



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

OS EFEITOS TEMPORAIS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS
TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO QUANDO O STF PROFERE DECISÃO EM
CONTROLE CONCENTRADO – TEMA 881, STF

Júlia Poncinelli Garcia

Rio de Janeiro
2024

JÚLIA PONCINELLI GARCIA

OS EFEITOS TEMPORAIS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS
TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO QUANDO O STF PROFERE DECISÃO EM
CONTROLE CONCENTRADO – TEMA 881, STF

Artigo científico apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato*
Sensu da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da Fonseca Neto

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2024

OS EFEITOS TEMPORAIS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO QUANDO O STF PROFERE DECISÃO EM CONTROLE CONCENTRADO – TEMA 881, STF

Júlia Poncinelli Garcia

Graduada pela Universidade Católica de Petrópolis (UCP). Advogada

Resumo – O presente artigo objetiva analisar a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) proferida em sede de Repercussão Geral no RE 949297/CE, representado pelo Tema 881, que trata dos efeitos temporais da coisa julgada em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. O caso em concreto trata da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), onde o contribuinte possuía decisão judicial anterior favorável a não cobrança do tributo, que foi impactada por decisão posterior do STF declarando a constitucionalidade do tributo. O STF estabeleceu no referido julgamento que decisões em controle concentrado ou em repercussão geral podem interromper imediatamente os efeitos de decisões judiciais que julgaram a constitucionalidade de forma incidental, mesmo que já transitadas em julgado, desde que proferidas em relações tributárias continuadas e respeitados os princípios da irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal.

Palavras-chave – Direito Tributário. Direito Processual Civil. Coisa Julgada. Obrigação de trato sucessivo.

Sumário – Introdução. 1. A decisão do STF em sede de repercussão geral no Tema 881. 2. (Ir)retroatividade da decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral nas relações de trato sucessivo. 3. Respeito aos princípios constitucionais tributários, garantia da segurança jurídica e respeito à coisa julgada. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo analisa, em seu primeiro capítulo, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em 2023 que, em regime de Repercussão Geral, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 949.297/CE (Tema 881), decidiu no sentido de que os efeitos temporais da coisa julgada nas demandas individuais que versem sobre relações jurídicas tributárias de trato sucessivo seriam imediatamente e automaticamente cessados quando o STF possuir decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral, por possuírem efeitos *erga omnes*.

O segundo capítulo analisa de forma aprofundada a discussão sobre a (ir)retroatividade das decisões do STF, sob a ótica do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade e as consequências práticas das decisões proferidas em sede de controle concentrado ou em repercussão geral sobre relações jurídicas de trato sucessivo. Examina ainda, como as decisões judiciais

individuais, com efeitos *inter partes*, podem ser impactadas por decisões do Supremo Tribunal Federal.

O terceiro capítulo analisa de forma pormenorizada os princípios constitucionais tributários, com enfoque na segurança jurídica e no respeito à coisa julgada. Traz ao debate os limites constitucionais ao poder-dever de tributar do Estado, demonstrando como o STF procurou equilibrar a efetividade de suas decisões com os direitos fundamentais em questão.

No âmbito do julgamento analisado, restou sedimentado que, tendo o STF decidido em ação direta ou em sede de repercussão geral, interrompe-se, automaticamente, os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações individuais, desde que sejam respeitados os princípios da irretroatividade, anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Assim, o trabalho enfoca demonstrar que não houve decisão ofensiva à coisa julgada, como muitos doutrinadores defendem, mas sim efetivação, no caso concreto, das decisões proferidas pelo STF em ação de controle concentrado ou em sede de repercussão geral, que possuem efeito *erga omnes*.

Para a exploração do tema, foram utilizados os métodos hipotético-dedutivo e qualitativo, de forma que a pesquisadora pretendeu se valer de proposições hipotéticas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-lo argumentativamente. A qualitativa foi utilizada quando em consulta a livros e artigos com pertinência temática, além da análise de decisões jurisprudenciais específicas.

1. A DECISÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL NO TEMA 881 (RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 949.297/CE)

A discussão teve início em 1988, com a Lei nº 7.689¹ que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), atraindo, desde o seu nascedouro, debates sobre sua constitucionalidade ou não. No início da década de 1990 diversos contribuintes obtiveram decisões favoráveis, as quais transitaram em julgado, afastando a constitucionalidade da referida contribuição e a existência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e a União.

¹ BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

No entanto, no Recurso Extraordinário 146.733/SP², julgado em 1992, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, em controle difuso e incidentalmente, pela constitucionalidade parcial da contribuição. A constitucionalidade da Lei n. 7.689/1988 também foi objeto de apreciação em controle concentrado, por meio da ADI nº 15³, cujo julgamento ocorreu em 14 de junho de 2007.

Na referida ADI, o STF afirmou que a contribuição era constitucional e deveria ser paga, assim, a partir da decisão de 2007 todos deveriam passar a pagar o tributo. É exatamente em relação a esse caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que o Tema de Repercussão Geral nº 881 está relacionado.

No ano de 2023, o Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário nº 949.297/CE, Tema 881⁴, com relatoria do Ministro Edson Fachin, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal⁵, acerca do limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

A Tese firmada, que possui efeito *erga omnes* e vinculante foi a seguinte:

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.

A discussão gira em torno da oponibilidade da coisa julgada formada em demanda

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE nº 146.733-9/SP**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Moreira Alves, 29.06.1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152&pgI=6&pgF=10>. Acesso em: 29 nov.2024.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.02.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

individual em face de processo objetivo com eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, quando os conteúdos dos atos decisórios são opostos em relação à constitucionalidade de tributo, fixando a existência ou não de relação jurídico-tributária de trato continuado entre contribuinte e Estado.

Além disso, muito se discute, na dimensão constitucional, acerca da coisa julgada e segurança jurídica como corolário do Estado Democrático de Direito. Sendo de suma importância ressaltar que não se está diante de “relativização da coisa julgada”, como muitos doutrinadores defenderam, logo quando houve a publicação do julgado.

Segundo Teori Zavascki⁶:

A relação jurídica sucessiva ou de trato continuado é uma relação jurídica, a qual denomino complexa, que conforma relações instantâneas e permanentes. Essa relação jurídica, nasce de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.

O recurso extraordinário é o meio mais comum de uma determinada questão chegar à apreciação da Suprema Corte. Assim, conforme artigo 97, Constituição Federal: “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”⁷.

Humberto Theodoro Júnior em “Curso do Direito Processual Civil”⁸ traz que:

A extensão da coisa julgada em Direito Tributário, destarte, tanto pode ficar restrita a um exercício, ou um lançamento, como pode estabelecer-se em caráter permanente para alcançar todo o desenrolar futuro da relação continuativa mantida entre o contribuinte e o Fisco. O que vai determinar uma ou outra extensão será a demanda retratada no pedido formulado no processo. Se a pretensão veio estribada numa razão de ordem permanente, a questão solucionada na sentença abrangerá, sem dúvida, a relação jurídica de trato continuado em sua dimensão duradoura. Caso contrário, se a controvérsia exposta pela parte cinge-se a um isolado ato de tributação, não haverá como estender a eficácia da sentença para atingir outros lançamentos, ainda que promovidos em termos iguais ao enfrentado, pelo julgamento pretérito.

Assim, não se pode afirmar que a insegurança jurídica foi criada pela decisão do Supremo quando do julgamento do Recurso Extraordinário, tendo em vista que, o contribuinte, mesmo tendo ciência da declaração de constitucionalidade da cobrança de CSLL em 2007⁹, optou por não efetuar

⁶ ZAVASCKI, T. A. **Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado**. In: STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 112.

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

⁸ JÚNIOR, H. T. **Curso de direito processual civil**. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 966.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

o recolhimento do tributo devido, pautando-se apenas por demanda individual que, mesmo acobertada pelo manto da coisa julgada, não pode ser considerada prevalente face à decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral. Ao agir assim, estar-se-ia fazendo uma aposta.

O termo dos votos dos Ministros indica que a tese fixada impacta não somente esse caso, mas outros também, na medida em que haverá a possibilidade aplicação retroativa das decisões do STF em sede de Repercussão Geral, quando se referir a tributo relacionado a relação jurídica de trato sucessivo ou continuado, por isso a importância de ser estudado o tema.

2. (IR)RETROATIVIDADE DA DECISÃO DO STF EM CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE OU RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL NAS RELAÇÕES DE TRATO SUCESSIVO

Conforme explicitado anteriormente, a coisa julgada pode ser interpretada de diversas formas, a depender da natureza da obrigação. No caso dos tributos não continuativos, cobrados uma vez só, como, por exemplo, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, que incide sobre a venda de um determinado imóvel, se houver uma decisão transitada em julgado, como a relação é única, esse direito permanece, mesmo após decisão contrária do STF sobre o tema.

O sistema brasileiro de controle de constitucionalidade é dual ou paralelo, eis que coexistem todas as espécies e modalidades admitidas em Direito Comparado.

O controle concentrado de constitucionalidade, segundo Guilherme Peña de Moraes¹⁰:

Instrumentalizado pela via de ação direta, proporciona a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, sustentada como objeto principal da atividade cognitiva, por dois órgãos judiciais, consistentes no Supremo Tribunal Federal e Tribunal de Justiça, consoante a inconstitucionalidade possa ser declarada em face da Constituição da República, Constituição de Estado ou Lei Orgânica do Distrito Federal.

Em regra, a decisão de inconstitucionalidade de lei possui efeito *ex tunc* e *erga omnes*. Isso porque a lei, uma vez declarada inconstitucional, o é desde o seu nascimento. No entanto, a Lei n. 9.868/1999¹¹, em seu art. 27, por razões de segurança jurídica e excepcional interesse público social, conferiu aos membros do STF o poder de modular os efeitos de sua decisão.

¹⁰ MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 13 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. E-book.

¹¹ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

Assim, o STF, por maioria de dois terços de seus membros, poderá modular a eficácia temporal da decisão que declarou a lei inconstitucional, projetando-a para o futuro, seja a partir do trânsito em julgado ou outro momento que vier a ser fixado.

No que tange ao julgamento do Tema 881¹², o ministro Barroso esclareceu ainda que, no caso da CSLL, por ter uma inequívoca decisão anterior, de 2007¹³, do Supremo afirmando que o tributo era devido, a Corte entendeu que não deveria fazer a chamada modulação e determinou o recolhimento dos valores passados, respeitado o prazo de prescrição.

Dessa forma, restou sedimentado no referido julgado que, a eficácia temporal da coisa julgada em demanda individual, 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 a decisão posterior do Supremo Tribunal seja oposta.

No caso concreto, o contribuinte, em 1992, havia obtido decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região¹⁴ considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988¹⁵) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar.

Em 2007, o Supremo Tribunal Federal, na ADI 15¹⁶, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988, após reiteradas demandas individuais em que os juízes afastavam a referida cobrança.

A partir dessa decisão, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.02.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (3ª Turma). **Processo nº 0008113-77.2001.4.05.8100**. Apelação em Mandado de Segurança. Direito de continuar a não recolher a contribuição social sobre o lucro líquido de acordo com a lei 7689/88 [...]. Relator: Des. Federal Vladimir Souza Carvalho, 03.09.2009. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/processo/200181000081139>. Acesso em: 29 nov.2024.

¹⁵ BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Dessa maneira, restou estabelecido que, em se tratando de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica.

No caso concreto que chegou à Corte Constitucional, através de Recurso Extraordinário contra a decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15.

O contribuinte alegou, em sua defesa, a ocorrência do instituto da coisa julgada, de forma que, como possuía decisão com trânsito em julgado a seu favor, não poderia a Fazenda Nacional pretender cobrar o tributo de forma retroativa, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais tributários.

No entanto, não foi a tese prevalente na Corte Constitucional, que entendeu que os efeitos da coisa julgada em obrigações sucessivas não poderiam ser interpretados da mesma forma que em relação as obrigações unitárias, estabelecidas de uma só vez.

Ademais, estabeleceu-se a necessidade de observância das regras constitucionais que se referem ao limite ao poder de tributar. Assim, a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, equivale à instituição de novo tributo, que, pela segurança jurídica, deve respeitar os princípios da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a espécie tributária do caso concreto.

Ainda, há que se ressaltar que as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle incidental de constitucionalidade não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, apenas possuindo esse efeito as decisões em controle concentrado.

Tal medida, para Antonio do Passo Cabral¹⁷ fortalece um sistema que gera segurança jurídica, por meio de aplicação obrigatória de precedentes, de forma a promover a unidade do Direito por meio da interpretação judiciária, objetivando resguardar a isonomia tributária e livre concorrência.

¹⁷ CABRAL, Antonio. **REFLEXOS DA DECISÃO SOBRE A COISA JULGADA DO STF**. Rio de Janeiro, 16.mar.2023. 1 vídeo (117 min). Publicado pela EMERJ. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=UP_QxbvU2q4. Acesso em: 29.nov.2024.

Imaginar que a decisão da ADI nº 15, de 2007,¹⁸ não precisasse ser respeitada por todos os contribuintes, de forma que algumas empresas poderiam optar por deixar de contribuir e apostar que o Fisco não os cobraria e outras teriam decidido se resguardar e quitar o tributo, poderia levar à afronta da livre concorrência.

Dessa forma, quem possuísse decisão individual afastando o pagamento do tributo teria uma vantagem competitiva desproporcional e desleal em relação aos demais concorrentes, tendo em vista que quem agiu de boa-fé e decidiu por contribuir, após a declaração de constitucionalidade pelo STF em 2007, em sede de controle concentrado, teria arcado com tributo que outra empresa, do mesmo ramo, optou por correr o risco de não recolhê-lo.

Em que pese exista entendimento em contrário, o referido julgado trouxe importantes conceitos no que tange ao fortalecimento dos precedentes, bem como no aprimoramento do controle de constitucionalidade brasileiro.

3. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS, GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA E RESPEITO À COISA JULGADA

Como se sabe, o sistema constitucional brasileiro adotou o “sistema misto de controle de constitucionalidade das leis”¹⁹, de modo a coexistirem os sistemas difuso, com efeitos *inter partes* e o concentrado, cujas decisões possuem efeitos *erga omnes*.

Assim, todos os juízes podem pronunciar, de forma incidental e provisória, juízos de constitucionalidade. Afirma-se ser provisória, pois, cabe à parte no processo propor, pela via do recurso extraordinário, ao STF, que decida pela definitividade do ditado da constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, na forma do artigo 102, III, b, Constituição Federal²⁰.

A Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu o parágrafo 3º no art. 102 da Constituição Federal²¹, instituindo requisito adicional para aferir a admissibilidade de recurso extraordinário: a

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.jun.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

¹⁹ BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2019. E-book. p.87. ISBN 9788553611959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553611959/>. Acesso em: 29 nov. 2024.

²⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

²¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

repercussão geral da questão constitucional discutida.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 1.035, §§1 e 3²², traz um norte para o que pode ser considerado como matéria de Repercussão Geral:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.

Dessa forma, quando o magistrado reconhecer a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, caberá Recurso Extraordinário ao STF, quantos às causas decididas em única ou última instância.

Sobre essa hipótese, foi exatamente o que ocorreu no ano de 2023, quando o Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário nº 949.297/CE, Tema 881²³, com relatoria do Ministro Edson Fachin, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal²⁴, acerca do limite da coisa julgada em âmbito tributário.

O recurso extraordinário obteve repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se as decisões da Suprema Corte, em sede de controle concentrado, fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

Assim, em que pese os contribuintes que possuíam decisões judiciais, proferidas em demandas individuais, no sentido da inconstitucionalidade da cobrança da CSLL, argumentem pela violação à garantia fundamental da coisa julgada, na forma do art. 5, XXXVI, Constituição

²² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.fev.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

²⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

Federal²⁵, tal visão não foi a adotada pelo Plenário do STF.

Como consequência desse entendimento, o Supremo deu provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

Visto isso, após julgamento de mérito do RE 949.297²⁶, representado pelo Tema 881, restou estabelecida a tese:

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

Luiz Guilherme Marinoni²⁷ esclarece que a decisão dotada de eficácia vinculante se aplica imediatamente sobre as relações em trânsito:

O princípio da proteção à confiança explica a eficácia da declaração de (in)constitucionalidade sobre as relações continuativas. Sem negar a coisa julgada e os efeitos que legitimamente dela decorreram, a decisão de (in)constitucionalidade faz cessar a eficácia da coisa julgada, permitindo que a relação jurídica se desenvolva de acordo com o direito. Vale dizer que a decisão dotada de eficácia vinculante incide imediatamente sobre as relações em trânsito, permitindo-lhes a regulação constitucional própria ao momento em que se desenvolvem. Embora atribuir efeito a um juízo que aplicou uma lei posteriormente declarada inconstitucional não signifique o mesmo que atribuir efeito a uma lei inconstitucional, não há racionalidade em admitir que uma decisão continue a produzir efeitos, regulando uma relação que se desenvolve no tempo, depois de a lei que a sustentou ter sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, o Tribunal Constitucional entendeu que, a alteração das circunstâncias fáticas e/ou jurídicas levam automaticamente, em relações jurídicas de trato continuado, à perda de eficácia da coisa julgada.

Em relação às garantias titularizadas pelo contribuinte em face do Estado, conhecidas como limitações ao poder de tributar, estas devem ser respeitadas pois possuem relação estreita com o Estado Democrático de Direito.

Portanto, restou estabelecido no julgamento que o princípio constitucional da

²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.fev.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

²⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Processo constitucional e democracia**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 1.172

anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b)²⁸ revela-se como verdadeira cláusula pétrea, por se constituir em garantia individual associada à segurança jurídica.

O legislador, atento à importância de tal princípio, e, em reforço à segurança jurídica, promulgou a Emenda Constitucional 42/2003, inserindo o item “c” no art. 150, III, Constituição Federal²⁹, que prevê a necessidade de respeito também à anterioridade nonagesimal quando houver aumento ou instituição de novo tributo.

Defende Humberto Ávila³⁰:

A anterioridade nonagesimal consubstancia regra de observância conjugada com a anterioridade anual, de modo que o tributo somente poderá ser cobrado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a lei que o instituiu ou aumentou foi editada, a exigência só poderá ser feita, de qualquer modo, noventa dias após a publicação da lei, tudo a fortalecer a segurança jurídica dos cidadãos.

Ainda, conforme artigo 20, LINDB³¹, o Judiciário, em sua atividade típica de julgar, deve se ater às consequências práticas de suas decisões:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

José Casalta Nabais³² defende que há um dever fundamental de pagar tributos, tendo em vista a importância destes para a consecução dos fins sociais do Estado, conferindo dignidade bastante ao bem jurídico tutelado pela norma: a higidez da Ordem Tributária para a consecução de seus fins.

Na conclusão do julgamento do RE 949.297/CE³³, a Ministra Rosa Weber, em seu voto, afirma que os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade, quando traduzirem alteração no estado de direito, em referência à sentença

²⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

²⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 217

³¹ BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, RJ, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

³² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15 e ss; NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 12 e ss.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.02.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

proferida em relação jurídica de trato continuado, seria equiparável, no âmbito do direito tributário, à instituição de um novo tributo.

Tal fato justificaria a incidência, conforme a natureza da espécie tributária, dos princípios constitucionais da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

Assim, restou sedimentado na tese final que, em que pese as decisões do STF em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompam automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado, devem ser respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Dessa forma, decisão com efeito vinculante e *erga omnes*, proferido pela Suprema Corte, quando contrastar com decisão judicial com trânsito em julgado, proferida em demanda individual, com efeito *inter partes*, romperia com a legítima expectativa desta, pois consubstanciaria alteração do estado de direito, a evidenciar o contribuinte deve se planejar com base na nova circunstância.

Dito isso, uma possível modulação de efeitos do julgado de 2023 traria insegurança jurídica aos envolvidos, visto que, o contribuinte que, tendo tido ciência da declaração de constitucionalidade anterior, na ADI nº 15³⁴, em sede de controle concentrado, da referida norma e, mesmo assim, opte por não recolher o tributo aos cofres públicos, com base em decisão judicial incidental, não pode alegar que foi surpreendido pela cobrança referida.

Deve-se ter em vista que os contribuintes que, após a decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à coisa julgada que lhes havia sido favorável, recolheram devidamente o tributo em questão, não poderiam ser prejudicados, sob pena de violação do princípio da isonomia e premiação aos que decidiram arriscar por não recolher o tributo.

Além de submeter o Fisco a que compactue com a concorrência desleal, visto que, quem optou por respeitar a decisão do STF, de 2007³⁵, em sede de controle concentrado, estaria em desvantagem competitiva em relação a quem não recolheu o tributo, principalmente pelo fato da CSLL incidir sobre as receitas financeiras.

Para não gerar dúvidas de que a decisão do Supremo não teria sido arbitrária ou infundada, o Ministro Luís Roberto Barroso, em sua observação final, pediu Vênia à Senhora Presidente para

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.jun.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.jun.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

agradecer e registrar a importante contribuição dos advogados públicos, advogados privados e pareceristas, que ajudaram a iluminar uma questão complexa e chegar a um meio termo.

CONCLUSÃO

O julgamento do RE 949297/CE, em 2023, representado pelo Tema 881, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), marcou um importante momento para o entendimento da coisa julgada em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. A decisão firmada em sede de Repercussão Geral estabelece um parâmetro a ser utilizado quando da análise das consequências práticas das decisões supervenientes da Corte Constitucional em relação às demandas individuais anteriores.

Em seu julgamento, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que as decisões proferidas em sede de controle concentrado ou em sede de Repercussão Geral possuem o poder de interromper automaticamente e imediatamente os efeitos temporais dessas decisões anteriores, que possuem efeitos apenas *inter partes*. No entanto, tal interrupção deve ser ponderada com o respeito aos princípios constitucionais da irretroatividade, anterioridade anual ou anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

O presente trabalho buscou demonstrar que essa decisão não representa uma relativização da coisa julgada, mas sim a efetivação e fortalecimento dos precedentes judiciais que possuam efeito vinculante e *erga omnes*.

A Suprema Corte, ao decidir que as declarações supervenientes de constitucionalidade de tributos fazem cessar a eficácia de decisões judiciais anteriores que declaravam, incidentalmente, a sua inconstitucionalidade, reafirma a importância do controle concentrado e da Repercussão Geral como forma de promoção da segurança jurídica e manutenção da isonomia tributária.

Além disso, garante uma valorização dos contribuintes que optaram por cumprir a legislação em vigor, após decisão em controle concentrado de constitucionalidade, de forma que não sejam prejudicados por uma eventual modulação dos efeitos da decisão.

Portanto, pode-se afirmar que, no julgado analisado, o Supremo buscou equilibrar a segurança jurídica com a efetividade das normas constitucionais, garantindo que a dinâmica da tributação se ajuste à coerência normativa, enquanto respeita os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE nº 146.733-9/SP**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Moreira Alves, 29.06.1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152&pgI=6&pgF=10>. Acesso em: 29 nov.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 949297/CE**. Mandado de Segurança. Declaração de inconstitucionalidade da lei 7689/88 [...]. Relator: Min. Edson Fachin, 08.02.2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 29 nov.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI nº 15/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 29 nov.2024.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov.2024.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, RJ, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 29 nov. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (3ª Turma). **Processo nº 0008113-77.2001.4.05.8100**. Apelação em Mandado de Segurança. Direito de continuar a não recolher a contribuição social sobre o lucro líquido de acordo com a lei 7689/88 [...]. Relator: Des. Federal Vladimir Souza Carvalho, 03.set.2009. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/processo/200181000081139>. Acesso em: 29 nov.2024.

BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2019. E-book.

ZAVASCKI, T. A. **Coisa julgada em matéria constitucional**: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 112.

JÚNIOR, H. T. **Curso de direito processual civil**. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 966.

MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 13 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. E-book.

CABRAL, Antonio. **REFLEXOS DA DECISÃO SOBRE A COISA JULGADA DO STF**. Rio de Janeiro, 16.mar.2023. 1 vídeo (117 min). Publicado pela EMERJ. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=UP_QxbvU2q4. Acesso em: 29.nov.2024.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Processo constitucional e democracia**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 1.172

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 217

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15 e ss; NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 12 e ss.