, não poderia alcançar as decisões já transitadas em julgado, de modo que o contribuinte com decisão favorável, garantindo-lhe o não recolhimento da CSLL, permanecesse não sendo obrigado a pagar a contribuição, mesmo após pronunciamento contrário do STF, parte da doutrina já defendia que a coisa julgada deveria alcançar apenas as obrigações relativas aos períodos de apuração até a data do novo posicionamento do STF. Por sua vez havia, ainda, quem defendesse a possibilidade e a necessidade de ajuizamento de ação rescisória para desconstituir os efeitos da coisa julgada.

É nesse meio de insegurança jurídica envolvendo o assunto que o STF julga os temas n. 881 e n. 885, na tentativa de acabar com as controvérsias existentes, conforme detalhado no decorrer deste capítulo.

2.1. A PERSPECTIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 149⁹⁹, atribuiu competência à União para a criação de contribuições sociais e estabeleceu no artigo 195, I, c¹⁰⁰ que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, inclusive mediante recursos provenientes do lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

Nesse contexto, foi publicada a Lei n. 7.689/88¹⁰¹, em 15 de dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e tem como fato gerador o lucro auferido pelas pessoas jurídicas, objetivando o financiamento da seguridade social, com

⁹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

⁹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

⁹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

fundamento no artigo 195 da Constituição Federal¹⁰².

Observa-se que as Contribuições do artigo 149 da CRFB/88¹⁰³ se dividem em: 1) sociais, 2) de intervenção e 3) corporativas. As primeiras se subdividem em: 1.1) contribuições de seguridade social, 1.2) outras de seguridade social e 1.3) contribuições sociais gerais¹⁰⁴. Nesse cenário, destaca-se que a CSLL se insere na categoria de contribuição de seguridade social.

Tendo em vista as características da CSLL, é de profunda relevância observar que a relação tributária aqui constituída é de trato continuado, ou seja, é uma relação que se sucede no tempo, renova-se a cada exercício, pois, a cada período de apuração, há um novo fato gerador que será extinto com o pagamento do tributo.

A Lei n. 7.689/1988¹⁰⁵ foi alvo de diversos questionamentos. Alguns contribuintes entraram em juízo e obtiveram sentenças favoráveis no sentido de terem reconhecido o direito ao não recolhimento do tributo, e várias dessas decisões transitaram em julgado. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, posteriormente, reconheceu sua constitucionalidade em diversos Recursos Extraordinários, o que foi posteriormente confirmado na ADI n. 15¹⁰⁶.

Inicialmente, nos REs n. 138.284-8¹⁰⁷ e n. 146.733-8¹⁰⁸, o STF fez ressalva afirmando a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei n. 7.689/88¹⁰⁹, o qual estabelecia que a contribuição seria devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1998, ano em que foi publicada a lei. Entendeu-se que o dispositivo legal violava o princípio da irretroatividade, contido no art. 150, III, “a”, da Constituição¹¹⁰, que proíbe que o fato gerador do tributo seja anterior ao início de sua vigência.¹¹¹

Apesar de passar a reconhecer a constitucionalidade da CSLL, entendia-se que os contribuintes que obtiveram decisões definitivas em sentido oposto não deveriam ser alcançados por esse entendimento, a menos que a União propusesse ação rescisória e, por meio

¹⁰² BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 138.284-8*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 11 out. 2022.

¹⁰⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

¹⁰⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 104.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 146.733*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 11 out. 2022.

¹⁰⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹¹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹¹¹ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *A CSLL é constitucional*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/8fd7f981e10b41330b618129afcaab2d>>. Acesso em: 09 jan. 2023.

dela, lograsse êxito em desconstituir a coisa julgada, o que não ocorreu na maioria dos casos.¹¹²

Ainda assim, esses contribuintes não se livraram completamente do recolhimento do tributo, uma vez que eram autuados inúmeras vezes sob diversos argumentos de que a inconstitucionalidade reconhecida só valeria para o ano de ajuizamento da ação ou porque a Lei n. 7.689/88¹¹³ teria sido alterada por normas posteriores não acolhidas pela coisa julgada, argumentos esses que foram superados.¹¹⁴

Conforme dito, vários foram os questionamentos sobre a constitucionalidade da lei que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos REs n. 146.733/SP¹¹⁵ e n. 138.284/CE¹¹⁶, assentou o entendimento no sentido de não ser necessária edição de lei complementar para instituir a CSLL.

Em uma dessas decisões, mais especificamente no RE n. 138.284¹¹⁷, examinou-se cada fundamento de inconstitucionalidade alegado pela recorrida, começando pelo fato de a criação do tributo ter se dado, inicialmente, via medida provisória. Nesse ponto, o Ministro Relator, Carlos Velloso, afirmou que o argumento perdeu o objeto a partir do momento em que a medida provisória foi transformada em lei.

Por conseguinte, analisou-se a necessidade ou não de lei complementar para instituir o referido tributo, tendo por base o disposto no artigo 149 combinado com o artigo 146, III, ambos da Constituição Federal¹¹⁸. Nesse ponto se entendeu que as contribuições devem sim seguir o disposto em leis complementares que versem sobre regras gerais.

Todavia, como regra, as contribuições não devem ser, necessariamente, criadas por esse tipo de lei, exceto as chamadas “outras contribuições de seguridade social”, previstas no parágrafo 4º do artigo 195 da CRFB/88¹¹⁹, que são obrigatoriamente instituídas por lei complementar, uma vez que estão condicionadas à competência residual da União.

Em relação ao argumento de que a CSLL seria um adicional do imposto de renda, fez-se a ressalva de que a própria Constituição autoriza a instituição de contribuição social sobre o lucro dos empregadores, e a Lei n. 7.689¹²⁰, nesse mesmo sentido, previu expressamente, em seu artigo 1º, que essa contribuição incidiria sobre o lucro das pessoas jurídicas, portanto, não

¹¹² LAULETTA, Cláudia. *A contribuição social sobre o lucro, a coisa julgada e os últimos 30 anos*. Matos Filho: Notícias e Negócios. Disponível em: < mattosfilho.com.br/unico/contribuicao-social-lucro/>. Acesso em: 09 jan. 2023.

¹¹³ BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 108.

¹¹⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 104.

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

caberia a alegação de *bis in idem*.

O acórdão em análise deu especial atenção ao fundamento de que tal contribuição teria sido criada como forma de custeio indireto da seguridade social, no entanto, a Constituição apenas permite o custeio direto, não permitindo que a receita integre o orçamento fiscal da União. Sobre esse ponto, o Ministro Relator afirmou que não importa quem arrecada, mas se o produto dessa arrecadação é, de fato, destinado ao financiamento da seguridade social, conforme prevê o artigo 1º da Lei n. 7.689 de 1988¹²¹.

O último argumento analisado foi a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei n. 7.689/88, do qual se extrai a seguinte redação: "Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."¹²²

Apesar do reconhecimento pela constitucionalidade da Lei n. 7.689/88, conforme dito anteriormente, foi acolhida a inconstitucionalidade do referido artigo com a justificativa de violação ao princípio da anterioridade. Nesse ponto, é necessário trazer o conceito de anterioridade adotado pelo Ministro Carlos Velloso, a seguir explicitado: “[...] o princípio da anterioridade exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo”.¹²³

Segundo o Ministro, pelo princípio da anterioridade, há um prazo de *vacatio legis*, que é contado da edição da lei até o exercício seguinte. O problema aqui é que a contribuição não poderia incidir sobre o lucro apurado no dia 31 de dezembro de 1988, conforme explica:

[...] o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício, 1º de janeiro a 31 de dezembro. A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e de saídas, de fatos ocorridos durante o exercício. O artigo 8º, da Lei 7.689, de 15.12.88, estaria, pois, a incidir sobre fatos já ocorridos, dado que, não custa repetir, o lucro traduz, apenas, o resultado desses fatos.¹²⁴

Nesse sentido, o Senado emitiu a Resolução n. 11 de 1945 com a finalidade de suspender a execução do artigo 8º da Lei n. 7.689/88¹²⁵.

O artigo 9º também foi objeto de questionamento no RE n. 150.764¹²⁶, que declarou a sua inconstitucionalidade. Todavia, o processo de suspensão desse dispositivo por parte do Senado foi arquivado sem, portanto, ter efeito *erga omnes*.

¹²¹ *Ibid.*

¹²² *Ibid.*

¹²³ BRASIL, *op. cit.*, nota 104.

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 150.764 Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1540938>>. Acesso em: 11 ago. 2023.

Nesse ponto, é importante destacar que, em virtude de tal controvérsia, ainda que não houvesse entendimento jurisprudencial consolidado, admitiu-se o ajuizamento de ação rescisória, de modo a afastar a aplicação da Súmula n. 343, do STF,¹²⁷ no REsp n. 544.460¹²⁸. No presente caso, entendeu-se pela rescisão da decisão que se tinha a favor do contribuinte. Na época, o afastamento da Súmula n. 343 estava em consonância com o entendimento do STF.

Como se sabe, a análise da constitucionalidade de uma lei por meio de Recurso Extraordinário se dá via controle difuso e, tendo em vista toda controvérsia envolvendo o tema, foi proposta, pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil, a ADI n. 15¹²⁹ para discutir, dessa vez via controle concentrado, a constitucionalidade da referida lei.

Foi assim que a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade foi julgada improcedente, reforçando o posicionamento do Supremo verificado nas ações que discutiram a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/88¹³⁰ em sede de controle difuso de constitucionalidade.

A ADI foi julgada em 2007 e, desde então, ficou reconhecida a constitucionalidade da lei que instituiu a Contribuição Social sobre Lucro Líquido, ressalvados os artigos 8º e 9º, que foram declarados inconstitucionais.

Tendo em vista todo esse contexto, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou por meio do parecer CRJ 492-2011, defendendo que as alterações fáticas e jurídicas existentes no momento de uma decisão judicial que disciplina relação jurídica tributária de trato sucessivo geram uma nova relação tributária e, por conta disso, não se alcançariam os limites objetivos da coisa julgada. Sendo assim, uma vez configuradas mudanças fático-jurídicas, a sentença deixa de produzir seus efeitos, em virtude da sua inaptidão em alcançar a nova relação jurídica tributária estabelecida.¹³¹

O parecer ainda esclarece o impacto de algumas dessas decisões, nos seguintes termos:

Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando

¹²⁷ “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.” Disponível em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 343*. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=1472>>. Acesso em: 12 ago. 2023

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 544.460*: Ministro Francisco Falcão em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200300935949>. Acesso em: 13 ago. 2023

¹²⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

¹³⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹³¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer PGFN/CRJ/492/2011*. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>>. Acesso em: 9 jan. 2023.

posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.¹³²

Dessa forma, o parecer entende que os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal são novas circunstâncias jurídicas aptas a cessar a eficácia anteriormente vinculante de antigas decisões em matéria tributária transitada em julgado, e essa cessação da eficácia deve operar de forma automática. Sendo assim, quando essas mudanças ocorrerem em favor do fisco, este poderá novamente cobrar o tributo tido como inconstitucional e, quando se der em favor do contribuinte, este poderá deixar de recolher o tributo julgado inconstitucional em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem prévia autorização judicial.¹³³

Assim, argumenta-se que, em se tratando de relação tributária de trato sucessivo, como é o caso da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, uma empresa, por exemplo, que obtenha decisão favorável, transitada em julgado, no sentido de não ser obrigada a recolher um determinado tributo julgado inconstitucional em sede de controle difuso de constitucionalidade pode, posteriormente, ser compelida novamente ao pagamento desse tributo.

Isso seria possível nos casos de posterior advento de precedente objetivo e definitivo do STF, que é hipótese de alteração no contexto fático-jurídico e, por isso, faz cessar, de maneira automática, a eficácia vinculante da decisão anterior.

Por fim, ainda defende que as decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, tomadas antes do estabelecimento de repercussão geral e confirmadas em julgados posteriores, têm caráter objetivo e definitivo e, por isso, são capazes de alterar o sistema jurídico, mesmo sem a edição de resolução por parte do Senado Federal.

O parecer em questão foi fruto de vários debates e de uma audiência pública, a primeira realizada na história da Procuradoria, que, além de contar com a presença de Procuradores da Fazenda de todo país, recebeu, ainda, representantes de confederações, advogados de renomados escritórios de advocacia e até mesmo do então ministro do STJ, Teori Zavascki, que se tornou referência no estudo sobre coisa julgada e eficácia das sentenças na jurisdição constitucional.

Essa discussão iniciada pela Fazenda Nacional fez surgir vários processos

¹³² *Ibid.*

¹³³ *Ibid.*

administrativos e judiciais, até que culminou nos Temas n. 881¹³⁴ e n. 885¹³⁵ de repercussão geral, em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesses dois paradigmas, o que se pretende é definir os limites da coisa julgada em matéria tributária e os casos concretos objetos de análise nos Recursos Extraordinários n. 949.297¹³⁶ (Tema 881) e n. 955.227¹³⁷ (Tema 885), que se referem à condição dos contribuintes que obtiveram decisão transitada em julgado a seu favor para não mais recolher a CSLL.

2.2. ANÁLISE DOS TEMAS N. 881 E N. 885 DO STF

Tendo em vista toda a controvérsia envolvendo a questão da relativização da coisa julgada em matéria tributária, que foi ainda mais inflamada pelo já analisado Parecer PGFN/CRJ/492/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional¹³⁸, não restou outra alternativa ao Supremo senão a análise e pacificação do tema.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal, no dia 6 de maio de 2022, deu início ao julgamento dos Recursos Extraordinários n. 949.297¹³⁹ (Tema 881) e n. 955.227¹⁴⁰ (Tema 885), ambos com repercussão geral reconhecida, para definir os limites da coisa julgada em sede de controle difuso e concentrado realizado pelo STF, em que haja a declaração da constitucionalidade de tributo anteriormente reconhecido inconstitucional na via incidental por decisão já transitada em julgado.

O presente capítulo objetiva, portanto, a análise pormenorizada desses dois temas tão importantes, não só ao Direito Tributário, mas aos demais ramos do Direito que também serão impactados com a decisão.

Dando início à análise, tem-se que o caso que chegou ao Supremo por meio do RE n. 949.297¹⁴¹ (Tema 881) foi um Mandado de Segurança impetrado na 4ª Vara da Justiça Federal da 5ª Região por uma empresa têxtil contra ato do delegado da Receita Federal em Fortaleza, com o objetivo de sustar a cobrança da CSLL. A impetrante afirmou que o tributo não era devido, uma vez que a empresa já tinha decisão transitada em seu favor em 14 de agosto de 1992, reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/88¹⁴², que instituiu a Contribuição

¹³⁴ BRASIL. *op. cit.*, nota 8.

¹³⁵ BRASIL. *op. cit.*, nota 9.

¹³⁶ BRASIL. *op. cit.*, nota 95.

¹³⁷ BRASIL. *op. cit.*, nota 96.

¹³⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 131.

¹³⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁴⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

¹⁴¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁴² BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

Social Sobre Lucro Líquido.

Ocorre que a parte autora estava sob regime de fiscalização da Receita Federal, que pretendia, segundo ela, de maneira indevida, reabrir a apreciação da questão em pauta, tendo em vista decisão posterior do Supremo que declarou a constitucionalidade da Lei instituidora da CSLL. Diante do receio de ter seu direito líquido e certo violado, a empresa optou pela interposição de mandado de segurança preventivo.

Por conseguinte, a segurança foi denegada na primeira instância, que, após longa fundamentação, sintetizou a questão, afirmando que a coisa julgada em matéria tributária não impede posterior cobrança do tributo, tendo em vista o reconhecimento de sua constitucionalidade. Afinal, com exceção das cláusulas pétreas, nem mesmo a Constituição é imutável.

Todavia, a impetrante recorreu da decisão, e o Tribunal reformou a sentença, acolhendo a apelação da parte, entendendo que, enquanto os fatos tributáveis tiverem por base a Lei n. 7.689/88¹⁴³, o contribuinte estará resguardado, em virtude da decisão obtida em seu favor e transitada em julgada, só podendo uma nova lei alterar a questão.¹⁴⁴

Vale ressaltar que, nessa ocasião, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial no STJ, tendo em vista o acolhimento da apelação da empresa têxtil, reconhecendo que a coisa julgada obtida pela parte afastaria a cobrança do tributo. Nesse REsp, o STJ negou seguimento ao recurso e confirmou seu entendimento no sentido de preservação da coisa julgada, concordando com a decisão do Tribunal Federal em Segunda Instância, nos seguintes termos: “Reconhecida a inconstitucionalidade da hipótese de incidência, os efeitos da coisa julgada não se submetem à restrição temporal a que se refere a Súmula n. 239 do STF¹⁴⁵, revelando-se legítima a projeção de efeitos sobre fatos geradores subsequentes.”¹⁴⁶

Inconformada com a decisão do Tribunal Federal e defendendo a incidência da Súmula n. 239 do STF¹⁴⁷, bem como a relativização da coisa julgada, a Fazenda Nacional também interpôs Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida e consolidada no Tema 881, com a seguinte tese de julgamento:

Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁴⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.272.714 - CE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757>. Acesso em: 11 jan. 2022.

¹⁴⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado¹⁴⁸

Ao longo deste capítulo, pode-se verificar que o STF se inclina em sentido contrário ao posicionamento adotado pelo STJ, quanto à possibilidade de relativizar da coisa julgada em matérias de trato sucessivo de Direito Tributário.

Após ter repercussão geral reconhecida, em 29 de agosto de 2016, foi determinada a suspensão nacional da tramitação de feitos que tratam de idêntica matéria.

Durante o julgamento do Recurso Extraordinário, o Ministério Público Federal emitiu parecer favorável à limitação da coisa julgada, argumentando que, bem como a lei e o ato administrativo, o julgamento advindo do Poder Judiciário não se torna imune a controvérsias, ainda mais em casos como o narrado, que se trata de uma relação contínua e permanente entre os sujeitos envolvidos – União e contribuinte.¹⁴⁹

Tendo em vista que se trata de ciclos obrigacionais com proporcionalidade demarcada, as alterações de fato e de direito não podem deixar de influir no presente julgado, caso contrário, criar-se-ia uma discrepância entre a lei aplicada ao caso concreto e a realidade fática. O parecer ainda cita alguns casos em que essa variação é reconhecida, como na ação de alimentos, em que alterações fáticas, por exemplo, na condição financeira do alimentante, modificam a prestação alimentícia, evidenciando que a natureza continuada de uma relação jurídica impede a formação da coisa julgada. Nesse sentido, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do RE e pela adoção de efeitos prospectivos.¹⁵⁰

No mesmo sentido, a Fazenda Nacional apresentou memorial solicitando a procedência do Recurso Extraordinário e invocando, em diversos momentos, o já mencionado Parecer PGFN/CRJ 492/11¹⁵¹. Assim, alegando que, em casos como o do presente julgamento, a manutenção dos efeitos da coisa julgada implicaria em grave violação ao princípio da igualdade e da livre concorrência. Nesse sentido, defende que a segurança jurídica estará protegida, uma vez que a nova regra deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a decisão do Supremo Tribunal Federal.

Em maio de 2022, deu-se início ao julgamento virtual do tema.

O Ministro Relator Edson Fachin, em seu extenso e detalhado voto, manifestou-se pelo provimento do Recurso Extraordinário, assentando que:

¹⁴⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ *Ibid.*

¹⁵¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 131.

[...] A eficácia temporal de coisa julgada material derivada de relação tributária de trato continuado possui condição resolutiva que se implementa com a publicação de ata de ulterior julgamento realizado em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando os comandos decisoriais sejam opostos, observadas as regras constitucionais da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a espécie tributária em questão.¹⁵²

Segundo defendido por Fachin, o juízo definitivo de constitucionalidade firmado em controle abstrato possui capacidade de alterar o estado de direito de relações tributárias de trato continuado, por força do art. 28 da Lei n. 9.868/1999¹⁵³. Soma-se a isso o fato de as decisões judiciais conterem, implicitamente, uma cláusula *rebus sic stantibus*, de modo que alterações fáticas e jurídicas posteriores fazem com que a sentença perca sua força de lei entre as partes. Além disso, afirma ser inoponível a dimensão subjetiva da coisa julgada formada em processos individuais, diante de decisões objetivas com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.

Aplicando esse entendimento ao caso concreto, percebe-se que a coisa julgada formada na decisão que reconheceu a inconstitucionalidade da CSLL, favorável ao contribuinte, teve sua eficácia limitada pela decisão obtida no julgamento da ADI n. 15¹⁵⁴, que alterou a relação jurídica de trato sucessivo em questão.

O Ministro Luís Roberto Barroso, por sua vez, acompanhou o voto do Relator Edson Fachin, argumentando, primeiramente, que o presente julgamento não guarda semelhança com o RE n. 730.462¹⁵⁵ de relatoria do Ministro Teori Zavascki e com repercussão geral reconhecida, no qual se discutiu a eficácia temporal da coisa julgada material.

Nesse precedente, conforme visto, fixou-se a tese de que a decisão do STF declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz automática reforma ou revogação de decisões anteriores, sendo, para isso, indispensável o ajuizamento de ação rescisória. Não obstante, excepcionou-se a aplicação dessa tese de indisponibilidade da ação rescisória às questões envolvendo relações jurídicas de trato continuado.¹⁵⁶

O Ministro Barroso ressalta, ainda, que a própria legislação infraconstitucional, em certas situações, relativiza a coisa julgada, como é o caso do art. 505, I, do CPC¹⁵⁷, o qual afirma que, em se tratando de relação jurídica continuada, se houver mudança no estado de fato ou de direito, poderá ocorrer revisão de decisão já transitada em julgado. Ademais, afirma que a

¹⁵²BRASIL, *op. cit.*, nota 46.

¹⁵³BRASIL. Lei n. 9.868, de 20 de novembro de 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 11. out. 2022.

¹⁵⁴BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

¹⁵⁵BRASIL, *op. cit.*, nota 74.

¹⁵⁶*Ibid.*

¹⁵⁷BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

relação jurídica resguardada pela coisa julgada é passível de flexibilização quando se encontra, como no caso concreto, em colisão com os princípios de igualdade e livre concorrência, já que o contribuinte dispensado do pagamento do tributo teria ampla vantagem competitiva em relação aos demais.¹⁵⁸

Por fim, o Ministro Barroso sustenta que a nova situação se assemelha à criação de novo tributo, devendo, portanto, obedecer aos princípios da irretroatividade, anterioridade e noventena.¹⁵⁹

Por conseguinte, o Ministro Dias Toffoli também defende a existência da cláusula *rebus sic stantibus*, ou seja, entende que as sentenças conservam sua eficácia vinculante apenas enquanto não houver mudanças no suporte fático-jurídico. Nesse sentido, cita o Ministro Teori Zavascki, argumentando que algumas medidas tomadas em sede de controle de constitucionalidade modificam a situação jurídica, como é o caso de suspensão conferida por meio de resolução do Senado Federal, em controle difuso de constitucionalidade; de decisões do STF em sede de controle concentrado e de repercussão geral e nos casos de edição de súmula vinculante. Ou seja, via de regra, essa modificação no âmbito jurídico decorre do efeito vinculante e da eficácia *erga omnes* dessas decisões.¹⁶⁰

Sendo assim, tais medidas seriam capazes de, em sua concepção, romper com a eficácia vinculante das decisões obtidas em controle difuso, e esse rompimento se daria imediatamente e de forma automática, sem necessidade de ação rescisória ou qualquer outra ação revisional. Nesse ponto, portanto, o Ministro ressalva que, se não houver submissão ao sistema de repercussão geral, as decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade só terão eficácia *erga omnes* com a resolução emitida pelo Senado, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal¹⁶¹, caso contrário, a decisão só vincula as partes¹⁶².

Além disso, reconhece a importância do julgamento do Tema n. 881¹⁶³, afirmando que a tese nele fixada promete solucionar questões que ainda não tinham solução delimitada, por exemplo, para os casos em que não seja possível a aplicação o art. 525 do CPC¹⁶⁴, uma vez que esgotado prazo para rescisória. Por fim, o Ministro vota também em prol do provimento do Recurso Extraordinário.

Prosseguindo com a análise, o Ministro Gilmar Mendes, de início, apresentou

¹⁵⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹⁶² BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁶³ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

¹⁶⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

divergência, posicionando-se contra a proposta de limitação da coisa julgada. Todavia, após pedido de vista, mudou seu entendimento, votando pelo provimento do recurso, uma vez que, para ele, uma decisão do Plenário do STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, desde que confira à norma jurídica um sentido contrário ao da sentença transitada em julgado, faz cessar a ultratividade de sua eficácia.¹⁶⁵

Para o ministro, uma vez que o entendimento do STF tem que ser aplicado, não faria sentido exigir que, para isso, fosse necessário ajuizamento de nova demanda e, na sua visão, isso valeria tanto para decisões tomadas em sede de controle concentrado quanto em sede de controle difuso, mesmo que sem repercussão geral.

Por sua vez, o Ministro Alexandre de Moraes também concordou com a tese da União e votou no sentido de dar provimento ao Recurso Extraordinário, acompanhando a tese do Ministro Relator. Todavia, ressaltou que, no caso em tela, ao contrário do defendido pela recorrente, não se aplica o comando da Súmula n. 239 do STF¹⁶⁶, a qual afirma que a decisão que declare ser indevida a cobrança de imposto, em um determinado exercício financeiro, não faz coisa julgada em relação aos exercícios financeiros posteriores. Nesse ponto, esclarece o Ministro que o verbete só se aplica às sentenças sobre o lançamento tributário relativo ao exercício financeiro específico, não se tratando de decisão sobre a existência de relação jurídica tributária continuada.¹⁶⁷

Ademais, Alexandre de Moraes ressalta o que já havia sido afirmado pelo relator, Ministro Edson Fachin, que o presente caso não debate a possibilidade de relativização da coisa julgada, pelo contrário, a discussão versa sobre seus limites diante de decisão do STF em controle concentrado. Com base nisso, argumenta que, se o advento de nova legislação é capaz de modificar uma decisão transitada em julgado, então também não seria razoável que um contribuinte ficasse eternamente exonerado da tributação por conta de uma decisão favorável que, contudo, se baseou em entendimento superado pela Suprema Corte.¹⁶⁸

Após análise dos votos dos Ministros, depreende-se que a tese proposta pelo Ministro Relator Edson Fachin foi acompanhada pelos Ministro Alexandre de Moraes e pelas Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia.

O Ministro Barroso, por sua vez, concordou em dar provimento ao recurso, reconhecendo a possibilidade de interrupção dos efeitos futuros da coisa julgada em relações

¹⁶⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁶⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁶⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁶⁸ *Ibid.*

jurídicas tributárias de trato continuado quando o STF, em controle abstrato, manifestar-se em sentido contrário. Todavia, o Ministro propôs tese diversa daquela apresentada pelo Relator, 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.¹⁶⁹

Dias Toffoli acompanhou o voto do Relator, mas, no que tange à questão da repercussão geral, o Ministro votou conforme a tese de Roberto Barroso. Gilmar Mendes também seguiu o voto do Relator, divergindo apenas em relação ao princípio da anterioridade e da repercussão geral, propondo que fosse aprovada a tese do Ministro Barroso, com a ressalva apontada.¹⁷⁰

Sendo assim, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal formou maioria no dia 21 de novembro de 2022, tendo o julgamento ocorrido em Plenário Virtual. Todavia, o Ministro Edson Fachin, ainda assim, formulou pedido de destaque para que o julgamento do presente caso e do Tema n. 885¹⁷¹, ambos julgados em conjunto, fossem retirados do Plenário Virtual e encaminhados para julgamento em ambiente físico.

Em fevereiro de 2023, o Tribunal, por unanimidade, ao apreciar o tema n. 881¹⁷² da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário da União. Por maioria, não modulou os efeitos da decisão, conforme será discutido em momento posterior, restando, nesse ponto, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham modulação. Por maioria, entenderam-se aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli.

Nesse sentido, por unanimidade, foi fixada a seguinte tese, nos termos do voto do Ministro Roberto Barroso:

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

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

¹⁷² BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.¹⁷³

Vale destacar que a decisão proferida ainda não transitou em julgado, tendo em vista que foram opostos embargos de declaração que ainda estão em julgamento.

Partindo para a análise do RE n. 955.227¹⁷⁴ (Tema n. 885), de relatoria do Ministro Barroso, tem-se como lide um Mandado de Segurança impetrado pela empresa Braskem S/A contra ato de Delegado da Receita Federal, a fim de tornar nulo o lançamento do crédito relativo à cobrança de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no período compreendido entre 2001 e 2003, sob o argumento de que tem a seu favor decisão transitada em julgado em 1992, reconhecendo o seu direito ao não recolhimento da CSLL. Nesse sentido, a impetrante argumenta que não é caso de aplicação da Súmula n. 239 STF¹⁷⁵, uma vez que a sentença transitada em julgado não foi objeto de ação rescisória.

A segurança foi então concedida em primeira instância, que declarou nulo o lançamento do referido tributo com o fundamento de violação da coisa julgada em processo anterior que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/88¹⁷⁶, instituidora da CSLL e, portanto, o direito da empresa de não recolher o tributo.

A União recorreu da decisão, todavia, seu pedido de reforma da sentença de primeira instância não foi acolhido, com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que seria impossível a cobrança do tributo objeto de decisão abarcada pela coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança com base na Lei n. 7.869/88¹⁷⁷.

Nesse contexto, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário, alegando, em síntese, que a coisa julgada obtida não tem eficácia *ad aeternum*, em decorrência da Súmula n. 239 do STF¹⁷⁸; que as decisões proferidas nos REs n. 146.284/SP¹⁷⁹ e n. 138.284/CE¹⁸⁰, posteriormente, reconheceram a constitucionalidade da Lei n. 7.689 /88¹⁸¹; que essas decisões do STF alteraram o cenário jurídico, repercutindo na relação de direito material e autorizando a cobrança da CSLL e, por fim, que a infração impugnada era referente a período posterior à consolidação do entendimento sobre a constitucionalidade da Lei n. 7.689/1988¹⁸².

¹⁷³ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁷⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

¹⁷⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁷⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 48.

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 146.284*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1533882>>. Acesso em: 11 maio. 2023

¹⁸⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 104.

¹⁸¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹⁸² *Ibid.*

Todavia, o recurso foi inadmitido em sede de juízo de admissibilidade e, devido a isso, a União interpôs agravo dirigido ao STF, que negou provimento ao recurso dando ensejo à interposição de agravo regimental por parte da União, agravo este que também foi rejeitado, obrigando a recorrente a embargar a decisão. Os embargos foram então providos, e o agravo regimental foi acolhido, determinando o processamento do Recurso Extraordinário.

Foi então que, em 31 de março de 2016, o plenário do STF reconheceu a repercussão geral do tema, conforme exposto a seguir:

DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Repercussão geral reconhecida.¹⁸³

Por determinação do relator Luís Roberto Barroso, houve a suspensão de todos os processos pendentes de julgamento que versassem sobre a mesma matéria a ser julgada.

No presente caso, a Procuradoria-Geral da República se manifestou a favor do provimento do Recurso Extraordinário, uma vez que, ainda que haja coisa julgada em favor do contribuinte, a relação jurídica que se apresenta é de trato continuado, ou seja, não há como desconsiderar mudanças de direito ou de fato. Além disso, alegou que tanto as alterações legais quanto as jurisprudenciais revelam uma tendência na busca em atender a necessidade de uniformização da aplicação do Direito, que tem como guardião da Constituição o STF, por meio de suas decisões, seja em controle difuso ou concentrado. Por fim, afirma que a decisão no RE deve ter efeitos exclusivamente prospectivos para que os contribuintes possam replanejar seus negócios e operações tributáveis.¹⁸⁴

Por fim, vale dizer que foi deferido o ingresso da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), na condição de *amici curiae*. A primeira entidade defende que as suas associadas serão seriamente prejudicadas se prevalecer o entendimento de que as decisões judiciais transitadas em julgado em matéria tributária podem ser alteradas.

O Tema n. 885 do STF se traduz da seguinte maneira: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada

¹⁸³ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

¹⁸⁴ *Ibid.*

formada nas relações tributárias de trato continuado”.¹⁸⁵

Destarte, dando início à análise dos votos, o Relator, Ministro Roberto Barroso, diferencia o objeto discutido no presente recurso (RE n. 955.227¹⁸⁶) e no RE n. 949.297¹⁸⁷, analisado anteriormente. A principal diferença entre os dois é que, ao passo que o primeiro analisa os efeitos futuros da coisa julgada quando sobrevier decisão do STF em sentido contrário, em sede de controle difuso de constitucionalidade, o segundo se limita a discutir a eficácia futura da coisa julgada diante de decisões da Suprema Corte, contrárias a ela, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Ademais, Barroso propõe uma medida de abstratização do controle difuso que seria reconhecer a mutação do art. 52, X, da CF/1988¹⁸⁸, para que as decisões proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral sejam aplicadas automaticamente, sem necessitar de resolução do Senado. Isso porque, atualmente, a Administração Pública não se vincula automaticamente a essas decisões e, por isso, é comum que autuações sejam feitas em desconformidade com as decisões proferidas em repercussão geral pelo STF.

Por fim, defende que as decisões declaratórias transitadas em julgado constituem normas de efeitos futuros, que vigoram por tempo indeterminado até que se altere o contexto fático e jurídico, assim como ocorre com as leis editadas pelo Legislativo, entendimento que caracteriza a lógica da cláusula *rebus sic stantibus*.

Nesse sentido, o Relator propõe que seja adotada a mesma tese proposta por ele no RE n. 949.297¹⁸⁹, porém que seja negado provimento ao presente recurso extraordinário, isso porque os fatos geradores discutidos se referem aos anos de 2001 a 2003, ou seja, são anteriores às decisões sobre a constitucionalidade da Lei n. 7.689/88¹⁹⁰, proferidas em sistemática de repercussão geral ou em controle incidental, não possuindo à referida época efeitos vinculantes e *erga omnes*. Sendo assim, o RE n. 138.284¹⁹¹ não pode servir de arcabouço para afastar a decisão transitada em julgado favorável à recorrida, uma vez que se trata de controle difuso não submetido ao regime de repercussão geral. Da mesma forma, o acórdão proferido pelo STF na ADI n. 15¹⁹², em 2007, não pode ser invocado, pois não pode retroagir para atingir os fatos geradores dos anos de 2001 a 2003.

¹⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

¹⁸⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁸⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹⁸⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

¹⁹¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 104.

¹⁹² BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

Por conseguinte, o Ministro Alexandre de Moraes emitiu voto muito semelhante ao proferido no Tema n. 881¹⁹³, acompanhando o Relator e aderindo à sua proposta de tese, uma vez que entende que a decisão do Supremo Tribunal Federal, seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade pela sistemática da repercussão geral, faz cessar os efeitos da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado em que haja desacordo com o entendimento daquela Suprema Corte.¹⁹⁴

Também, o ministro Edson Fachin se posicionou a favor da aplicação da lógica presente na cláusula *rebus sic stantibus*, além de defender que, no caso da decisão do STF em controle difuso de constitucionalidade não submetido ao regime de repercussão geral, só haverá eficácia *erga omnes* se houver Súmula do Senado Federal, nos termos do artigo 52, X, da Constituição Federal.¹⁹⁵

Todavia, no caso em tela, o Ministro entende que perdem a eficácia para o futuro as sentenças transitadas em julgado que reconheceram a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a partir da data da publicação da Ata de Julgamento da ADI n. 15/DF.¹⁹⁶

Nesse sentido, o Ministro Fachin acompanhou o Relator, assim como o Ministro Dias Toffoli, que emitiu voto à semelhança do proferido no RE n. 949.297¹⁹⁷.

No início do julgamento em sessão virtual, o Ministro Gilmar Mendes inaugurou divergência em relação ao voto do Ministro Roberto Barroso, todavia, após a evolução do julgamento, o Ministro optou por acompanhar o Relator.

Adentrando ao mérito de seu voto, o Ministro começa afirmando que, via de regra, existem duas soluções para cessar os efeitos de decisões transitadas em julgado de forma contrária ao entendimento posteriormente conferido ao STF, são elas: a) impugnação em cumprimento de sentença, com base em inexigibilidade do título judicial transitado em julgado, nos termos do § 5º do art. 535 do CPC/15¹⁹⁸ e art. 475-L, § 1º, além do art. 741, parágrafo único, do CPC/73¹⁹⁹; b) via ação rescisória, nos termos do art. 535 do CPC e art. 485, V, do CPC/73.²⁰⁰

Todavia, o Ministro defende que o princípio da coisa julgada deve ser atenuado com o intuito de ceder à força normativa da Constituição, nos casos em que o título judicial transitado

¹⁹³ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

¹⁹⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

¹⁹⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

¹⁹⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

¹⁹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

¹⁹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

¹⁹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 21.

²⁰⁰ *Ibid.*

em julgado conflitar com uma nova interpretação constitucional definida pela Suprema Corte, objetivando uma maior segurança jurídica e harmonia à interpretação constitucional.²⁰¹

Quanto à possibilidade de aplicação automática e imediata de decisão do STF, Gilmar entende que não é necessário ajuizamento de outra demanda, como ações rescisórias, por exemplo, devendo-se aplicar automaticamente o novo entendimento do STF, seja em controle difuso ou concentrado, independentemente de ter sido, naquele caso, firmado com ou sem repercussão geral.

Evidencia-se nesse ponto que a diferença de entendimento gira em torno do controle difuso de constitucionalidade, sem repercussão geral. Para os demais Ministros, conforme visto, uma decisão do STF no âmbito do controle difuso de constitucionalidade só faria cessar, de maneira automática, os efeitos de decisão anterior transitada em julgado, se estivessem sob a égide da repercussão geral.

A despeito de sua divergência, o Ministro acompanhou o voto do relator, divergindo apenas em relação à aplicação do princípio da anterioridade, que, para ele, só deve ser aplicado nas hipóteses de aumento ou instituição de tributos e, como o caso em tela não se enquadra em nenhuma dessas situações, seria desnecessária a aplicação do princípio.²⁰²

Apenas em 02 de fevereiro de 2023, foi formada maioria no julgamento do RE n. 955.227²⁰³, os ministros Alexandre de Moraes, Rosa Weber, Dias Toffoli e Edson Fachin votaram acompanhando o relator, ao passo que Gilmar Mendes, apesar de ter também acompanhado o Relator, Ministro Roberto Barroso, apresentou as ressalvas já apontadas anteriormente.

No dia 08 de fevereiro de 2023, o Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário da União, no tema n. 885²⁰⁴ da repercussão geral. Por maioria, não modulou os efeitos da decisão, assunto que será abordado adiante, vencidos os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham modulação.

Finalmente, por maioria, o Tribunal entendeu serem aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos, nesse ponto, os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli.

Com isso, foi fixada a seguinte tese, nos termos do voto do Relator:

²⁰¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

²⁰² *Ibid.*

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

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 noventa ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.²⁰⁵

Vale destacar que a decisão proferida no referido tema também ainda não transitou em julgado, tendo em vista que foram opostos embargos de declaração que ainda estão em julgamento.

É notável a importância dos julgamentos dos temas n. 881²⁰⁶ e n. 885²⁰⁷ do STF, tanto em relação à definição de que as decisões proferidas em sede de controle abstrato e concreto (estas apenas no caso de repercussão geral) interrompem de forma automática os efeitos de decisões anteriormente transitadas em julgado, quanto em virtude da não modulação dos efeitos e das consequências daí advindas. Em relação a esse último ponto, observa-se que ele será abordado de maneira mais detalhada no próximo capítulo.

2.3. QUEBRA AUTOMÁTICA DOS EFEITOS DA COISA JULGADA

Nota-se que a principal discussão travada nos temas n.881²⁰⁸ e n.885²⁰⁹ do STF e que os distingue de outros temas já debatidos e pacificados se refere à questão da possibilidade de quebra automática dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária de trato continuado.

Nesse sentido, é importante destacar o julgamento do Tema n. 733, com a seguinte tese jurídica:

A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).²¹⁰

Esse mesmo entendimento foi reafirmado na ADI n. 241²¹¹, já sob a égide do Código

²⁰⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁰⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²⁰⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁰⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²¹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 70.

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 241*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1496734>>. Acesso em: 13 jun. 2023.

de Processo Civil de 2015, e posteriormente no Tema 360²¹² de repercussão geral, que, entre outras coisas, afirma serem constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73,²¹³ bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º²¹⁴, na medida em que buscam harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, agregando mecanismos de eficácia rescisória.

Esses julgados paradigmáticos reforçam o entendimento do Supremo no sentido que uma decisão da Suprema Corte que declare a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma com efeito *ex tunc* poderá desconstituir sentença transitada em julgado que decidiu em sentido contrário ao entendimento firmado, desde esta tenha sido prolatada posteriormente à publicação daquela, caso contrário, se o reconhecimento da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade pelo STF tiver ocorrido após o trânsito em julgado da sentença, então, a rescisão da sentença divergente dependeria da propositura da ação rescisória²¹⁵

Em relação a esses julgados, o Ministro Alexandre de Moraes faz ressalva, afirmando que, apesar de apresentarem a tendência do STF em relativizar a coisa julgada, eles não se aplicariam à presente controvérsia, uma vez que nela se debate a questão das relações jurídicas de trato continuado e, nesse ponto, nota-se que a principal diferença nos entendimentos gira em torno da necessidade ou não do ajuizamento de ação rescisória ou de mesma natureza, para que se modifique uma sentença transitada em julgado.²¹⁶

Nota-se que a tendência sempre se deu no sentido da exigência de ações revisionais para alterar os efeitos de uma decisão já transitada em julgado. Todavia, os temas aqui debatidos trazem algumas peculiaridades, principalmente por se tratar de relações jurídicas de trato continuado.

Essa é a linha defendida por Gilmar Mendes. O Ministro, em seu voto, tanto no tema n. 881²¹⁷ quanto no tema n. 885²¹⁸, defende que, em regra, a decisão do STF, interpretando uma determinada norma, não produz automaticamente a reforma ou rescisão de decisões em sentido oposto, alcançadas pela coisa julgada, devendo, na maioria dos casos, ser manejado recurso ou ajuizada ação rescisória. Todavia, em se tratando de relações jurídicas de trato continuado, é

²¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 360*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3858766&numeroProcesso=611503&classeProcesso=RE&numeroTema=360>>. Acesso em: 13 jan. 2023.

²¹³ BRASIL, *op. cit.*, nota 21.

²¹⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²¹⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

²¹⁶ *Idem*.

²¹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²¹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

dispensável o ajuizamento de ação rescisória, operando-se a modificação de maneira automática, uma vez que é isso que se extrai da ressalva feita na tese do tema n. 733 do STF²¹⁹.

O Ministro afirma, ainda, que, quando há modificação nos pressupostos fáticos ou jurídicos, após a ocorrência de coisa julgada em sentido contrário, a relação jurídica de trato sucessivo estaria vinculada à cláusula *rebus sic stantibus* e, nesse caso, haveria imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória.²²⁰

Com o mesmo raciocínio, Teori Zavascki afirmou que:

[...] a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a significar que ela atua enquanto se mantiverem Íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.²²¹

Zavascki ressalta as situações em que os efeitos decorrentes da mudança do *status quo* não operam de maneira automática, ou seja, a modificação fático-jurídica somente será capaz de alterar a relação obrigacional se houver iniciativa do interessado e nova decisão judicial. Esse é o caso, por exemplo, dos alimentos provisionais em que cumpre ao devedor de alimentos recorrer ao Judiciário a fim de modificar a obrigação devida²²².

Nesse sentido, a ação de revisão seria indispensável apenas nos casos de relação jurídica material de trato continuado que comportar, na forma da lei, o direito potestativo antes referido.

Nos temas n. 881²²³ e n. 885²²⁴, o STF demonstra sua tendência pela aplicação automática das decisões proferidas em sede de controle difuso e concentrado de constitucionalidade, mesmo diante de sentenças já transitadas em julgado, buscando garantir a igualdade entre os contribuintes e evitando desvios, já que a ação rescisória, muitas vezes, encontra barreiras para ser ajuizada, e isso faz com que alguns contribuintes fiquem livres de determinados tributos, ao passo que outros ficam condicionados a seu recolhimento.

Assim, defende-se que uma decisão do Supremo superveniente, em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade (ADI, ADC e RE com repercussão geral), equivaleria a uma alteração legislativa. Se uma norma é alterada, ou se entra em vigor nova legislação, é possível que um contribuinte seja novamente compelido ao pagamento de tributo a que havia se

²¹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 70.

²²⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

²²¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 39.

²²² *Ibid.*

²²³ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²²⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

desonerado e nada tem de errado nisso, desde que respeitados os princípios da anterioridade e irretroatividade.

Sendo essa possibilidade plenamente cabível, parece lógico que também se admita que uma mudança no entendimento da Suprema Corte brasileira seja capaz de alterar uma situação anteriormente firmada, tendo em vista sua eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, não podendo o contribuinte que obteve uma decisão favorável, ainda alcançada pelos efeitos da coisa julgada, ficar indefinidamente exonerado do pagamento da contribuição.

Todavia, a aceitação dessa tese encontra certa resistência. Nesse sentido, vale citar que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, no RE n. 949.297²²⁵, posicionou-se de maneira diversa ao entendimento que vem se firmando no STF, defendendo que a mudança nos efeitos prospectivos da coisa julgada decorrente de decisão transitada em julgado impõe a necessidade de prévio provimento jurisdicional, que se dá por meio da ação revisional, tal qual sempre fora exigido pela legislação processual ordinária, nos termos do art. 505, I, CPC²²⁶.

Nesse sentido, argumentam que a coisa julgada é tida como cláusula pétrea, não podendo ser objeto de supressão do texto constitucional, nos termos do artigo 60, inciso IV, da Constituição da República²²⁷, consolidando-se como um dos mais relevantes instrumentos de estabilização social e, tendo em vista sua estatura de direito fundamental de primeira geração, um dos principais objetivos do sistema jurídico brasileiro.²²⁸

Embora o Conselho concorde com a existência de uma limitação temporal da coisa julgada, estabelecida legalmente, que se dá com o aparecimento de nova circunstância fática ou jurídica, a discordância tem relação com a necessidade ou não de ação revisional para que se alcance essa quebra da coisa julgada. Nesse sentido, estabelece que:

Dessa forma, a leitura feita pela União Federal, por meio do Parecer PGFN nº 492/2011, no sentido de que tal medida judicial apenas demonstra ser necessária aos casos específicos previstos na legislação, como é o caso da ação revisional de alimentos, vai de encontro ao que estabeleceu o Poder Legislativo. Afinal, se houvesse necessidade de expressa previsão legal para cada hipótese de ajuizamento de Ação Revisional, o trecho final do inciso I do artigo 505 do Código de Processo Civil seria de todo inútil.²²⁹

Em parecer acostado aos autos do RE n. 955.227²³⁰, o doutrinador e professor Tercio Sampaio Ferraz Junior ainda acrescenta que a coisa julgada não viola a igualdade, pelo

²²⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

²²⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²²⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

²²⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

²²⁹ *Ibid.*

²³⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 96.

contrário, realiza-a, já que protege a singularidade de atos que foram legitimados em um dado momento, argumentando que:

O tema constitucional ai subentendi está no modo de lidar com a igualdade como algo diferente de identidade. O idêntico reduz o plúrimo ao único ($A=B$, $B=C$, então $C=A$). Já a igualdade supões uma identidade parcial, pois parte da diversidade e busca semelhanças. O dever de respeitar o direito à igualdade significa, assim, perceber na diversidade alguma semelhança, a partir de um determinado ponto de vista, abstração feita dos demais: igualdade exige sempre um *tertium comparationis*. Por isso, toda igualdade é sempre relativa ($A=B$ na medida em que A e B compartilham C). E aí reside a base para a utilização de uma razoabilidade das justificações quanto ao tema da coisa julgada.²³¹

Ademais, Tércio Sampaio defende que, na linha do entendimento que se tinha no STF, como no caso do tema n. 733²³², já analisado, não seria possível desconstituir a coisa julgada de maneira automática, sendo necessária ação rescisória a ser proposta dentro do prazo legal estabelecido. Ou seja, se, incidentalmente, uma determinada norma foi declarada inconstitucional e, posteriormente, o STF decidir sobre sua constitucionalidade em ação declaratória de constitucionalidade, caso ainda caiba recurso da primeira decisão, então ela deverá ser revista. Contudo, se transitada em julgado, para que ocorra a revisão, é essencial que seja proposta ação rescisória e, se não couber nenhuma das duas medidas, então prevalece a coisa julgada.²³³

O jurista ainda acrescenta que, embora uma declaração de constitucionalidade possa parecer ter efeito idêntico à declaração de não inconstitucionalidade ou de improcedência na ação de inconstitucionalidade, essa premissa não é totalmente verdadeira. Se uma norma é não inconstitucional não significa propriamente que ela seja constitucional, podendo, por exemplo, significar que essa regra deve ser avaliada no bojo do caso concreto. Sendo assim, segundo ele e alguns outros doutrinadores, a improcedência de uma ADI não faria coisa julgada material.²³⁴

Entendimento semelhante ao de Tércio Sampaio possui Bruno Vasconcelos Carrilho Lopes, doutor em direito processual. Em seu livro *Limites Objetivos e Eficácia Preclusiva da Coisa Julgada*, o autor defende que a rescisão da coisa julgada por invocação de uma ulterior decisão do Supremo acarretaria uma situação de insegurança jurídica não compatível com a ordem constitucional.²³⁵

Apesar das divergências doutrinárias, o que se percebe com a decisão do Supremo

²³¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

²³² BRASIL, *op. cit.*, nota 70.

²³³ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

²³⁴ *Ibid.*

²³⁵ *Ibid.*

Tribunal Federal, nos temas n. 881²³⁶ e n. 885²³⁷, é uma tentativa de evitar que a coisa julgada sirva como instrumento de injustiças, uma vez que, nos casos paradigmáticos analisados, é flagrante que a manutenção da coisa julgada cria um abismo entre os contribuintes. De um lado está o grupo que, anos atrás, obteve decisão favorável com o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/88²³⁸, deixando de recolher o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, de outro lado, estão os contribuintes que têm a obrigação de recolher o tributo, uma vez que não foram beneficiados pela coisa julgada, tendo em vista a mudança na jurisprudência que passou a considerar a CSLL constitucional. O abismo entre esses dois grupos pode chegar a cifras altíssimas de bilhões de reais.

Nota-se, portanto, que o STF, nos temas analisados, encaminha-se a uma decisão acertada diante do contexto fático-jurídico existente, em que deve haver uma ponderação entre os princípios da isonomia e da segurança jurídica consubstanciados na manutenção da coisa julgada. Todavia, o grande problema desses casos não parece estar nessa questão da limitação dos efeitos da coisa julgada, mas sim na opção de não modulação dos efeitos nos presentes casos, como será melhor analisado a seguir.

3. EFEITOS DA DECISÃO DO STF NOS TEMAS N. 881 E N. 885

A decisão do STF nos temas n. 881²³⁹ e n. 885²⁴⁰ põe fim a uma longa discussão que há na doutrina e jurisprudência. O Direito Tributário, no Brasil, por diversas vezes é repleto de incertezas, o que dificulta o alcance da segurança jurídica.

Nesse ponto, em determinados casos, verifica-se que a modulação dos efeitos é essencial para a garantia desse princípio.

Nos temas analisados no presente trabalho, os Ministros tiveram que enfrentar um possível conflito entre a segurança jurídica e a igualdade, uma vez que, de um lado, busca-se a estabilidade da situação jurídica envolvendo a cobrança de CSLL, de modo que não existam diversas decisões contrárias umas às outras, ao passo que, de outro, as empresas que, por não possuírem decisão favorável que excluísse a obrigação tributária, permaneciam compelidas a pagar, enquanto aquelas instituições que tinham decisão em seu favor permaneciam sem a obrigatoriedade de recolher o tributo.

²³⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²³⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²³⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 91.

²³⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁴⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

Com as teses já bem delimitadas, o que também gera grande debate é a questão da modulação dos efeitos e como isso pode impactar a relação jurídica de modo a compatibilizar os princípios da segurança jurídica, isonomia e livre concorrência. Outra perspectiva afetada pela modulação é a econômica, como será demonstrado ao longo do presente capítulo.

3.1. DISCUSSÃO SOBRE A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DOS TEMAS N. 881 E N. 885

Conforme analisado, os Ministros entenderam, por unanimidade, que uma decisão posterior, em sede de controle abstrato de constitucionalidade ou em controle concreto, com repercussão geral reconhecida, é capaz de rescindir, de forma automática, a coisa julgada individual, quando se tratar de relações de trato sucessivo.

Não obstante, o que trouxe maior perplexidade e críticas não foi a decisão em si, mas o fato de, por apertada maioria dos votos (6x5), não ter sido a decisão objeto de modulação de efeitos, de modo a tornar possível o lançamento e a cobrança da CSLL de todos os contribuintes, mesmo daqueles que possuíam decisão transitada em julgado em seu favor.

Todavia, antes de retomar a discussão dos temas em pauta no STF, faz-se necessário algumas considerações sobre a modulação de efeitos, principalmente em relação a sua ocorrência em matéria tributária.

O instituto da modulação de efeitos das decisões é inspirado no denominado *prospective overruling* do Direito norte-americano, que é uma técnica de julgamento adotada quando, ao superar um precedente anterior, a Suprema Corte decide que a nova regra será aplicada apenas aos fatos que ainda estão em discussão, e não aos posteriores, tendo em vista a segurança jurídica e a previsibilidade das decisões judiciais.²⁴¹

A modulação de efeitos de decisões de declaração de inconstitucionalidade é utilizada, pelo STF, desde 1977. Todavia, o primeiro caso não discutia uma questão tributária.

A acirrada discussão doutrinária e jurisprudencial sobre modulação de efeitos não é recente, principalmente quando envolve matéria tributária, em razão dos efeitos econômicos advindos de decisões proferidas em controle de constitucionalidade.²⁴²

É inegável que a análise das consequências provocadas pelas decisões judiciais faça

²⁴¹ JESUS, Isabela Bonfá; JESUS, Fernanda Bonfá; JACOB, Camila Mosna Tomazella. A análise econômica do direito tributário e a aplicação na modulação de efeitos. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, v.12, n. 3, p. 219-239, Set-Dez, 2021

²⁴² *Ibid.*

parte do processo interpretativo, porquanto toda decisão judicial provoca consequências extrajurídicas e intrajurídicas e, dessa forma, não poderia se separar totalmente o processo de interpretação e fundamentação da decisão judicial da análise de suas consequências.²⁴³

Nesse sentido, conforme se verificará ao longo do capítulo, nos últimos anos, o STF se utilizou de argumentos consequencialistas de cunho econômico para fundamentar a modulação ou não dos efeitos, principalmente em favor do ente público tributante.²⁴⁴

Esse instrumento é utilizado, de modo geral, para atenuar as consequências advindas da declaração de inconstitucionalidade de uma lei, o que, como regra, tem efeitos *ex tunc*, visando, assim, à preservação e a situações juridicamente consolidadas. Nesse sentido:

Pela modulação, quer-se preservar situações já estabelecidas, cuja desconstituição seria mais grave do que a própria inconstitucionalidade da lei, ou cujos efeitos produzidos até a decretação de nulidade da lei não podem ser ignorados, o que se faz para assegurar, dentre outros princípios e valores, a segurança jurídica, a boa-fé e a proteção da confiança legítima. Quer-se, também, evitar a surpresa, que pode acontecer quando o tribunal tarda décadas para decidir determinado tema, ou quando o tribunal, de inopino, e sem qualquer signaling⁶⁸, modifica jurisprudência consolidada.²⁴⁵

A modulação de efeitos é prerrogativa do Supremo Tribunal Federal que pode se dar tanto em controle difuso quanto em controle concentrado de constitucionalidade e se caracteriza pela restrição da eficácia temporal da decisão, de modo que seus efeitos sejam prospectivos.

Conforme comentado acima, antes mesmo das Leis n. 9.868²⁴⁶ e n. 9.882²⁴⁷, ambas de 1999, o STF já limitava a eficácia de algumas de suas decisões, com o objetivo de preservar, por certo período, os efeitos de uma lei declarada inconstitucional, salvaguardando, assim, a segurança jurídica.²⁴⁸

Com a edição dessas leis, a adoção da modulação de efeitos se tornou mais frequente, principalmente nas hipóteses de inconstitucionalidade, seja no âmbito difuso, seja no âmbito concentrado.

²⁴³ SILVA, Maceno Lisboa. Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. *Revista Digital da FESDT*, Porto Alegre, n.11, p. 171-196, Set-Dez, 2019.

²⁴⁴ *Ibid.*

²⁴⁵ FERNANDES, Fabiana Carsoni; ZILVETI, Fernando Aurelio. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n 51, p. 450-483, ago. 2022.

²⁴⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 153.

²⁴⁷ BRASIL. *Lei 9.882 de 3 de dezembro de 1999*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm>. Acesso em: 15 ago. 2023.

²⁴⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 245.

Após as Leis n. 9.868/1999²⁴⁹ e n. 9.882/1999²⁵⁰, tanto a LINDB²⁵¹, quanto o Código de Processo Civil de 2015²⁵² estabeleceram critérios para a modulação dos efeitos. A LINDB, em seu art. 23²⁵³, trouxe uma delimitação mais clara ao afirmar que se deve prever regime de transição quando uma decisão judicial estabelecer nova interpretação ou orientação sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito. Apesar disso, é importante frisar que a aplicação desse instrumento é de discricionariedade do STF.

Já no Código de Processo Civil, merecem destaque os artigos 525, 535 e 927²⁵⁴, que, além de admitirem a modulação, ainda afirmam a sua necessidade para a manutenção da segurança jurídica. Acompanhando essa tendência, o STF, cada vez mais, passou a se utilizar desse mecanismo para evitar a não surpresa e, também, porque a desconstituição de uma relação jurídica pré-estabelecida, muitas vezes é mais gravosa que sua própria inconstitucionalidade. Todavia, o que se nota é que a necessidade e a forma como se dará a modulação são analisadas casuisticamente, utilizando-se de critérios abertos e abstratos.

Por conseguinte, a discussão sobre as possíveis fundamentações e balizas para a aplicação da modulação de efeitos se torna ainda mais intensa em se tratando de sua utilização nas questões de matéria tributária, principalmente porque muitas vezes se utiliza desse instituto para proteger as finanças estatais, ainda que, para isso, seja necessário limitar direitos e garantias fundamentais assegurados ao contribuinte.²⁵⁵

Essa abstração envolvendo a aplicabilidade do mecanismo se faz evidente nas expressões “razões de segurança jurídica” e “excepcional interesse social” do art. 27 da Lei n. 9.868/99²⁵⁶, utilizadas na tentativa de delimitar os requisitos materiais de aplicação da modulação de efeitos, que, contudo, são considerados conceitos jurídicos indeterminados, o que leva à discussão se esses conceitos podem ou não ser utilizados de forma ampla, sem que haja fundamentação, utilizando-se apenas de termos como “razões de Estado” para justificar a aplicação da modulação.²⁵⁷

No mesmo sentido, há o art. 11 da Lei nº 9.882/1999²⁵⁸, que também autoriza o STF,

²⁴⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 153.

²⁵⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 247.

²⁵¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 6.

²⁵² BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁵³ BRASIL, *op. cit.*, nota 6.

²⁵⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²⁵⁵ FERNANDES; ZILVETI, *op. cit.*, nota 245.

²⁵⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 153.

²⁵⁷ FERNANDES; ZILVETI, *op. cit.*, nota 245.

²⁵⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 247.

sob as mesmas razões, a mitigar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Diante de tal cenário, uma parcela considerável da doutrina sustenta que a modulação de efeitos deve ser exceção e não a regra e, além disso, deve ser utilizada em benefício do contribuinte, protegendo-o em virtude de sua boa-fé diante da legítima expectativa existente. Entretanto, a prática do STF parece caminhar em sentido oposto, uma vez que, por vezes, deixa-se de aplicar a modulação de efeitos, ainda que se mostre mais favorável ao contribuinte. Nesse sentido, defendendo prioritariamente a proteção dos contribuintes, argumenta Humberto Ávila que:

[...] o Estado, e não em favor do Estado e contra o cidadão. A essa constatação se chega pelo exame dos direitos fundamentais como sendo direitos “individuais” ou “do cidadão”. Vale dizer: os direitos fundamentais são instrumentos de defesa contra a atuação estatal criando deveres de proteção em favor do indivíduo, e não o contrário. Essa orientação protetiva é reforçada no âmbito do Direito Tributário, em que os direitos fundamentais de igualdade e de propriedade e as regras de irretroatividade e de anterioridade foram positivados como “limitações ao poder de tributar”.²⁵⁹

Assim resta configurada a tensão muitas vezes existente entre Estado e contribuintes. De um lado, a proteção dos interesses do ente tributante, sintetizados pelas justificativas “razões de Estado” e, do outro lado, a proteção dos contribuintes, com o argumento de defesa de um direito com *status* de fundamental.

Ademais, o Supremo possui entendimento no sentido de reconhecer que a aplicação da modulação dos efeitos é uma faculdade conferida à própria Corte. Todavia, há quem defenda que a modulação, além de ser considerada um poder-dever conferido ao STF, também é um direito subjetivo das partes, a quem competiria comprovar a necessidade de modulação para a preservação da segurança jurídica ou em razão de excepcional interesse social.

Isso posto, deve-se observar a importância desse mecanismo para a discussão dos Temas n. 881²⁶⁰ e n. 885²⁶¹ do STF. Isso porque, tendo em vista que se trata de uma relação jurídica de trato continuado, as consequências econômicas da decisão que vem se construindo no âmbito da Suprema Corte poderão ser catastróficas, caso não se opte pela modulação de efeitos em prol dos contribuintes que eram alcançados pela coisa julgada em decisões reconhecendo a inconstitucionalidade da lei instituidora da CSLL e, portanto, não recolhem há anos o tributo.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. Revista atual. e ampl., 4. ed. São Paulo: Juspodium, 2016.

²⁶⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁶¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

Diante da importância temática da modulação de efeitos, esse é um tema que vem sendo enfrentado no voto dos ministros no julgamento dos temas analisados. Apesar da maioria formada, foram opostos embargos de declaração, os quais aguardam julgamento. Todavia, já é possível perceber que, enquanto uns ministros possuem entendimento pró-contribuinte, outros defendem uma perspectiva direcionada à proteção do interesse estatal. Nesse sentido, cabe a análise dos fundamentos utilizados em seus votos para justificar o cabimento e o modo de aplicação da modulação de efeitos.

Tendo em vista que o julgamento dos temas n. 881²⁶² e n. 885²⁶³ ocorre em conjunto, em ambos os casos, o Ministro Edson Fachin votou no sentido de modular os efeitos da decisão para que só passem a valer a partir da publicação da ata de julgamento do acórdão em análise, resguardando a confiança dos contribuintes bem como respeitando a segurança jurídica. Segundo ele, o binômio tutela da confiança do contribuinte e a alteração de entendimento do STF seria suficiente para ensejar a modulação.

Nesse mesmo sentido, os Ministros Luiz Fux, bem como Kassio Nunes Marques e Ricardo Lewandowski concordam com a argumentação de Fachin quanto à necessidade de modulação de efeitos para garantia da segurança jurídica, tendo em vista o fato de ser a primeira vez que o STF julga a necessidade ou não de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada em relações jurídicas tributárias de trato continuado²⁶⁴.

Todavia, de maneira diversa, o Ministro Roberto Barroso afirma não ser caso de modulação e, desde 2007, quando ocorreu o julgamento definitivo da ADI n. 15²⁶⁵, que reconheceu constitucional a cobrança da Contribuição sobre Lucro Líquido, já não havia dúvidas sobre a constitucionalidade de tal cobrança, de modo que a decisão do STF transitada em julgado rompeu com a legítima expectativa que tinha o consumidor, de que deveria se planejar diante da mudança fático-jurídica. Afirma ainda o Ministro que, na verdade, não houve mudança de entendimento da Suprema Corte. Dessa forma, afirma que a modulação dos efeitos não proporcionaria segurança jurídica, mas, pelo contrário, violaria a isonomia, uma vez que, após o julgamento da ADI n. 15²⁶⁶, aqueles que, já tendo plena consciência da constitucionalidade do tributo, ao não recolherem a contribuição, obtiveram ampla vantagem sobre todos os concorrentes, verificando se tratar de caso de injustiça tributária e econômica.

²⁶² BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁶³ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²⁶⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 95.

²⁶⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

²⁶⁶ *Ibid.*

Sendo assim, uma possível modulação de efeitos acirraria tamanha desigualdade.²⁶⁷

Concordando integralmente com a tese de Barroso, tem-se o voto da Ministra Cármen Lúcia. Também anuíram os Ministros André Mendonça, Gilmar Mendes, Dias Toffoli e Alexandre de Moraes.

3.2. A QUESTÃO DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO BRASIL E A CRÍTICA À NÃO APLICAÇÃO DO INSTITUTO NO JULGAMENTO DOS TEMAS N. 881 E N. 885, EM FACE À TENDÊNCIA DO STF NOS JULGAMENTOS PRÓ-FISCO

Em relação à modulação dos efeitos, a questão suscita críticas, principalmente em virtude da controvérsia que sempre envolveu o tema, sem que houvesse um entendimento consolidado quanto à possibilidade de quebra automática da coisa julgada, sem necessidade de ajuizamento de ação rescisória. Nesse sentido, a não modulação dos efeitos no presente caso parece ferir a segurança jurídica, na medida em que viola a confiança legítima dos contribuintes que tinham coisa julgada em seu favor.

Todavia, antes de adentrar propriamente as críticas específicas envolvendo os casos analisados, é importante analisar a tendência do STF na modulação das ações envolvendo a relação fisco x contribuinte.

Nesse sentido, a revista digital Jota colheu algumas informações recentes que merecem ser expostas e discutidas. Nesse estudo, observou-se que, em 90,9% dos casos, as decisões de modulação de efeitos do STF são favoráveis ao fisco.²⁶⁸

Em 2021, foi analisada uma amostra de 66 processos tributários. Desse montante, 60 tiveram decisões favoráveis ao fisco, quatro tiveram decisões parcialmente favoráveis ao contribuinte e apenas duas foram totalmente favoráveis ao contribuinte. Todavia, alguns processos envolvem as mesmas teses e, por isso, possuem decisões semelhantes. Buscando respostas mais concretas, foram analisadas as teses fixadas pela Suprema Corte e percebeu-se que os 66 processos analisados correspondiam a 19 teses diferentes e, dentre elas, 14 foram favoráveis à Fazenda, três foram parcialmente favoráveis ao contribuinte e duas foram totalmente favoráveis ao contribuinte. O ano de 2021 foi escolhido para análise, segundo a revista, porque foi o ano em que o STF modulou os efeitos da chamada "tese do século", em

²⁶⁷ *Ibid.*

²⁶⁸ BONFATI, Cristiane. *Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco*. JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco-11082023>>. Acesso em: 20 set. 2023.

que se decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo sido o tema apontado como um multiplicador dos casos com modulação de efeitos da Suprema Corte.²⁶⁹

O estudo aponta, ainda, a crítica de alguns tributaristas no sentido de que, apesar de reconhecerem a importância do instrumento da modulação de efeitos, principalmente na garantia da segurança jurídica, ele tem sido utilizado de maneira exagerada, tendo por base critérios não uniformes que variam de acordo com o julgamento e, como visto, na maioria das vezes, utilizado em benefício do fisco. Diz-se, ainda, que houve uma vulgarização do instituto, principalmente em relação aos julgamentos que envolvem a discussão de matérias tributárias.²⁷⁰

Somente em 2021, o STF modulou efeitos em 13 temas envolvendo teses tributárias que foram submetidos à julgamento, sendo que desse total, 11 foram favoráveis ao fisco e 2 foram parcialmente favoráveis. Dentre esses casos, alguns merecem destaque.

Diante desse cenário, é importante tecer algumas observações sobre o tema n. 69²⁷¹, um dos julgamentos mais importantes do ano, que, por isso, ficou conhecido como a “tese do século”. O julgamento do tema ocorreu em 15 de março de 2017 e definiu a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.²⁷² Entretanto, apenas quatro anos depois, em 2021, ocorreu a modulação dos efeitos, estabelecendo que só seriam produzidos a partir de 15 de março de 2017, o que significa que os contribuintes que ingressaram em juízo antes dessa data teriam direito à devolução do que foi pago a maior, dentro do prazo de 5 anos a partir da data de ajuizamento da ação. Todavia, aqueles contribuintes que ingressaram apenas depois de 15 de março de 2017, só receberiam a devolução até essa data. Muitas foram as críticas em relação à modulação de efeitos no presente caso, uma vez que não haveria insegurança jurídica e muito menos interesse social que fosse capaz de justificar tal decisão, na verdade, o que se tem aqui é um relevante interesse fazendário.

Outro caso objeto de modulação foi o Tema n. 745 (RE n. 714.139)²⁷³, em que foi decidido que os estados não poderiam cobrar alíquota majorada de ICMS sobre energia e telecomunicações, em decorrência da funcionalidade desses serviços. Nessa ocasião, decidiu-se que a produção de efeitos só se daria a partir do exercício financeiro de 2024, salvo as ações ajuizadas até 05 de fevereiro de 2021 (início do julgamento de mérito).

²⁶⁹ *Ibid.*

²⁷⁰ *Ibid.*

²⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 69*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=69>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁷² *Ibid.*

²⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 714.139*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 13 set. 2023.

No mesmo ano, no RE n. 851.108²⁷⁴, o STF julgou que, na ausência de lei complementar regulando o tema, os Estados não têm permissão para instituir Imposto sobre Doações e Heranças provenientes do exterior. Também nessa decisão houve modulação para que a cobrança de ITCMD sem lei complementar prévia fosse afastada apenas a partir da publicação da ata de julgamento em 20 de abril de 2021, o que, conseqüentemente, impediu a devolução dos valores pagos de forma retroativa.

De forma semelhante ocorreu o julgamento das ADIs n. 1.945²⁷⁵ e n. 5.659²⁷⁶, que afastou a incidência de ICMS sobre licença de uso dos softwares, decisão essa que também só produziu efeitos após a publicação da ata de julgamento em 3 de março de 2021, impossibilitando a restituição dos valores pagos anteriormente. Todavia, tais decisões beneficiaram em parte os contribuintes, uma vez que aqueles que não pagaram não puderam ser cobrados de forma retroativa.

Já no julgamento do RE n. 605.502²⁷⁷, apesar da modulação de efeitos, entendeu-se que, no caso de bitributação, os contribuintes teriam direito à restituição. Isso porque ficou estabelecido que as farmácias de manipulação deveriam recolher o ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira e ISS sobre aqueles remédios feitos por encomenda, não podendo incidir os dois impostos sobre a mesma operação.

Ainda segundo o estudo realizado, observou-se que, em 2022, os processos submetidos à modulação de efeitos subiram para 49, todavia, as teses moduladas caíram para cinco, uma vez que algumas teses foram aplicadas a diferentes processos.²⁷⁸

O STF, portanto, modulou as seguintes teses: proibição de alíquotas de ICMS sobre operações de energia elétrica e telecomunicação superiores ao das operações em geral (RE n. 714.139, Tema n.745²⁷⁹); vedação aos estados em instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal²⁸⁰ sem intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional (RE n. 851.108, Tema n. 825²⁸¹); inconstitucionalidade da

²⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 851.108*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 1.945*. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 5.659*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 605.502*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3791434>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁷⁸ BONFATI, *op. cit.*, nota 268.

²⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema n. 745*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

²⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema n. 825*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em:

instituição de contribuição compulsória de bombeiros e policiais militares estaduais para compor fundo de assistência (ADI n. 5.368²⁸²); permissão de isenção ou remissão do IPTU sobre imóveis edificados atingidos por enchentes e alagamentos no município de Valinhos (RE n. 1.331.245²⁸³); inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário (RE n. 1.063.187, Tema n. 962²⁸⁴); competência privativa de União para instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz, nos termos do art. 22, IV, da Constituição Federal²⁸⁵ (RE n. 776.594, Tema n. 919²⁸⁶); e competência dos Estados para a fixação das alíquotas da contribuição previdenciária incidente sobre os proventos de seus próprios militares inativos e pensionistas (RE n. 1.338.750, Tema n. 1.177²⁸⁷).

Dentre essas diferentes decisões, apenas em uma a modulação foi completamente favorável aos contribuintes, foi o caso do RE n. 1.331.245²⁸⁸, em que se mantiveram as isenções de IPTU concedidas no ano de 2021 e anteriores, bem como as remissões conferidas do ano de 2020 e anteriores. A modulação foi parcialmente favorável aos contribuintes no caso relacionado à tributação da Selic na devolução de valores pagos indevidamente (RE n. 1.063.187²⁸⁹). No presente caso, os efeitos se deram a partir da data da publicação da ata de julgamento (30 de setembro de 2021), mas foram ressalvados os fatos geradores anteriores a essa data em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL. Assim, o contribuinte que não ingressou com ação judicial não pôde pedir a repetição do indébito, mas quem não pagou também não foi obrigado a recolher.

Até o início de agosto de 2023, o STF já modulou quatro teses envolvendo questões tributárias, duas delas referentes à cobrança de taxas em processos administrativos fiscais no Ceará e de uma taxa de segurança pública em Minas Gerais pela “utilização potencial” do

<<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=825>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 5.368*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4829123>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.331.245*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6194786>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.063.187*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

²⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 776.594*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.3338.750*. Relatora: Rosa Weber. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6226803>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.331.245*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6194786>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.063.187*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>>. Acesso em: 13 set. 2023.

serviço de extinção de incêndio (ADI n. 6.145²⁹⁰ e ADI n. 4.411²⁹¹, respectivamente). Nesses casos, ficou decidido que as decisões produziriam efeitos a partir da publicação da ata de julgamento do mérito. Outro caso foi a decisão que afastou a incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular localizados em estados distintos (ADC n. 49²⁹²), devendo os efeitos ser produzidos a partir de 2024. Por fim, na ADPF n. 512²⁹³, a taxa de fiscalização em postes em vias públicas foi afastada, mas a decisão também só é válida a partir da publicação da ata de julgamento de mérito.²⁹⁴

Nesse cenário, o grande questionamento que surge se refere ao critério utilizado pelo STF para a aplicação da modulação dos efeitos nos casos envolvendo discussões tributárias. Como evidenciado, na grande maioria a preocupação gira em torno do impacto que as decisões causam nos cofres públicos, impedindo que os contribuintes recebam valores pagos no passado.

Na perspectiva de Gláucia Lauletta (advogada do escritório Mattos Filho), a modulação dos efeitos deveria ter por objetivo a garantia de segurança jurídica, de modo que não fossem frustradas as expectativas, seja dos contribuintes, seja do fisco, independentemente do impacto orçamentário das decisões. Ela faz a ressalva de que o artigo 927, parágrafo terceiro, do CPC²⁹⁵, autoriza a modulação de efeitos nos casos de alteração da jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou, ainda, daquela proveniente de julgamento de casos repetitivos, de modo que questiona o julgamento dos temas n. 881²⁹⁶ e n. 885²⁹⁷. Para a advogada, a decisão representa alteração em relação à jurisprudência anteriormente firmada pelo STJ em 2011, sob a sistemática de recurso repetitivo, no Tema n. 340²⁹⁸. Esse caso envolveu também a cobrança da CSLL, e o STJ definiu que o fato de o STF se manifestar posteriormente em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada poderia alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negação de validade ao

²⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 6.145*. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5702414>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 4.411*. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3879523>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADC n. 49*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF n. 512*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5358846>>. Acesso em: 13 set. 2023.

²⁹⁴ BONFATI, *op. cit.*, nota 268.

²⁹⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

²⁹⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

²⁹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

²⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema Repetitivo n. 340*. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=340&cod_tema_final=340>. Acesso em: 13 set. 2023.

próprio controle difuso de constitucionalidade.²⁹⁹

Tal mudança jurisprudencial, segundo a tributarista, é justamente uma das hipóteses que ensejam a modulação de efeitos e, portanto, estaria o STF colocando em dúvida o próprio sentido do instituto da modulação.

Também nesse sentido, Igor Mauler Santiago defende que as hipóteses de modulação são restritas e, portanto, o simples impacto de uma decisão nas contas públicas não pode ser suficiente para aplicação desse mecanismo. Para ele, os entes públicos precisam saber gerir o seu passivo, conforme se extrai do trecho abaixo:

Isso [a aplicação da modulação com base meramente em impacto orçamentário] só incentiva a irresponsabilidade por parte do Estado e, pior, a inconstitucionalidade útil. Eu edito uma lei, ela parece inconstitucional, vou cobrando e, se eu perder, alguém vai me proteger para eu não ter de devolver. Isso é um incentivo para edição de leis inconstitucionais. Eu premio a inconstitucionalidade.³⁰⁰

Segundo o art. 927, § 3º, do CPC³⁰¹ fica facultado ao STF decidir se modula ou não os efeitos de uma decisão jurídica. Todavia, o que restou aqui demonstrado é a tendência de modulação pró-Fazenda Pública. Isso se faz evidente, inclusive, no julgamento dos Temas n. 881 e n. 885, em que se optou pela não modulação sob o argumento de que, desde o julgamento da ADI n. 15³⁰², não haveria dúvidas sobre a constitucionalidade de tal cobrança, rompendo a legítima expectativa que tinha o consumidor que, assim, deveria se planejar diante da mudança fático-jurídica. Todavia, o que se observa é que, apesar de não haver mais dúvidas, desde 2007, sobre a constitucionalidade da cobrança da CSLL, a questão dos limites envolvendo a coisa julgada em matéria tributária sempre foi algo controvertido tanto na doutrina quanto na jurisprudência, de modo que afirmar que o contribuinte teria o dever de se planejar para o recolhimento do tributo, mesmo possuindo decisão transitada em seu favor, parece algo bastante equivocado.

Ao passo que se modulam efeitos nas causas pró fazenda, sob a alegação de proteção ao interesse público e à segurança jurídica, o mesmo não ocorreu nos temas analisados no presente trabalho, o que gera grande insegurança jurídica, ainda mais quando se analisa o Tema Repetitivo 340 do STJ, que firmou a seguinte tese:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

²⁹⁹ BONFATI, *op. cit.*, nota 268.

³⁰⁰ *Ibid*,

³⁰¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

³⁰² BRASIL, *op. cit.*, nota 90.

O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade³⁰³.

Sendo assim, não parece proporcional afirmar que o contribuinte, com decisão transitada em julgado a seu favor, deveria saber que seria novamente obrigado a pagar o tributo, desde 2007, sem que houvesse qualquer ação revisional, uma vez que ainda não havia manifestação do STF a respeito da limitação da coisa julgada em matéria tributária, e o posicionamento do STJ era favorável ao contribuinte. Conclui-se que, mesmo sendo de discricionariedade do STF, a modulação dos efeitos não é utilizada de maneira isonômica no tratamento das questões envolvendo entes públicos, sendo estes, na maioria dos casos, agraciados pela utilização do instrumento, o que não acontece, na mesma intensidade, com os contribuintes.

3.3. A PONDERAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Conforme analisado, o art. 927, CPC³⁰⁴; o art. 27, Lei n. 9.868/99³⁰⁵ e o art. 11 da Lei n. 9.882/1999³⁰⁶ trazem a segurança jurídica e o excepcional interesse social como requisitos para a modulação de efeitos. Esses requisitos materiais são considerados conceitos jurídicos indeterminados e, muito se discute, se tais conceitos podem ser utilizados de forma ampla, inclusive com a aceitação das “razões de Estado” como fundamento para a aplicação da modulação de efeitos de leis tributárias declaradas inconstitucionais.³⁰⁷

A segurança jurídica é princípio constitucional positivado no art. 5º da Constituição Federal, que afirma:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.³⁰⁸

Nessa perspectiva, observa-se a segurança jurídica como inerente ao Estado Democrático de Direito, uma vez que o Estado deve orientar sua atuação com base em normas

³⁰³ BRASIL, *op. cit.*, nota 298.

³⁰⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 7.

³⁰⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 153.

³⁰⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 247.

³⁰⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 243.

³⁰⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

claras e preestabelecidas, a fim de garantir estabilidade e previsibilidade.

José Antônio da Silva, ao tratar desse princípio, afirma que:

[...] a segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida'. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.³⁰⁹

Diante de tal conceituação, verifica-se, na atual sistemática constitucional, a necessidade de universalização das decisões judiciais, objetivando o tratamento análogo de casos semelhantes, em respeito à segurança jurídica e à equidade, uma vez que tais decisões possuem como consequências, não apenas a constituição de relações jurídicas, mas também a obrigatoriedade de observação do padrão normativo criado por elas.³¹⁰

Nessa perspectiva, observa-se que a origem da segurança jurídica está relacionada com os direitos fundamentais, sendo, portanto, um princípio protetivo dos direitos do cidadão contra o Estado. Assim, esse princípio está ligado à ideia de proteção da confiança do cidadão, já que é imprescindível que este confie no ordenamento jurídico. Em relação a essa perspectiva, Maceno Lisboa da Silva, Emília Maria Velano, Humberto Ávila, Misabel Derzi defendem que a segurança jurídica não pode ser aplicada em desfavor do cidadão, já que é do Estado o poder para criar e aplicar as leis.³¹¹

Nesse mesmo sentido, afirma Humberto Ávila que:

Os fundamentos principais do princípio da proteção da confiança são os direitos fundamentais. Sendo assim, logo de saída existe um empecilho fundamental para identificação do mencionado princípio da proteção da confiança: o Estado não tem direitos fundamentais, antes possui o dever de concretizá-los; os direitos fundamentais pressupõem um “substrato pessoal”, vinculado à dignidade humana, inexistente no caso do Estado. Não por outro motivo que o princípio da proteção da confiança serve de limitação em favor do cidadão e contra o Estado, e não em favor do Estado e contra o cidadão (...). Essa orientação protetiva é reforçada no âmbito do Direito Tributário, em que os direitos fundamentais de igualdade e de propriedade e as regras de irretroatividade e de anterioridade foram positivados como “limitações ao poder de tributar”.³¹²

Todavia, nem sempre as decisões sobre modulação de efeitos do STF privilegiam a segurança jurídica em favor do contribuinte, por exemplo, mas, pelo contrário, muitas vezes esse princípio é invocado para assegurar a não devolução de valores eventualmente cobrados

³⁰⁹ VANOSSI, Jorge Reinaldo. El estado derecho en el constitucionalismo social, apud SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015.

³¹⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 243.

³¹¹ *Ibid.*

³¹² BRASIL, *op. cit.*, nota 259.

de forma indevida pelo fisco, o que, na verdade, acaba por prejudicar o contribuinte.

Em relação à segurança jurídico-tributária, afirma Ávila que:

[...] o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.³¹³

Os dispositivos legais apresentam a conjunção “ou” ao falar nos requisitos para modulação de efeitos. Nesse sentido, entende-se que, para decretação da modulação, basta estar presente apenas um desses requisitos, segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Em relação ao excepcional interesse social, a expressão é extremamente aberta e voltada para o atendimento dos interesses coletivos, de toda uma coletividade. Nesse sentido, observa-se que:

[...] tratando-se os direitos sociais de uma conquista do Estado Democrático de Direito, assegurados pela Carta Magna de 1988, cuja evolução, por certo, não é taxativa, em razão de a evolução da sociedade ser mais dinâmica do que o legislador constituinte poderia prever, impõe-se sejam eles traduzidos de acordo com as necessidades sociais contemporâneas. Dessa forma, o interesse social excepcional consistiria não necessariamente em um direito social contemplado pela norma constitucional, mas em uma garantia constitucional que decorre de uma análise sistemática de princípios e normas que asseguram aos cidadãos brasileiros o bem-estar social.³¹⁴

No caso dos julgamentos dos Temas n. 881³¹⁵ e n. 885³¹⁶, como visto, a grande questão controvertida do caso é a necessidade ou não de modulação de efeitos, isso fica evidente na votação apertada que decidiu pela não modulação. Todavia, essa decisão não está imune a questionamentos e reflexões.

Dessa forma, interessante notar que, nos casos em discussão, a segurança jurídica é utilizada como argumento, tanto pelos que defendem a necessidade de modulação quanto pelos que são contrários a ela.

Nesse sentido, em um debate organizado pela Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, Antonio Cabral afirmou que o princípio da segurança jurídica passou por modificações

³¹³ *Ibid.*

³¹⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 243.

³¹⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³¹⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

ao longo do tempo, ganhou uma vertente de continuidade jurídica, e a continuidade, embora tenha uma vertente voltada para a manutenção do conteúdo dos atos jurídicos passados, não impede a modificação desse conteúdo.³¹⁷

O professor se utilizou desse argumento, portanto, para defender que decidiu de maneira correta o STF ao não modular os efeitos do julgamento dos Temas n. 881³¹⁸ e n. 885³¹⁹. Além disso, afirmou que a segurança jurídica teria sido atendida pela decisão, já que, desde 2007, entende-se como legítima a cobrança da CSLL e que, inclusive, alguns contribuintes se prepararam para essa cobrança, já que várias empresas voltaram a pagar o tributo, após a decisão de 2007. Por outro lado, como ficou evidenciado, inclusive no voto dos ministros favoráveis à modulação, é que ela seria necessária para garantir a segurança jurídica. Apesar de a discussão não ser recente e de a decisão de constitucionalidade da cobrança da CSLL ser do ano de 2007, sem entrar no mérito da questão, fato é que não havia na lei e nem na jurisprudência orientação clara sobre os limites da coisa julgada nos casos em que o STF se manifesta de forma contrária às decisões transitadas em julgado sobre a existência ou inexistência de determinada relação jurídica tributária.

Ademais, importante ressaltar que, além de não existir orientação sobre a possibilidade de quebra automática da coisa julgada anterior, como dito, ainda se tinha orientação do STJ, fruto de um tema submetido à repercussão geral, em sentido completamente contrário, no qual a tese firmada foi a seguinte:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.³²⁰

Dessa forma, ainda que a decisão apresentada acima seja de 2011, evidenciando que o tema não é novo, o que se verifica é que a questão se encontrava longe de estar pacificada.

Retornando à discussão sobre os temas n. 881³²¹ e n. 885³²², tem-se que eles podem

³¹⁷ EMERJ. Reflexos da decisão sobre coisa julgada do STF. Rio de Janeiro, 16 mar 2023. 1 vídeo 117 min. Publicado pelo Youtube. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UP_QxbvU2q4>. Acesso em 24 nov. 2023.

³¹⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³¹⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

³²⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 398.

³²¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³²² BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

ser analisados sob a ótica da segurança jurídica em dois momentos distintos.

Primeiramente, verifica-se que a decisão do STF pôs fim à questão, que, embora muito debatida, sempre foi matéria controvertida. Nesse sentido, as decisões vieram estabelecer uma segurança sobre o tema que, a partir de então, não gera mais dúvidas. Como evidenciado, antes desses julgamentos, havia uma decisão do STJ e um parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ambos do mesmo ano, prevendo coisas distintas. Ao passo que a Fazenda entendia que o julgamento, pelo STF, declarando a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional produz efeitos imediatos, em se tratando de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, o STJ julgava tema repetitivo em sentido completamente contrário. Por esse ângulo, fica claro que as decisões proferidas nos Temas n. 881³²³ e n.885³²⁴ do STF estabilizaram o que antes era controvertido.

Em um segundo momento, todavia, ao não modular os efeitos da decisão, o STF, por maioria dos votos dos ministros, negou o fato de o tema ser controvertido, entendendo que não houve grande mudança que fizesse jus à modulação com base na segurança jurídica.

Todavia, apesar de o tema não ser recente, parece impudente afirmar que não era controverso, que a decisão do STF não trouxe nenhuma novidade à questão e que os contribuintes tinham o dever de prever que os tributos voltariam a ser, legitimamente, cobrados. De fato, era difícil dizer que o contribuinte estava totalmente protegido pela decisão transitada em julgado que tinha em seu favor. Entretanto, também não era possível afirmar com precisão que a decisão de 2007 do STF surtiria efeitos de forma automática, não sendo necessário nem mesmo ação rescisória para desconstituir a decisão até então vigente. Isso evidencia a falta de consenso sobre o tema, sendo aconselhável a adoção de algum tipo de transição.

Nessa lógica, Antonio Cabral defende a aplicação do art. 23 da LINDB³²⁵ pelos Tribunais de Justiça para que se estabeleçam, no caso concreto, regras de transição.³²⁶

Ocorre que, ao prever a aplicação do art. 23³²⁷, ainda que discordando da necessidade de modulação de efeitos, ele admite que a decisão estabeleceu uma nova orientação/interpretação. Contudo, a decisão proposta não parece facilmente aplicável, até porque, como o próprio professor afirma, os magistrados quase nunca aplicam o artigo invocado. Além disso, a referida norma parece impor que o regime de transição seja imposto pelo mesmo órgão que emitiu a decisão, que, no presente caso, é o próprio STF.

³²³ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³²⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

³²⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 6.

³²⁶ EMERJ, *op. cit.*, nota 317.

³²⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 6.

Em uma última análise, cabe verificar que é comum que nos argumentos, inclusive nos utilizados pelos Ministros, em prol da não modulação dos efeitos da decisão, sobreponha-se a questão da principiologia, colocando em rota de colisão os princípios da segurança jurídica de um lado e o da isonomia e livre concorrência de outro. Todavia, não parece um desafio a sua conciliação no caso concreto.

Importante notar que o princípio da isonomia se desdobra em duas vertentes, sendo elas a igualdade perante a lei e a igualdade na lei. Em relação à primeira, igualdade perante a lei, tem-se a ideia de igualdade formal, de que a lei deve ser aplicada igualmente a todos que se enquadram na situação nela descrita, conforme garante o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal³²⁸, ao afirmar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. No que tange à segunda, igualdade na lei, o que se verifica é seu aspecto material, no qual se busca o tratamento de iguais na medida de sua igualdade e de desiguais na medida de suas desigualdades.

Nos casos apresentados, não há dúvidas de que uma das grandes preocupações foi com a proteção e garantia da isonomia entre os contribuintes. Isso porque, enquanto um grupo estava protegido por suas decisões transitadas em julgado e, portanto, isentos do pagamento da CSLL, outro grupo era obrigado a recolher esse tributo.

Ainda nessa linha, utiliza-se o princípio da isonomia como complemento da livre concorrência, uma vez que este pressupõe a existência de condições igualitárias, o que não se verificava até o julgamento dos Temas n. 881³²⁹ e n. 885³³⁰. Isso porque, enquanto algumas empresas tinham concorrencialmente a vantagem do não recolhimento da CSLL, outras seguiam sendo obrigadas ao seu recolhimento.

Não há dúvidas de que a decisão do STF veio dirimir o suposto conflito entre princípios, de modo a compatibilizá-los. A decisão pôs fim à insegurança que se tinha, proporcionando um tratamento mais igualitário ao estipular que o recolhimento do tributo deve ser feito por todos os contribuintes, o que também é fundamental para a livre concorrência, ao passo que proporciona igualdade de condições.

Nota-se que, na atual sistemática constitucional, há a necessidade de universalização das decisões judiciais, de modo a tratar casos semelhantes de maneira equânime, assegurando a segurança jurídica, a igualdade e a livre concorrência, uma vez que as decisões judiciais têm como consequência a obrigatoriedade de todos observarem o padrão normativo por elas criado.

³²⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 10.

³²⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³³⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

Nesse sentido, apesar de a decisão do STF ter sido acertada, a modulação dos efeitos não seria entrave à concretização dos princípios mencionados, mas, pelo contrário, os potencializariam, uma vez que é a forma mais prática e eficaz de garantir a transição de um momento de incerteza para um posterior, em que se estabelece, de forma definitiva, uma diretriz comportamental, assegurando, dessa forma, segurança jurídica em relação à produção de efeitos, sem prejudicar aqueles contribuintes em razão da mora judicial e legislativa em estabelecer critérios claros a serem seguidos, o que só ocorrerá com as decisões analisadas.

3.4. A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NOS TEMAS N. 881 E N. 885 DO STF SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Para iniciar a discussão, é interessante analisar que as diferenças existentes entre o Direito e a economia acabam por aproximar essas duas ciências. Nesse sentido, diz-se que:

O Direito é a ciência que regula as relações humanas, por meio de obrigações positivas e negativas, bem como através de formas de incentivos e desincentivos. Já a economia, é a ciência que estuda como os seres humanos tomam decisões e se comportam em um mundo onde os recursos são cada vez mais escassos, destacando, ainda, quais seriam as consequências disso. Ambos lidam com questões vinculadas à sociedade. Sejam elas de coordenação, estabilidade ou até mesmo de eficiência.³³¹

Na década de 1970, surgem tendências que propõem uma nova análise do Direito, sob uma perspectiva econômica. Nesse contexto, destaca-se o *Law and Economics* ou Análise Econômica do Direito (AED), que pode ser conceituado da seguinte forma:

A análise econômica do direito se refere à aplicação de métodos econômicos às questões jurídicas. (...) Busca-se através da análise econômica do direito prever, ainda que de forma precária, as consequências advindas das normas jurídicas. Seu enfoque está vinculado aos incentivos gerados aos indivíduos pelo sistema jurídico, bem como as consequências efetivas acarretadas por tais estímulos.³³²

Entre as principais características desse movimento, pode-se citar a rejeição da ideia de Direito como algo autônomo em relação a outras ciências sociais e a utilização de outras disciplinas para análise da realidade jurídica, de modo interdisciplinar, em que se aplica a teoria econômica na explicação do Direito.

A ideia de um estudo interdisciplinar implica na rejeição de uma autonomia da ciência jurídica própria do formalismo e em trazer a integração entre ciência econômica e ciência jurídica.

³³¹ JESUS; JESUS; JACOB, op. cit., nota 241.

³³² *Ibid.*

Segundo Richard Posner, a Análise Econômica do Direito possui dois ramos, sendo o primeiro aquele que tem por objeto leis que regulam mercados explícitos, e o segundo, o que tem por objeto leis que regulam comportamentos que são alheios ao mercado.³³³

Na perspectiva da AED, podem-se destacar quatro premissas básicas, são elas: escolha racional, consequências, equilíbrio e eficiência. A escolha racional se dá no contexto em que a racionalidade dos indivíduos os leva a fazer escolhas com a finalidade de maximizar o próprio interesse. As consequências podem ser definidas como o “montante de renúncia que o indivíduo está sujeito a aceitar, em face da escolha preterida”, tendo em vista que toda decisão tomada provoca uma consequência. Em relação ao equilíbrio, a AED entende que, ainda que as pessoas busquem a maximização de seus interesses, elas tendem a conviver de forma pacífica, mesmo que não existam regras formais para tanto e isso é perceptível, tendo em conta que os costumes, as tradições e as regras informais, geralmente, já visam ao equilíbrio. No que tange à eficiência, entende-se que seriam os melhores resultados alcançados com o menor número de recursos despendido.³³⁴

A análise da modulação de efeitos sob a perspectiva da AED não significa o abandono do Direito e de seus preceitos. O objetivo aqui é que a análise econômica seja utilizada nos casos em que o Direito pode não ser suficiente para sanar todas as dúvidas sobre qual aplicação mais adequada, com base na legislação e eficiência, de forma condizente com a realidade existente. Não se trata, portanto, de uma sobreposição dos institutos da ciência da economia sobre preceitos jurídicos, mas sim, de uma complementação entre eles.

(i) predizer os efeitos a serem produzidos por certas normas: isso significa dizer que nessa abordagem serão analisados quais são os efeitos da mudança da regra e os efeitos que ainda não foram modificados. Não cabe dentro da presente análise, entretanto, o julgamento moral. A análise será realizada apenas considerando as consequências. Isso não significa dizer que o usuário não poderá chegar a julgamento esclarecido sobre a moralidade da regra em apreço. Esse, contudo, não é o foco principal dessa abordagem; (ii) explicar por que existem normas particulares: nesse ponto, busca-se o fundamento da norma que é observado nos sistemas existentes. Há, contudo, uma dificuldade na presente abordagem, vale dizer, colocar debaixo de um mesmo denominador comum, efeitos de natureza variável, aos quais os agentes econômicos afetados podem ligar, subjetivamente valores variáveis; e (iii) decidir que regras devem existir: consiste em estabelecer os efeitos da norma e a julgá-la. Seria o mesmo que determinar qual seria a norma considerada eficiente e compará-la à norma existente ou considerada.³³⁵

Conforme já analisado, a modulação de efeitos só tem sentido em face do princípio da

³³³ POSNER, Richard. Usos y Abusos de la Análise Económica. In: ROEMER, Andrés. *Derecho y Economía: una revisión de la literatura*. México: Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 66-67.

³³⁴ JESUS; JESUS; JACOB, op. cit., nota 241.

³³⁵ *Ibid.*

segurança jurídica ou do excepcional interesse social. Nesse último caso, de excepcional interesse social, para verificar como e se deve ser utilizada a modulação dos efeitos, nada mais adequado que o emprego de uma ciência que estuda como os indivíduos tomam decisões e se comportam. Dessa forma, por meio da análise econômica, é possível verificar se o interesse social está sendo observado, e isso se dá tendo por base as premissas da AED — escolha racional, consequências, eficiência e equilíbrio do sistema jurídico.

Assim, afirma-se que a AED propõe uma abordagem em quatro etapas, como será demonstrado a seguir.

Primeiro, há a estrutura de incentivos, em que se deve ter em conta que regras diferentes ocasionam custos diversos para os litigantes. Nesse sentido, afirmam que: “o postulado da escolha racional prevê que adaptarão seus comportamentos de forma a reduzir a incidência dos ônus que o direito lhes impõe”.³³⁶

Sendo assim, quando houver declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, é possível que a relação jurídica entre contribuintes e terceiros seja atingida e modificada.³³⁷

Na segunda etapa (objetivos subjacentes), devem-se analisar os resultados da primeira e, comparando os resultados das diferentes regras, avaliar qual delas proporciona, de forma geral, custos mais baixos.³³⁸

Com a terceira etapa (aumento do realismo), acrescenta-se o realismo que significa a introdução dos custos de transação, sendo estes todos os encargos com capacidade de impedir que uma troca, ainda que aparentemente desejável, seja realizada. Tal análise é importante para se ter em conta que a declaração de inconstitucionalidade de certas normas, bem como o advento de outras regras, pode ocasionar efeitos secundários indesejáveis.³³⁹

Por fim, há a última etapa (objetivos subjacentes), que se caracteriza pela observação sistemática da realidade, a partir de uma análise empírica. Segundo Mackaay e Rousseau:

Ainda que a análise conceitual possa atualizar a unidade do direito (privado) constituindo, por este motivo, uma ferramenta que tem lugar entre os métodos de trabalho dos doutrinadores, a análise econômica do direito deve ser julgada em último recurso pela correspondência com modelos da realidade. Essa correspondência é estabelecida, exatamente, pelos estudos empíricos. Felizmente se constata crescente interesse por esse tipo de estudo na literatura dedicada à análise econômica do direito. Esta etapa é útil para os três níveis de análise econômica do direito.³⁴⁰

³³⁶ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

³³⁷ *Ibid.*

³³⁸ *Ibid.*

³³⁹ *Ibid.*

³⁴⁰ *Ibid.*

Tendo por base a análise realizada, ao observar os temas n. 881³⁴¹ e n. 885³⁴² do STF, em que ficou decidido que decisões proferidas em controle abstrato de constitucionalidade ou em controle concreto, com repercussão geral, interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado, deve-se observar que, antes de seu julgamento, não havia entendimento firmado em relação a essa interrupção automática da coisa julgada anterior. Com isso, observa-se que, ainda que respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, tanto no caso da CSLL quanto em outros casos semelhantes, contribuintes serão obrigados a recolher tributos retroativamente, os quais não foram pagos em virtude da coisa julgada que tinham em seu favor. E, apesar de os casos concretos julgados beneficiarem o ente público tributante, haverá casos em que o ente poderá ser gravemente prejudicado, devendo restituir tributos que foram pagos indevidamente.

Nesse contexto, iniciando a presente análise pela etapa da estrutura dos benefícios, o que se observa é que, caso os contribuintes sejam obrigados a recolherem retroativamente o tributo não pago, isso pode levá-los à falência, e uma escolha racional para fugir desse problema seria embutir o valor no preço pago pelo consumidor final ou optar por demissões em massa. Olhando por outro lado, pode ser que, em certos casos, o ente público seja prejudicado, devendo restituir tributos pagos indevidamente e de forma retroativa. Isso poderia gerar um rombo nas contas públicas, o que proporciona diversos problemas que se refletem nas políticas públicas.

Quanto aos objetivos subjacentes, deve-se analisar qual seria a solução capaz de promover o custo mais baixo e produzir maior eficiência na sua aplicação. Nesse sentido, não modular os efeitos poderia ensejar corrida judicial, em que os beneficiados vão entrar com ações buscando o pagamento ou a restituição de determinado tributo.

Ademais, é possível considerar o alto custo tanto no recolhimento de tributos não pagos quanto na possível devolução de valores que foram cobrados quando a interpretação dada para determinado fato jurídico permitia que isso acontecesse.

Na etapa do aumento dos custos, em que se analisam os efeitos secundários indesejáveis que a não modulação dos efeitos pode causar, tem-se um pouco o que já foi comentado na primeira etapa. O recolhimento de tributos que não foram pagos, feito de forma retroativa a decisão contrária à coisa julgada, pode levar empresas e outros eventuais contribuintes à falência, causando desemprego ou aumento do preço dos produtos ofertados aos destinatários finais. Se, de outro lado, o ente público for o prejudicado, no caso concreto, tendo

³⁴¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³⁴² BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

que restituir valores não previstos, isso pode trazer sérios problemas aos cofres públicos, o que, de certa forma, afeta a população como um todo.

Por último, em relação ao estudo empírico, essa etapa é mais difícil de ser realizada, tendo em vista a peculiaridade da decisão que trata de diversos institutos de forma concomitante, como coisa julgada, necessidade de ação rescisória, constitucionalidade de tributos, de modo que é difícil encontrar decisões que sirvam de base para tal estudo. Mas, nesse ponto, pode-se levar em conta a tendência do Supremo em modular os efeitos de decisões contrárias ao interesse da Fazenda Pública, exatamente com o intuito de evitar as restituições e, assim, impedir que haja um rombo financeiro. O problema é que nem sempre esse pensamento é seguido quando o prejudicado é o contribuinte.

Todavia, nesse ponto cabe a breve análise da ADC n. 49³⁴³, em que o STF decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas remessas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Desde 1975 existe precedente nesse sentido e até hoje a jurisprudência continua uníssona, de modo que só há incidência do ICMS quando houver, obrigatoriamente, a transferência da titularidade do bem.³⁴⁴

Até o julgamento do caso, as decisões não tinham efeito *erga omnes* e, portanto, ainda vigoravam legislações que dispunham de forma diversa. Com o novo precedente, os grandes varejistas e os fiscos estaduais tinham como interesse que o julgado tivesse efeito *ex nunc*.

Ocorre que, como visto, a modulação no controle concentrado está prevista no artigo 27 da Lei n° 9.868/99³⁴⁵, que dispõe que o STF poderá restringir os efeitos da decisão por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Todavia, O STF, na decisão de mérito da ADC n. 49³⁴⁶, em nada inovou à jurisprudência que já era consolidada na Justiça deste país, restringindo-se a reafirmar precedentes de quase meio século do tribunal.³⁴⁷

Nesse caso, pode-se falar em esfacelamento da jurisprudência com uma espécie de modulação dos efeitos às avessas, que pune os contribuintes que planejaram suas ações futuras de acordo com o entendimento, que reafirma-se já era consolidado na justiça há muitos anos.³⁴⁸

Assim, verifica-se que, salvo os processos administrativos e judiciais pendentes até a

³⁴³ BRASIL, *op. cit.*, nota 292.

³⁴⁴ BEZERRA, Sérgio. O desfecho da ADC 49 e a modulação dos efeitos às avessas. *Consultor Jurídico*, São Paulo, nov. 2021. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-nov-22/bezerra-desfecho-adc-49-modulacao-efeitos-avessas/>>. Acesso em: 16 nov. 2023

³⁴⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 153.

³⁴⁶ BRASIL, *op. cit.*, nota 292.

³⁴⁷ Bezerra, Sérgio, *op. cit.*, nota 344.

³⁴⁸ *Ibid.*

data de publicação da ata de julgamento da decisão do mérito, que ocorreu em 29 de abril de 2021, a declaração de inconstitucionalidade terá eficácia apenas a partir do exercício financeiro de 2024, ignorando a jurisprudência já consolidada, o que é totalmente desproporcional.

Verifica-se, portanto, que o STF não possui uma lógica para estabelecer a modulação dos efeitos, pelo contrário. Como demonstrado, na ADC n. 49³⁴⁹ houve modulação, mesmo a decisão não causando nenhuma surpresa. Todavia, nos Temas n. 881³⁵⁰ e n. 885³⁵¹, que discutem questões complexas e sem uma resposta uníssona na legislação/jurisprudência, o que vem prevalecendo é que não existe a necessidade de modulação dos efeitos.

Portanto, nota-se que, sob um ponto de vista de cunho mais econômico, utilizando os pressupostos da Análise Econômica do Direito, a modulação dos efeitos nos Temas n. 881³⁵² e 885³⁵³ do STF traria maior eficiência e eliminaria de forma satisfatória os ônus da decisão adotada.

Isso porque é fato que o Judiciário brasileiro precisava de uma resposta sobre como tratar os limites temporais da coisa julgada em matérias de trato sucessivo, e os temas forneceram uma resposta satisfatória. Todavia, a não modulação dos efeitos pode trazer sérias consequências sob o ponto de vista econômico, como demonstrado.

³⁴⁹ BRASIL, *op. cit.*, nota 292.

³⁵⁰ BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³⁵¹ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

³⁵² BRASIL, *op. cit.*, nota 8.

³⁵³ BRASIL, *op. cit.*, nota 9.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, o trabalho apresentado objetivou a análise dos temas n. 881 e n. 885 do STF, sobre os limites da coisa julgada, bem como de seus desdobramentos do ponto de vista jurídico e econômico. Com base nos apontamentos da doutrina e jurisprudência, buscou-se evidenciar que o tema é controvertido e que provoca relevantes discussões.

Verificou-se que a coisa julgada é um instrumento importantíssimo, principalmente, para a garantia da segurança jurídica, que é uma das bases essenciais do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, foi feita uma análise pormenorizada dos Temas n. 881 e n. 885, que tratam dos limites da coisa julgada em matéria tributária, tendo como enfoque as relações jurídicas de trato sucessivo.

Tais temas ainda não transitaram em julgado e se encontram em debate no STF. Todavia, já há uma tese estabelecida, no sentido de que as decisões proferidas em controle concentrado ou em controle difuso, com repercussão geral reconhecida, interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões contrárias, anteriormente, transitadas em julgado, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena. Isso significa que, nos casos analisados de CSLL, a decisão na ADI n. 15, que reconheceu a constitucionalidade da lei instituidora da contribuição, produz efeitos de forma automática, de modo que prevalece sobre as decisões transitadas em julgado que liberavam alguns contribuintes do recolhimento da contribuição.

Enquanto tal decisão pôs fim a algumas dúvidas, outros questionamentos e críticas surgiram.

Um dos principais debates travados é sobre a necessidade de ação rescisória ou revisional para desconstituir a sentença transitada em julgado. Ao passo que uma parcela da doutrina e dos tribunais entende pela sua necessidade, outra parte acredita que a decisão transitada em julgado é desconstituída automaticamente nos casos envolvendo relações de trato sucessivo, como definiu o STF.

Nesse ponto, a decisão nos Temas n. 881 e n. 885 parece ter sido acertada, uma vez que, nas relações jurídicas de trato sucessivo, é comum que as partes obtenham decisões favoráveis que, posteriormente, tornar-se-iam impossíveis de serem desconstituídas. Isso ocorreu no caso da CSLL. Ao passo que alguns contribuintes deixaram de pagar o tributo, tendo em vista situações judiciais obtidas em seu favor, outros continuavam obrigados ao pagamento. Após o julgamento da ADI n. 15, várias decisões já haviam transitado em julgado e não cabia mais nenhum tipo de revisional ou rescisória. Com isso, caso fosse necessário algum recurso ou

alguma ação para desconstituir aquela coisa julgada, alguns contribuintes ficariam eternamente sem pagar o tributo, diferentemente de outros, que seriam compelidos ao pagamento.

Diante disso, faz sentido que se defenda a existência de uma cláusula *rebus sic stantibus* inerente às situações jurídicas de trato sucessivo, em que se autoriza a mudança de efeitos no caso, desde que haja uma modificação fático-jurídica. Essa tese foi fortalecida pela redação do art. 505, I, do CPC e, nesse caso, proporciona maior igualdade entre os contribuintes.

Todavia, esse entendimento estava longe de ser uníssono, tanto que o próprio STJ apreciou o mesmo caso e decidiu de modo distinto.

Nesse contexto, surgiu outro ponto extremamente controvertido na decisão, que é referente à modulação de efeitos. Isso porque os artigos 27 da Lei nº 9.868/9929 e 11 da Lei nº 9.882/199930 autorizam o Judiciário a modular os efeitos de sua decisão, ao realizar o controle de constitucionalidade, em virtude da preservação da segurança jurídica ou de excepcional interesse social, de modo a restringir os efeitos daquela declaração ou determinar que ela produza efeitos a partir de determinado momento fixado pela própria Corte.

Ocorre que segurança jurídica e o excepcional interesse social são conceitos abertos e, por conta disso, o que se observa é que o STF não possui um critério bem delimitado para aplicar o instituto da modulação, inclusive, com a tendência de aplicá-lo, principalmente, nos casos em que o fisco é favorecido, o que parece um contrassenso.

Nesse sentido, ficou demonstrado que, enquanto o STF modula os efeitos de decisões que nunca suscitaram grandes debates, que não geravam insegurança jurídica e nem eram de excepcional interesse social, deixa de modular casos controvertidos, como os Temas n. 881 e n. 885, o que pode levar empresas à falência. Inclusive, o Ministro Roberto Barroso, em declaração concedida, afirmou que o contribuinte deveria prever que seria obrigado a recolher o tributo, exonerando a Corte Suprema do país de seu dever de pacificar de maneira célere e eficiente o entendimento em casos como esse.

A não modulação dos casos analisados proporciona um ônus aos contribuintes que tinham em seu favor decisões transitadas em julgada, ônus esse que decorre de uma lacuna legislativa associada à falta de uma interpretação uniforme sobre o tema.

A relevância da pesquisa é evidenciada nos direitos que toca. De um lado, há a Fazenda Pública, competente para arrecadar tributos e, noutra beira, o sujeito passivo da relação jurídica tributária e o seu direito de ser exigido. Todavia, a tese firmada também poderá ser utilizada em situações nas quais os papéis se invertam e o fisco passe a ser o grande prejudicado.

Sendo assim, para alcançar os fundamentos expostos pela doutrina e jurisprudência, bem como uma possível solução à problemática apresentada, foi necessário tecer comentários sobre

a questão principiológica envolvida, inclusive com um enfoque na análise econômica do Direito. Tais elementos mostram a importância de se buscar os efeitos de uma decisão, antes de a tornar definitiva.

Conclui-se, portanto, que, embora a decisão seja acertada de modo a proporcionar uma situação mais isonômica entre os contribuintes, ela deveria ter seus efeitos modulados de modo a proteger a segurança jurídica e evitar o ônus econômico suportado pelos que não tinham como prever uma situação sobre a qual nem mesmo o Judiciário do país foi capaz de formar um consenso.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. Revista atual. e ampl., 4. ed. São Paulo: Juspodium, 2016.

BARROSO, Luiz Roberto. Mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 261-288, 2006.

BEZERRA, Sérgio. *O desfecho da ADC 49 e a modulação dos efeitos às avessas*. Consultor Jurídico, São Paulo, nov. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-22/bezerra-desfecho-adc-49-modulacao-efeitos-avessas/>. Acesso em: 16 nov. 2023.

BONFATI, Cristiane. *Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco*. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco-11082023>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. *Código de Processo Civil de 1937*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del1608.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

BRASIL. *Código de Processo Civil de 1973*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 97, de 4 de outubro de 2017*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc97.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

BRASIL. *Lei n. 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 15 ago. 2023.

BRASIL. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 15 mar.2023.

BRASIL. *Lei n. 7.689*, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 11 out. 2022.

BRASIL. *Lei n. 8.078*, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

BRASIL. *Lei n. 9.868*, de 20 de novembro de 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 11. out. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer PGFN/CRJ/492/2011*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/ptbr/assuntos/representacaojudicial/documentosportaria502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RE n. 730.462*. Ministro Teori Zavascki em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20730462%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 13 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.118.193*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900788432. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.272.714 - CE*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 544.460*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200300935949. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 136*. Ministro Marco Aurélio em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2630912&numeroProcesso=590809&classeProcesso=RE&numeroTema=136>. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 733*. Ministro Teori Zavascki em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4353441&numeroProcesso=730462&classeProcesso=RE&numeroTema=733>. Acesso em: 13 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 881*. Ministro Edson Fachin. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema n. 881*. Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema Repetitivo n. 340*. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisas=T&cod_tema_inicial=340&cod_tema_final=340. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADC n. 49*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 5.368*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4829123>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 1.945*. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 15*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 11 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 241*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1496734>. Acesso em: 13 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 4.411*. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3879523>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 5.659*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 6.145*. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5702414>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n. 605.502*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3791434>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF n. 512*. Relator: Ministro Edson Fachin.

Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5358846>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.063.187*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.331.245*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6194786>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.331.245*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6194786>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.3338.750*. Relatora: Rosa Weber. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6226803>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 109.073*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1464744>. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 138.284-8*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 11 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 146.284*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1533882>. Acesso em: 11 maio. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 146.733*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 11 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 150.764*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1540938>. Acesso em: 11 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 714.139*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 776.594*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 851.108*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 93.048*. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1452309>>. Acesso em: 05 maio. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 949.297*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 955.227*. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 1.063.187*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 239*. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-011_18_capSumula239.pdf>. Acesso em: 05 maio. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 514*. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2692>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 360*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3858766&numeroProcesso=611503&classeProcesso=RE&numeroTema=360>>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 69*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=69>>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema n. 745*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>>. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema n. 825*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=825>>. Acesso em: 13 set. 2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações sobre a súmula 239 do STF. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 276, p.

296-330, jun. 2023.

CÂMARA, Alexandre F. *Manual de Direito Processual Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *A CSLL é constitucional*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/8fd7f981e10b41330b618129afcaab2d>>. Acesso em: 09 jan. 2023.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista da Escola Paulista da Magistratura*, São Paulo, n. 2, v. 2, p. 29-30, 2001.

EMERJ. *Reflexos da decisão sobre coisa julgada do STF*. Rio de Janeiro, 16 mar 2023. 1 vídeo 117 min. Publicado pelo Youtube. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=UP_QxbvU2q4 Acesso em: 24 nov. 2023.

FERNANDES, Fabiana Carsoni; ZILVETI, Fernando Aurelio. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n 51, p. 450-483, ago. 2022.

JESUS, Isabela Bonfá; JESUS, Fernanda Bonfá; JACOB, Camila Mosna Tomazella. A análise econômica do direito tributário e a aplicação na modulação de efeitos. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, v.12, n. 3, p. 219-239, Set-Dez, 2021.

LAULETTA, Cláucia. *A contribuição social sobre o lucro, a coisa julgada e os últimos 30 anos*. Matos Filho: Notícias e Negócios. Disponível em: <mattosfilho.com.br/unico/contribuicao-social-lucro/>. Acesso em: 09 jan. 2023.

LEAL, Fabio Resende; SAPELI, Aline Mayara. A História da Coisa Julgada e de sua desconsideração. *Revista Científica Eletrônica do Curso de Direito*, São Paulo, ano 2, n 3, p. 5-6, jan. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. *A coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<https://marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2020/06/A-COISA-JULGADA-DIANTE-DA-DECIS%C3%83O-DE-INCONSTITUCIONALIDADE-DO-SUPREMO-TRIBUNAL-FEDERAL-1.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*, Tomo V (arts. 444 a 475). 3. ed. Riode Janeiro: Forense, 1997.

MOREIRA, Jose Carlos Barbosa. *Ainda e sempre a coisa julgada*. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1758635/Jose_Carlos_Barbosa_Moreira.pdf p. 1 como fazer referência>. Acesso em: 15 mar. 2023.

MUNHOZ, Flávio de Sá. *Coisa julgada em matéria tributária: limites objetivos e temporais*. 2019. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

POSNER, Richard. Usos y Abusos de la Análise Económica. In: ROEMER, Andrés. *Derecho y Economía: una revisión de la literatura*. México: Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 66-67.

SILVA, Maceno Lisboa. Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. *Revista Digital da FESDT*, Porto Alegre, n.11, p. 171-196, Set-Dez, 2019.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015.

SOUZA, Leonardo Fernandes. Breve histórico da coisa julgada. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 58, ago. 2002.

TARTUCE, Flavio; SIMÃO, José Fernando. *Direito Civil: Direito de Família*. São Paulo: Grupo Editorial Nacional e Método, 2012.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 2000. 187 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>>. Acesso em: 10 ago.