

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS

MARIANA BARROS FERREIRA

O Limite da Coisa Julgada em Âmbito Tributário

Maceió

2024

MARIANA BARROS FERREIRA

O Limite da Coisa Julgada em Âmbito Tributário

Uma análise acerca do julgamento dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal

Trabalho de conclusão de curso submetido ao corpo docente do Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), unidade acadêmica da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

Maceió

2024

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Helena Cristina Pimentel do Vale – CRB4 - 661

F3831 Ferreira, Mariana Barros.
O limite da coisa julgada em âmbito tributário : uma análise acerca do julgamento dos temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal / Mariana Barros Ferreira. – 2024. 94 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoa, Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2024.

Bibliografia. f. 91-94.

1. Contribuição social sobre o lucro líquido. 2. Coisa julgada. 3. Supremo Tribunal Federal – Brasil. I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)

MARIANA BARROS FERREIRA

O Limite da Coisa Julgada em Âmbito Tributário
Uma análise acerca do julgamento dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal

Trabalho de conclusão de curso submetido ao corpo docente do Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), unidade acadêmica da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, aprovado em 13 de novembro de 2024.

MANOEL
CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434

Assinado de forma digital por
MANOEL CAVALCANTE DE
LIMA NETO:38999692434
Dados: 2024.11.19 17:20:35
-03'00'

Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto (orientador)

Banca examinadora:

THIAGO RODRIGUES
DE PONTES
BOMFIM:02473857431

Assinado de forma digital por
THIAGO RODRIGUES DE PONTES
BOMFIM:02473857431
Dados: 2024.11.21 17:57:18 -03'00'

Prof. Me. Thiago Rodrigues de Pontes Bomfim (Universidade Federal de Alagoas)

Helder Lima

Assinado de forma digital por Helder Lima
DN: cn=Helder Lima, o, ou,
email=helder@helderlima.adv.br, c=BR
Dados: 2024.11.19 18:22:44 -03'00'
Versão do Adobe Acrobat Reader:
2024.002.20964

Prof. Dr. Helder Gonçalves Lima (Universidade Federal de Alagoas)

RESUMO

Qual o limite da coisa julgada em âmbito tributário de acordo com o julgamento, prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral? A par dessa indagação, objetiva-se desenvolver reflexões sobre os efeitos das decisões do STF em controle de constitucionalidade, seja concentrado ou difuso, em matéria tributária. O debate tem início com o surgimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei 7.689 de 1988, a qual rapidamente sofreu alegações de vícios de inconstitucionalidade. Já na década de 90, algumas empresas obtiveram decisões judiciais nas quais a norma foi declarada, de fato, inconstitucional, dispensando-as do pagamento desse tributo. Tais decisões transitaram em julgado por volta de 1992. Acontece que, anos depois, mais precisamente em 2007, o STF, ao julgar a ADI nº 15/DF, em âmbito de controle concentrado, declarou a constitucionalidade da referida norma. Surge-se, então, as seguintes questões: os contribuintes dispensados do pagamento deveriam voltar a recolher o tributo ou estariam protegidos pelo manto da coisa julgada obtida desde 1992? Até onde vai o alcance das decisões proferidas pelo Supremo diante de interpretações divergentes relativas a um mesmo diploma legal? Essas indagações somente vieram a ser respondidas por meio do julgamento dos Temas 881 e 885, em 08 de fevereiro de 2023. Sob a ótica do caso concreto ora mencionado, buscar-se-á traçar uma linha do tempo dos acontecimentos ensejadores da discussão aqui trazida. Acredita-se que o presente estudo se mostra apto a auxiliar na compreensão do imbróglio existente em volta da exigibilidade da CSLL desde a promulgação de sua lei instituidora até os desdobramentos atuais. Noutra giro, a presente incursão aparenta-se útil a fomentar a análise crítica dos julgamentos da Corte Constitucional no sentido de estimular um maior acompanhamento das interpretações empreendidas pelos Ministros do STF.

Palavras-chave: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; Coisa julgada; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

What is the limit of *res judicata* in the tax sphere according to the judgment handed down by the Federal Supreme Court in General Repercussion Topics 881 and 885? In line with this question, the aim is to develop reflections on the effects of the STF decisions on constitutionality control, whether concentrated or diffuse, in tax matters. The debate began with the emergence of the Social Contribution on Net Income, established by Law 7,689 of 1988, which quickly suffered allegations of unconstitutionality. In the 1990s, some companies obtained court decisions in which the rule was, in fact, declared unconstitutional, exempting them from paying this tax. These decisions became final and binding around 1992. However, years later, more precisely in 2007, the STF, when judging ADI No. 15/DF, in the context of concentrated control, declared the constitutionality of the referred rule. The following questions then arise: should taxpayers exempted from payment return to collecting the tax or would they be protected by the mantle of *res judicata* obtained since 1992? How far do the decisions handed down by the Supreme Court go in the face of divergent interpretations regarding the same legal instrument? These questions were only answered through the judgment of Themes 881 and 885, on February 8, 2023. From the perspective of the specific case mentioned herein, we will seek to draw a timeline of the events that gave rise to the discussion brought here. We believe that this study is capable of helping to understand the imbroglio that has existed surrounding the collectibility of CSLL since the enactment of its founding law until the current developments. In another turn, the present incursion seems useful to encourage the critical analysis of the judgments of the Constitutional Court in order to stimulate a greater follow-up of the interpretations undertaken by the Ministers of the STF.

Keywords: Social Contribution on Net Income; *Res judicata*; Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	CAPÍTULO I: CONTEXTO FÁTICO E JURÍDICO DOS TEMAS 881 E 885 DA REPERCUSSÃO GERAL	10
2.1	Lei nº 7.689/1988 e a declaração incidental de sua inconstitucionalidade na década de 90	10
2.1.1	ADI nº 15 e a consolidação da jurisprudência do STF acerca da constitucionalidade da Lei 7.689/88.....	15
2.1.2	Interposição dos recursos extraordinários 949.297 e 955.227.....	16
2.2	Breve introdução às limitações ao poder de tributar	18
2.2.1	Princípio da anterioridade	21
2.2.2	Princípio da irretroatividade	23
2.3	Modelo híbrido de controle de constitucionalidade adotado no Brasil	24
2.3.1	Da abstrativização do controle difuso	26
2.4	Constatações acerca dos efeitos das decisões do STF em controle de constitucionalidade	31
2.4.1	Da Resolução do Senado Federal (art. 52, X, CF/88)	34
3	CAPÍTULO II: COISA JULGADA E SEUS LIMITES	37
3.1	Dimensão constitucional da segurança jurídica e da coisa julgada	37
3.2	Espécies de relações jurídico-tributárias	38
3.3	Decisões judiciais transitadas em julgado em contrariedade ao posicionamento do STF: Imutabilidade da coisa julgada ou limitação de sua eficácia temporal?	40
3.3.1	Cláusula <i>Rebus Sic Stantibus</i> e alteração no estado de direito pelo STF.....	46
3.3.2	Art. 505 do CPC/15 e (des)necessidade de ação rescisória	51
4	CAPÍTULO III: APRECIÇÃO DO CASO CONCRETO	54
4.1	Precedentes anteriores firmados pela Corte e correlação com os Temas 881 e 885 ..	54
4.1.1	Súmula 239 do STF.....	54
4.1.2	Súmula 343 do STF.....	56
4.1.3	Tema 733 do STF	58
4.1.4	Tema 360 do STF	61
4.1.5	Tema 136 do STF	63

4.2 Conflito entre os princípios da coisa julgada vs isonomia tributária e necessidade de ponderação	64
4.3 Tese firmada e critérios de julgamento dos Temas 881 e 885	68
4.3.1 (Des)necessidade de modulação de efeitos da decisão	69
4.3.2 Divergência quanto à aplicação do princípio das anterioridades	74
4.3.3 Análise quantitativa e qualitativa dos votos dos ministros do STF.....	77
4.3.4 Impactos oriundos do julgamento e cenário atual	78
4.4 Coerência ou inadequação da tese firmada pelo STF no contexto do ordenamento jurídico brasileiro? Reflexões finais quanto ao julgamento mais adequado à luz do Estado Democrático de Direito.....	82
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
REFERÊNCIAS.....	91

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar, partindo de um precedente específico, os efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e difuso no âmbito tributário. A título de problematização, pretende-se examinar a forma como essas consequências são aplicadas perante os direitos dos contribuintes, especialmente no que tange à limitação da coisa julgada em virtude de pronunciamento posterior da Corte Constitucional, bem como a necessidade de modulação de efeitos frente à modificação da jurisprudência.

Todo esse percurso será guiado a partir da análise crítica do posicionamento do STF no julgamento dos Temas 881 e 885, bem como em outros precedentes correlacionados com a temática. Notadamente, a motivação deste trabalho originou-se da percepção de que existem controvérsias ainda não superadas que exigem uma revisão na tese ora firmada. A principal objeção reside na opção pela não modulação de efeitos da decisão proferida mesmo diante de uma guinada jurisprudencial.

Seguindo o escopo principal, o primeiro capítulo inaugura o desenvolvimento do trabalho abordando o contexto fático e jurídico do caso concreto em apreço. O debate inicia-se com a instituição da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) através da lei 7.689/88 e os fundamentos pelos quais ela foi considerada inconstitucional. A linha do tempo desenvolve-se até chegar ao ano de 2007, ocasião em que o STF foi demandado, via Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 15, para se manifestar acerca da constitucionalidade do referido tributo. O resultado veio em 14 de junho de 2007: O Tribunal assentou que é constitucional a exigência da CSLL. Assim, algumas empresas, que possuíam coisa julgada favorável ao não recolhimento do tributo desde a década de 90, recorreram mais uma vez ao Judiciário com vistas a manterem tal benefício. Originaram-se então os Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, *leading cases* dos Temas 881 e 885 da Repercussão Geral, respectivamente.

Em seguida, o olhar volta-se à breve descrição das limitações ao poder de tributar, concentrando-se nos princípios da anterioridade e irretroatividade tributárias. Mais adiante, dá-se ênfase ao modelo híbrido de controle de constitucionalidade adotado no Brasil, qual seja, o difuso e o concentrado, e também nos instrumentos jurídicos que resultaram em uma abstrativização do controle difuso no ordenamento jurídico brasileiro.

Ao final do primeiro capítulo, esta produção textual se propõe a listar algumas constatações, mencionadas no voto da Ministra Rosa Weber, acerca dos efeitos das decisões do STF em controle de constitucionalidade como sendo resultados da evolução da jurisprudência,

especialmente no que se refere a julgados anteriores da Corte. Tratar-se-á também do art. 52, X, da Constituição Federal, o qual estabelece a necessidade de resolução do Senado Federal para que se suspenda a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF em âmbito de controle difuso. Apesar de apartar-se, em alguma medida, do escopo principal, esse debate mostra-se relevante por ter sido levantado no julgamento do caso concreto aqui discutido, reavivando a tese de mutação constitucional desse dispositivo, proposta inicialmente pelo Ministro Gilmar Mendes na Reclamação nº 4.335.

Por sua vez, o segundo capítulo estuda a coisa julgada e seus limites, preocupando-se em demonstrar a relevância do instituto da coisa julgada e da segurança jurídica, em sua dimensão constitucional, para o ordenamento jurídico brasileiro e para a concretização de um verdadeiro Estado Democrático de Direito. Avançando, objetiva-se diferenciar as espécies de relações jurídicas tributárias em instantâneas, permanentes e sucessivas, segundo os ensinamentos do saudoso Ministro Teori Zavascki.

Com vistas a arrematar este capítulo, abordar-se-á o conflito que se instaura quando de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal contrária à coisa julgada ora formada em matéria tributária, apresentando entendimentos antagônicos em que, de um lado defende-se a primazia do instituto assegurado na Constituição, e de outro sustenta-se a prevalência do pronunciamento proferido pela Suprema Corte. Para auxiliar nesta compreensão, será necessário discorrer acerca da cláusula *Rebus Sic Stantibus* à luz do art. 505 do Código de Processo Civil de 2015 e da possibilidade de alteração do estado de direito pelo STF, superando a visão restritiva de que somente a lei impõe mudança no cenário jurídico. O referido estudo revela-se imprescindível para assimilar a posição defendida pelo Supremo no que tange à possibilidade de desfazimento automático da coisa julgada, ou seja, a qualquer tempo e sem a necessidade de mover nenhum remédio jurídico, isto é, ação rescisória, para esse fim.

O terceiro e último capítulo procura apreciar o caso concreto trazido neste trabalho, buscando analisar brevemente alguns precedentes do STF que abordam matéria similar ao paradigma estudado, bem como apontar distinções entre eles, a fim de delimitar o escopo da controvérsia instaurada nos Temas 881 e 885. Em síntese, os precedentes são: Súmulas 239 e 343, e Temas 136, 360 e 733, todos eles oriundos da Suprema Corte. Na sequência, explica-se o conflito de princípios que se instala entre a coisa julgada e a isonomia tributária e o porquê da prevalência deste último, na lide aqui estudada, mediante a utilização da chamada técnica de ponderação.

Logo após, destrincha-se o conteúdo do voto de cada Ministro do STF, bem como a tese firmada no julgamento, a qual aponta para o seguinte raciocínio: afasta-se a coisa julgada e

prestigia-se a isonomia tributária e a livre concorrência ao estabelecer que todos os contribuintes, independentemente de terem ou não decisões transitadas em seu favor, deverão recolher a CSLL. Será feita uma análise quantitativa e qualitativa dos votos proferidos em que serão apontados divergências interpretativas quanto à aplicação do princípio das anterioridades, bem como quanto à opção feita pela não modulação dos efeitos da decisão. Far-se-á também um breve relato sobre os impactos oriundos do julgamento sentidos pelos contribuintes, além de apresentar o cenário atual ao trazer à baila os embargos de declaração opostos pela empresa TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A com a exposição dos fundamentos dos embargos e os motivos que levaram o STF a dar parcial provimento no tocante à retirada das multas tributárias de qualquer natureza.

Por fim, este capítulo busca fornecer respostas e/ou reflexões atinentes ao que deveria ser o julgamento mais adequado à luz do Estado Democrático de Direito, uma vez considerada a inconformidade da tese firmada pelo STF. Nesse caminhar, consigne-se que os estudos ora desenvolvidos se voltam à limitação de efeitos da coisa julgada diante de uma interpretação superveniente em sentido contrário do STF e à necessária modulação dos efeitos temporais da decisão dos Temas 881 e 885 em decorrência da virada jurisprudencial ocorrida, com vistas a atender um propósito maior: o de cumprir e o de fazer cumprir o primado da segurança jurídica.

2 CAPÍTULO I: CONTEXTO FÁTICO E JURÍDICO DOS TEMAS 881 E 885 DA REPERCUSSÃO GERAL

Esta seção é dedicada a situar os fatos que ensejaram a discussão em torno dos Temas 881 e 885 e o caminho jurídico percorrido até se alcançar o Supremo Tribunal Federal, Guardião da Constituição Brasileira em última instância.

Pretende-se delimitar o conteúdo abordado desde o início do litígio, datado da década de 90, até o desaguar do julgamento pelo STF, ocorrido em 08 de fevereiro de 2023, para que seja possível a compreensão do escopo da controvérsia e então avançar para os próximos capítulos, em que será aprofundada cada questão trazida à baila no julgamento e suas consequências para os contribuintes.

2.1 Lei nº 7.689/1988 e a declaração incidental de sua inconstitucionalidade na década de 90

A discussão remonta à década de 90, quando algumas empresas, como a Samarco e o Grupo Pão de Açúcar, obtiveram decisões judiciais favoráveis à alegação de inconstitucionalidade da lei 7.689/88.

A lei 7.689/88, resultante da Medida Provisória nº 22, de 06/12/88, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas para financiamento da seguridade social e, tão logo após ser publicada, foi alvo de diversos questionamentos quanto à sua constitucionalidade. Na ocasião, foram impetrados os mandados de segurança 127/89/CE e 1720/91/BA, que mais para frente resultariam nos Temas 881 e 885, respectivamente, e as sentenças prolatadas foram no sentido de declarar a norma inconstitucional, *incidenter tantum*, ou seja, com efeitos apenas *inter partes*, não tendo eficácia para todos.

Os fundamentos jurídicos da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito do controle difuso, pautaram-se nos 3 seguintes argumentos: os postulados da irretroatividade e anterioridade nonagesimal haviam sido desrespeitados; o objeto da lei era matéria reservada à lei complementar, e não ordinária; a contribuição possuía a mesma base de cálculo de imposto discriminado na Constituição Federal. O trânsito em julgado da decisão firmou-se em 14/08/1992.

De início, convém destacar que a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) enquadra-se na espécie tributária das Contribuições Parafiscais, isto é, cuja arrecadação é destinada ao custeio de atividade paraestatal, assim designada como atividade exercida por

entidades privadas, mas com conotação social ou de interesse público. Acerca do assunto, Ricardo Lodi Ribeiro (2013, p. 50) afirma que “[...] historicamente estão associadas ao fenômeno da parafiscalidade surgida no Estado Social, que, ao longo do século XX, passou a assumir uma série de despesas sociais antes não custeadas pelo Erário, como saúde, educação, previdência e assistência social”. O autor entende que a distinção da contribuição parafiscal dos demais produtos reside na destinação legal do produto da sua arrecadação, visto que não possuem um fato gerador próprio.

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no art. 149 e seu parágrafo primeiro da Constituição:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parág. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.
[...]

O que se pode extrair do supramencionado artigo é que somente a União Federal poderá instituir contribuições parafiscais. As demais entidades políticas, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, apenas poderão instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência.

Não tendo fato gerador próprio, as contribuições parafiscais se distinguirão pelas suas finalidades, as quais identificam as subespécies previstas no art. 149 da CF: contribuições sociais, de intervenção, as corporativas, e as de iluminação pública (art. 149-A). As contribuições sociais, por sua vez, desdobram-se em contribuições de seguridade social, outras de seguridade social e contribuições sociais gerais. A CSLL trata-se de subespécie da qual faz parte as contribuições de seguridade social, objeto de estudo do presente trabalho, disciplinadas no art. 195, I, II, III e IV da Constituição.

Para Ricardo Lodi, “é indispensável não só que a Constituição Federal e a lei instituidora destinem o produto da arrecadação às finalidades da parafiscalidade no art. 149 da CF (sociais, interventivas, corporativas e iluminação pública), mas que tais recursos sejam destinados a essas finalidades pelas leis orçamentárias” (RIBEIRO, 2013, p. 53).

Importante lembrar que tais contribuições estão sujeitas à anterioridade nonagesimal, conforme § 6º do art. 195 da CF. Portanto, só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias

da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando a regra geral disposta no art. 150, III, "b", que apenas autoriza a cobrança no exercício financeiro seguinte ao da instituição/majoração do tributo.

A CSLL foi instituída com base no artigo 195, I, da Constituição Federal, que dispõe que parte do financiamento da seguridade social advirá do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento, e também sobre o lucro.

Quanto aos fundamentos da declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que cria a CSLL, primeiramente abordar-se-á a alegação de violação da anterioridade nonagesimal. Em sua redação original, o artigo 8º da lei dispunha que a contribuição social seria devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.

De início, é importante mencionar a distinção entre o princípio da irretroatividade e o da anterioridade em matéria tributária. A menção a esse tema, embora detalhada na próxima subseção, revela-se crucial desde já para a análise do argumento de violação a esses princípios. O conteúdo é bem abordado pelo ministro aposentado do STF Carlos Mário da Silva Velloso (1997, p. 86), o qual reitera que o princípio da irretroatividade estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo; já o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo. Na lição de Luciano da Silva Amaro, “o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao fato jurígeno, exigindo-se essa antecedência da lei em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato” (2011, p. 151 e 152).

Devido ao princípio da anterioridade, dá-se, da edição da lei e até ao exercício seguinte, um prazo de *vacatio legis*, como neste exemplo: uma lei institui um certo tributo, no dia 10 de julho de 2023. Pelo princípio da irretroatividade, os fatos ocorridos anteriormente a 10 de julho de 2023 não serão atingidos pela lei, apenas os posteriores à lei; acontece que, devido ao princípio da anterioridade, de 10 de julho de 2023 a 31 de dezembro de 2023, a lei não tem eficácia; então, somente os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024 é que constituiriam fatos geradores do tributo. Essa, apesar de ser a regra geral, não se aplica no caso da CSLL, que, por sua vez, segue a anterioridade nonagesimal disposta no artigo 195, § 6º, da CF.

Em suma, esta é a distinção entre os princípios da irretroatividade e o da anterioridade:

Enquanto o primeiro (art. 5º, XXXVI) prende-se à questão da vigência — exigindo que as novas normas só alcancem fatos que venham a ocorrer após sua edição — o

segundo (art. 150, III, "b") exige o protraimento da eficácia dessas regras, que só poderá legitimamente ocorrer se assegurado ao contribuinte prazo hábil para ajustar seus negócios e atividades à modificação legislativa ocorrida. (BRASIL, 2023d, p. 31).

Analisando o caso concreto, fica evidente a inconstitucionalidade do art. 8º, dado que a sua incidência estaria ocorrendo no período da *vacatio legis*: a eficácia da Lei 7.689/88 ocorreria em março de 1989, na forma do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, uma vez que a publicação da lei ocorreu em 15 de dezembro de 1988. Ela não poderia incidir, portanto, sobre o lucro apurado no dia 31/12/88, sob pena de restar lesionado o princípio da anterioridade nonagesimal.

Concluindo-se pela procedência do primeiro fundamento ensejador da declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, cumpre agora seguir para a análise do segundo argumento, qual seja, a necessidade de submissão da contribuição social sobre o lucro líquido à lei complementar.

É sabido que todos os tributos e, conseqüentemente, todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN, conforme artigo 146, III, da CF. Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar visto que não são impostos e, portanto, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar. A Constituição é clara em seu artigo 154, I, o qual diz que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos que não os já previstos na Carta, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na própria Constituição. Ou seja, somente para aqueles que entendem que a contribuição é imposto é que a exigência teria cabimento.

As únicas contribuições de seguridade social que exigem, para a sua instituição, lei complementar, são as denominadas "outras de seguridade social", previstas no parágrafo 4º do art. 195 da Constituição Federal como outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, cuja criação está condicionada à observância da técnica da competência residual da União do art. 154, I. Como a contribuição social sobre o lucro líquido não se enquadra nessa subespécie, não há o que se falar em necessidade de submissão da CSLL à lei complementar.

Portanto, é inevitável chegar à conclusão de que esse argumento evidencia-se ultrapassado, visto que tenta enquadrar as contribuições como se impostos fossem ao revés de tratá-las como espécie autônoma de tributo. O entendimento de autonomia das contribuições segue a Teoria Pentapartite, defendida pela doutrina majoritária e pelo STF, a qual classifica os

tributos existentes no Brasil em cinco tipos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, sendo esta última o foco do presente estudo.

Por último, a terceira e última alegação de que a contribuição possuía a mesma base de cálculo de imposto discriminado na Constituição Federal, o que, diante disto, se deduziria sua inconstitucionalidade, também se revela inadequado, como veremos a seguir.

O imposto discriminado em questão seria o Imposto de Renda, cuja hipótese de incidência são a renda e proventos de qualquer natureza. Pela leitura da Lei 7.689/88, verifica-se que instituiu ela, expressamente, “contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social” (art. 1º). Não há como invocar o argumento no sentido de que a consistência da hipótese de incidência seria de imposto sobre a renda, pois é a Constituição que autoriza a instituição de contribuição de seguridade social sobre o lucro dos empregadores, conforme prevê em seu art. 195, I.

Portanto, apenas pela leitura da própria Constituição, já seria possível desprezar o argumento de inconstitucionalidade da lei 7.689/88 baseado na alegação de possuir a mesma base de cálculo do imposto de renda. Para os que ainda perfilham desse entendimento, há de ser lembrada novamente a máxima de que a contribuição não é imposto, e, sim, espécie autônoma de tributo. Logo, a vedação expressa de não ser possível a criação de dois impostos com a mesma base de cálculo ou o mesmo fato gerador, prevista no art. 154, I, da CF, não se aplica quando a relação é imposto *vs* contribuição.

Assim também entendeu o STF que, em 28/08/1992, em sede de controle difuso, ao julgar o Recurso Extraordinário 138.284 (BRASIL, 2023d), declarou a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da lei 7.689/88 por violar o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, III, alínea a, da CF, o qual proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Os efeitos desse artigo foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.

Ocorre que, mesmo havendo trânsito julgado em seu favor formado em 14/08/1992, a empresa TBM - Textil Bezerra de Menezes S/A, no ano de 2001, novamente impetrou Mandado de Segurança preventivo contra ato do Delegado da Receita Federal em Fortaleza, objetivando assegurar-lhe o direito de continuar a não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, uma vez que a autoridade impetrada estaria tentando lançar o pretendido crédito para exigir da impetrante o recolhimento da aludida contribuição, sem que tenha havido ação revisional para discutir a relação jurídica continuativa ou lei nova alterando seu status jurídico.

Em primeira instância, denegou-se a segurança, à conclusão de que a coisa julgada em matéria tributária não constituía impedimento para a cobrança posterior, em razão de alteração legislativa considerada constitucional pelo STF. A alteração legislativa considerada constitucional pelo STF remetia ao Recurso Extraordinário julgado em 1992 em que, pela primeira vez, foi sinalizado o posicionamento da Corte quanto à constitucionalidade da lei 7.689/88 com a exceção do artigo 8º.

Acontece que, interposta apelação pela impetrante, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região (BRASIL, 2023j) deu-lhe provimento ao argumento de que já havia se formado coisa julgada da sentença rescindenda, que reconheceu ser integralmente inconstitucional a lei 7.689/88, antes da publicação da decisão do STF declarando a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da mencionada lei. Importante salientar que a União não ajuizou ação rescisória, formando-se, então, a coisa soberanamente julgada.

Portanto, a sentença rescindenda não deveria sofrer os efeitos provenientes dessa declaração porque ela já se encontrava definitivamente encerrada. Logo, a posterior dedução de inconstitucionalidade não teria o condão de perturbar, através da sua eficácia retroativa, a relação já consolidada de desobrigação de recolhimento da CSLL; isto é, claro, para as empresas que possuíam coisa julgada em seu favor.

Em suma, o acórdão foi no sentido de que, mesmo tendo o STF declarado que a lei em comento seria constitucional, a decisão que beneficiou a apelante transitou em julgado e não deveria ser modificada.

Do acórdão proferido pelo TRF da 5ª Região, a União recorreu duplamente, com interposição de recursos especial e extraordinário. Enquanto que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, negou-se seguimento ao recurso especial, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o Tema 881 teve a repercussão geral reconhecida em 2016, desaguando no julgamento ocorrido em 08/02/2023, que tratou também do Tema 885, ambos alvos de estudo do presente trabalho.

2.1.1 ADI nº 15 e a consolidação da jurisprudência do STF acerca da constitucionalidade da Lei 7.689/88

Como já falado, em 1992, o STF sinalizou pela primeira vez seu posicionamento quanto à constitucionalidade da lei 7.689/88 ao declarar inconstitucional apenas o seu artigo 8º. Alguns anos depois, em 2007, o Supremo julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, sob relatoria do ministro Sepúlveda Pertence, confirmando a constitucionalidade da Lei 7.689/1988,

à exceção do art. 8º, que já fora considerado inválido em 1992, e declarando a inconstitucionalidade também do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição, e 56 do ADCT/88.

Apesar de não impactar no objeto deste trabalho, vale ressaltar as razões pelas quais o art. 9º da mencionada lei foi considerado inconstitucional, dada a abordagem do tema pela ADI 15.

O dispositivo citado no parágrafo anterior mantinha as contribuições sobre a folha de salários e sobre o faturamento das empresas até então já existentes, preservando tais como eram, a exemplo do Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei 1940/82, que inicialmente era um imposto residual. O FINSOCIAL é destinado a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor (art. 1º).

Como bem se sabe, a partir da vigência da Constituição de 1988, tornou-se obrigatória a criação de impostos residuais somente mediante lei complementar, nos termos do art. 154, I, CF. Porém, visando manter a cobrança do tributo sem que fosse necessária a edição de lei complementar, o art. 9º se propôs a inovar a natureza jurídica do FINSOCIAL de imposto residual, como era tratado pela CF/69, para convertê-lo em contribuição para a seguridade social, sob o pálio do art. 195, I, da CF/88. Portanto, dada a incompatibilidade desse dispositivo, foi declarada sua inconstitucionalidade.

Adentrando, de fato, no conteúdo que o presente estudo se propõe a discutir, referente ao caso concreto resultante do Tema 881, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão do STF na ADI 15. Já em relação ao caso concreto do Tema 885, verifica-se que, em 2006, a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL concernente aos anos de 2001 a 2003, autuações relativas a fatos geradores anteriores à decisão do STF na ADI 15.

Em suma, o último precedente firmado em torno da Lei 7.689/88, qual seja, a ADI 15, prolatada em sede controle concentrado e abstrato, é o que norteou o julgamento dos Temas 881 e 885 e representará fundamental contribuição para as conclusões das quais se pretendem alcançar ao final deste trabalho.

2.1.2 Interposição dos recursos extraordinários 949.297 e 955.227

Nos recursos extraordinários 949.297 e 955.227, que deram origem aos Temas 881 e 885, interpostos com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, a União

(BRASIL, 2023h, p. 54-55) invocou malferimento aos arts. 3º, IV; 5º, caput, II e XXXVI; 37; e 150, VI, “c”, do Texto Constitucional, que tratam, respectivamente, da igualdade, da coisa julgada e do princípio da legalidade. Defendeu que a coisa julgada em matéria tributária, em sede de mandado de segurança, não alcança os exercícios seguintes ao da impetração, de acordo com a súmula 239 do STF. Sustentou que a coisa julgada em relações de trato sucessivo (como a tributária) pode ser relativizada, em decorrência de posição do STF que considere constitucional o diploma normativo tido por inconstitucional no processo transitado em julgado. Invocou também a necessidade de observância dos princípios da segurança jurídica e da isonomia, na medida em que a Corte reconheceu a Lei 7689/1988 como constitucional, à exceção do art. 8º.

A Procuradoria-Geral da República posicionou-se pelo provimento do recurso extraordinário e pela adoção de efeitos prospectivos, “assegurando, no presente caso, período hábil a garantir o seu conhecimento pelos contribuintes e a permitir a recepção da carga tributária resultante da cobrança da contribuição social sobre o lucro líquido” (BRASIL, 2023h, p. 57).

Por outro lado, a defesa das empresas recorridas sustentaram que as decisões do STF proferidas em processo de controle difuso ou concentrado influem nas demandas e rescisórias em curso, mas não nas hipóteses acobertadas pela coisa julgada (BRASIL, 2023h, p.148).

Em 29/08/2016, o Relator do Tema 881, Edson Fachin, determinou a suspensão nacional da tramitação de feitos que tratavam de matéria idêntica. A FIESP (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo) requereu a sua admissão na condição de *amicus curiae*, bem como o CFOAB (Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil) e o SINPEQ (Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos Para Fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D’ávila), todos deferidos.

O CFOAB apresentou manifestação no sentido do desprovimento do recurso extraordinário e, caso o entendimento seja diverso, pela modulação dos efeitos de eventual acolhimento da tese da União, a partir do trânsito em julgado do RE.

A questão pendente de definição e que foi debatida à exaustão no julgamento do Tema 881 trata acerca da delimitação do alcance da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial 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 STF. Já o julgamento do Tema 885 concentra-se na seara do controle difuso ao passo que define se e como as decisões do STF em

sede de controle difuso 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. Como ambos os temas abordam o estudo da mesma matéria sob a perspectiva de dois diferentes tipos de controle de constitucionalidade, entendeu o STF que as teses de julgamento dos Temas 881 e 885 deveriam ser uniformes, para garantir a segurança jurídica e evitar interpretações divergentes.

Nos capítulos seguintes, aprofundar-se-á cada questão trazida à baila no julgamento com vistas a abordar de forma minuciosa tanto as sustentações da Recorrente União quanto das Recorridas para, ao final do presente estudo, promover uma análise crítica acerca do julgamento do STF e de sua acertabilidade ou não à luz do Estado Democrático de Direito.

2.2 Breve introdução às limitações ao poder de tributar

Ao tempo em que a Constituição Federal permite e define a tributação, também impõe limites ao poder de tributar com vistas a impedir possíveis abusos estatais. As limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se nos artigos 150 a 152 da CF/88 e demarcam o exercício desse poder, revelando-o como um poder juridicamente controlado.

Importante destacar que os direitos e garantias previstos nos dispositivos supramencionados não são as únicas garantias que possuem os contribuintes, visto que o próprio art. 150, ao elencar uma série de direitos, dispõe, em seu caput, que não haverá prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte que estejam distribuídas fora da seção das limitações ao poder de tributar.

Como exemplo, cita-se o art. 170, parágrafo único da Constituição, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. É possível extrair desse artigo a seguinte limitação: não poderá o Estado valer-se de medidas de constrições indiretas, a exemplo de apreensão de mercadorias de contribuintes inscritos em dívida ativa, como meio de execução indireta para forçá-los ao pagamento de eventuais débitos. Essa prática ofende a liberdade econômica e desrespeita o direito que tem o contribuinte a uma execução normal de seus débitos. Tal entendimento encontra-se consolidado pelo STF através da Súmula 323, cujo enunciado refere-se à inadmissibilidade de apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Introduzindo alguns conceitos importantes a serem debatidos neste capítulo, faz-se necessário esclarecer o modelo de Estado adotado no Brasil em relação a sua atividade

financeira. Partindo para essa temática, Manoel Cavalcante de Lima Neto (2004, p. 93) discorre que

O Estado Fiscal é aquele em que as suas necessidades básicas são cobertas essencialmente pelas receitas advindas do pagamento de impostos, tendo sido a regra no estado moderno, numa evolução que se pode aferir de um Estado Liberal Fiscal para um Estado Social Fiscal. O primeiro, com a pretensão de estado mínimo, baseado numa tributação limitada apenas para fazer face às despesas da máquina administrativa. O segundo, preocupado com o funcionamento da sociedade como um todo e da economia, tendo por fundamento uma tributação mais ampla, coerente com o seu elevado grau de intervenção.

Trazendo os conceitos supramencionados para a nossa realidade, Manoel Cavalcante (2004, p. 94) afirma que “embora não haja menção expressa quanto à natureza fiscal do Estado Brasileiro, a Constituição, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas ao conjunto de impostos [...] faz afirmar-se como Estado Fiscal”. Tendo o Brasil uma tributação é mais alargada, é possível identificá-lo como um Estado Fiscal Social, visto como aquele economicamente interventor e socialmente conformador, pois apresenta um grande rol de direitos fundamentais que devem ser assegurados em contrapartida à alta carga tributária existente.

É sabido que os tributos são extraídos, por excelência, da atividade privada, dado que a tributação opera pela riqueza. Para muitos, o pagamento de tributos se assemelha à penalidade, em virtude da má qualidade na prestação de serviços por parte do Estado frente à grande arrecadação de recursos tributários que, por sua vez, têm parte considerável dilapidada pelos detentores do poder. É em decorrência desse cenário que Ives Gandra da Silva Martins (2010, p. 20-22) classifica o tributo como uma norma de rejeição social, “cuja característica é a da prevalência da norma sancionatória, única capaz de se fazer cumprir”. Para o autor, “os contribuintes pagam muito além do devido aos governos, pois não só custeiam os serviços públicos oferecidos à comunidade, mas também sustentam os desperdícios, as mordomias e o empreguismo dos detentores do poder” (MARTINS, 2010, p. 25).

Porém, valendo-se de uma visão positiva acerca do assunto, Manoel Cavalcante entende que o tributo, em sua realidade, revela-se como um verdadeiro dever fundamental em contraponto aos direitos que assegura, pois todos os direitos têm custos financeiros públicos e todos eles são custeados pela arrecadação tributária. Daí observa-se a intrínseca relação entre os tributos e os direitos fundamentais, ao passo em que estes só existem em razão daqueles, dado que não é possível garantir direitos sem recursos financeiros (LIMA NETO, 2004, p. 26).

Nesse aspecto, os direitos fundamentais estão expressos no rol do art. 5º da Constituição Federal e possuem o objetivo primordial de proteção aos direitos à dignidade, à liberdade, à

propriedade e à igualdade de todos os seres humanos, além de visar conter as arbitrariedades estatais e exigir do Estado um conjunto de medidas que impliquem melhorias nas condições sociais dos cidadãos. A própria expressão fundamental demonstra que tais direitos são imprescindíveis à condição humana e ao convívio social.

Dito isso, pretende-se chegar à conclusão de que os direitos dos contribuintes também são direitos fundamentais. Nessa linha, Manoel Cavalcante (2004, p. 97-99) defende que as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes. A definição de Direito fundamental material reporta-se à essência propriamente dita de ser um direito fundamental e, como os preceitos referidos nos art. 150 a 152 da Constituição revelam clara preocupação com a proteção da dignidade humana, da liberdade e da igualdade, é possível extrair o entendimento de que constituem direitos materialmente fundamentais.

No direito positivo brasileiro, a confecção de um conceito material dos direitos fundamentais tem por parâmetro a cláusula de abertura disposta no art. 5º, § 2º, da CF/88, a qual prescreve que o rol dos direitos fundamentais não são *numerus clausus*; logo, poderá existir outros que estejam fora do catálogo do art. 5º. É através desta cláusula de abertura, a qual determina que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, que é possível classificar os direitos dos contribuintes como direitos fundamentais. Como todo direito fundamental, as limitações ao poder de tributar são, portanto, verdadeiras cláusulas pétreas.

Entendimento semelhante a este proferiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 939-7/DF. Na decisão, a Corte proferiu posicionamento em torno de declarar o Princípio da Anterioridade como garantia individual, não podendo ser modificado ou suprimido nem mesmo por Emenda Constitucional, consoante o art. 60, § 4º, IV, da CF/88.

Avançando por essa linha de raciocínio, Manoel Cavalcante compara os direitos fundamentais previstos no art. 5º da Constituição Federal aos direitos dos contribuintes expressos nos art. 150 a 152, de modo que aqueles representam um conjunto de direitos destinados de modo geral para todos os cidadãos e estes convergem para um grupo mais restrito, qual seja, o dos cidadãos contribuintes (2004, p. 100).

Para o autor (LIMA NETO, 2004, p. 100-101), há grande semelhança entre os dois conjuntos de direitos, de forma que algumas limitações ao poder de tributar reproduzem no campo tributário garantias concedidas de forma genérica a todos os cidadãos constantes no catálogo do art. 5º. É o caso da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI), que reflete a legalidade (art. 150, I), anterioridade (art. 150, III, b e c) e irretroatividade tributária (art. 150, III, a), assim

como a igualdade (art. 5º, I) se assemelha à isonomia tributária (art. 150, II) e o direito à propriedade (art. 5º, XXII) se equipara ao princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV).

Entre o rol das garantias dos contribuintes, é possível observar duas funções as quais se destinam: ora terão função defensiva, ora função positiva, a depender do tipo de garantia a ser discutido.

Os direitos de função defensiva representam maioria e, como o próprio nome já induz, destinam-se a proteger o contribuinte de abusos estatais, dentre os quais se destacam os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedação ao confisco. Essas garantias assemelham-se aos direitos de primeira geração, ou seja, aqueles que exigem uma postura de não interferência do Estado, que deve se abster de agir.

Já os direitos de função positiva são aqueles que exigem uma atuação do Estado em prol do contribuinte, equiparando-se aos direitos de segunda geração, a exemplo do princípio da transparência fiscal e do princípio da isonomia tributária. Este último tem aspecto tanto negativo quanto positivo: negativo quando se destina a evitar o tratamento discriminatório e positivo quando da implementação de tratamento compensatório diante de desigualdades (LIMA NETO, 2004, p. 105).

É sobre os direitos de função defensiva, mais especificamente sobre os Princípios da Anterioridade e Irretroatividade, que se tratará a seguir.

2.2.1 Princípio da anterioridade

O Princípio da Anterioridade Tributária destina-se a resguardar os contribuintes de eventuais abusos do Estado, assim como todas as outras garantias com função defensiva. Esse princípio, constante no art. 150, III, b e c da CF/88, prevê que a cobrança de tributo novo ou de sua majoração só valerá para o exercício financeiro seguinte, respeitado o prazo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e sua produção de efeitos. Esse lapso temporal faz-se necessário para que o contribuinte possa se adequar financeiramente para a obrigação que estará por vir, o que reflete, por consequência, nos princípios da não surpresa e da segurança jurídica.

A anterioridade tributária abrange não só a criação e majoração de tributos, como também redução ou extinção de isenções (art. 104, III, CTN), pois, este último, ao restaurar a tributação, segue a mesma linha de raciocínio de resguardar o contribuinte contra a surpresa de se ver imediatamente obrigado a pagar por um tributo que antes era isento.

O doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que

O princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades. (COELHO, 2005, p. 213).

Entretanto, se de alguma forma a lei beneficiar o contribuinte, o princípio da anterioridade não será aplicado. Isso se dá porque este princípio milita em favor do contribuinte e nunca em seu detrimento. É o que diz Roque Antonio Carrazza:

Assim, a menos que disponha de modo diverso, a lei que lhe concede uma isenção tributária, aumenta-lhe o prazo para o voluntário recolhimento do tributo, mitiga-lhe uma alíquota etc, incidirá de imediato, isto é, não precisa ficar no aguardo do próximo exercício financeiro para, só então, irradiar efeitos. (CARRAZZA, 2004, p. 185).

Consoante a este entendimento também já se posicionou o STF, no RE 67.046, ao decidir que se uma nova lei reduz a incidência de um determinado tributo, não há de se cogitar a aplicação do princípio da anterioridade, posto que este tem a função constitucional de proteger o contribuinte de surpresas com novos valores que poderiam ser indesejáveis.

Não obstante ser um instrumento de defesa dos contribuintes, o princípio da anterioridade comporta algumas exceções, que são *numerus clausus*. Dentre as exceções, destacam-se os impostos com função extrafiscal, cujo objetivo é interferir no domínio econômico, buscando regular determinados setores da economia, como são os casos do Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Esses impostos diferenciam-se dos chamados tributos fiscais, pois estes se destinam, primordialmente, a arrecadarem valores para a manutenção do Estado.

Abordada a anterioridade comum, segue-se para a alínea c do inciso III do artigo 150, a qual prevê a anterioridade nonagesimal. Essa alínea foi acrescentada pela Emenda Constitucional 42/2003 e representou um significativo avanço na defesa dos interesses dos contribuintes, haja vista que a norma constitucional estampada na alínea b do inciso III do artigo 150 não atingia, em certos casos, o seu valor essencial de garantir a não surpresa do contribuinte contra uma inesperada exigência tributária para a qual não estava preparado, uma vez que muitas leis que criavam ou majoravam tributos eram publicadas no final do ano.

A partir da instituição da anterioridade nonagesimal, o Estado não só deve aguardar o exercício financeiro seguinte para a cobrança, como também deve respeitar o lapso temporal mínimo de 90 dias contados a partir da publicação da lei para que a incidência do tributo produza seus efeitos.

Relativo às contribuições sociais, deve-se lembrar o que dispõe o art. 195, § 6º, da CF, quanto ao prazo de 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado para que possam ser exigidas, aplicando-se, portanto, apenas a anterioridade nonagesimal e não o disposto no art. 150, III, "b".

2.2.2 Princípio da irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade Tributária está previsto no art. 150, III, a, CF/88 e também se apresenta como uma função de defesa ao contribuinte. A irretroatividade determina que nenhuma lei poderá retroagir com vistas a alcançar fatos geradores anteriores à sua instituição.

O princípio não tolera exceções prejudiciais e seu conteúdo é contra toda situação jurídica que traga ônus ao contribuinte, quer seja pela instituição ou majoração de tributos, quer seja pela criação de novo fato gerador.

É inegável a constatação de que a irretroatividade materializa os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima. Nas palavras de José Afonso da Silva, a segurança jurídica nada mais é do que o

Conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída. (DA SILVA, 2006, p. 133).

É sob essa condição que a irretroatividade da lei garante a estabilidade das relações sociais, sendo base jurídica do Estado Democrático de Direito. Importante destacar que, assim como ocorre no Princípio da Anterioridade, o Princípio da Irretroatividade serve apenas ao contribuinte, não sendo passível de utilização pelo Estado contra ele e em benefício próprio. Logo, no caso de remissão, hipótese de extinção do crédito tributário pelo perdão, a retroação poderá acontecer, visto que apenas prestigia o contribuinte.

Vale lembrar que a irretroatividade não rege apenas as relações tributárias, devendo ser observada também no plano administrativo e nas modificações jurisprudenciais. Interessa para o presente estudo tratar acerca da incidência do princípio da irretroatividade na hipótese de mudança de entendimento jurisprudencial, assunto a ser abordado na última subseção deste trabalho.

2.3 Modelo híbrido de controle de constitucionalidade adotado no Brasil

A realização do controle de constitucionalidade das leis está a cargo dos 3 Poderes da República, quais sejam, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Como se sabe, são exercidos tanto o controle preventivo, que se situa no plano anterior à promulgação do ato normativo, que poderá ser o projeto de lei ou o de emenda constitucional, quanto o controle repressivo, preponderantemente exercido pelo Poder Judiciário, que trata do ato normativo já promulgado, ou seja, já em vigor, a fim de retirá-lo da ordem jurídica ou impedir sua aplicação em casos concretos, uma vez constatada sua inconstitucionalidade. É sobre o controle repressivo que esta seção se dedicará a tratar.

O controle repressivo de constitucionalidade feito pelo Poder Judiciário tem como objetivo principal assegurar a supremacia da Constituição, bem como afastar possíveis abusos decorrentes da entrada de normas violadoras de direitos fundamentais que porventura adentrem em nosso ordenamento jurídico.

Nos termos do art. 102 da Constituição Federal, compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe, entre outras funções, a de processar e julgar, originariamente, ação direta de inconstitucionalidade (ADI) de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade (ADC) de lei ou ato normativo federal (art. 102, I, a), bem como julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando cumpridos os requisitos próprios de admissibilidade (art. 102, III).

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal é a última instância do judiciário, não havendo um Poder específico que exerça controle sobre suas decisões. Entretanto, é possível realizar legitimamente esse controle por meio da própria sociedade, que deve acompanhar e criticar as decisões do STF. É com vistas a fomentar este controle social que se propõe o presente trabalho, pois sua finalidade é examinar, discutir e, em última análise, sugerir a revisão da decisão proferida pelo STF no julgamento dos Temas 881 e 885.

Adentrando na temática desta seção, Priscilla Emanuelle de Melo Cavalcante discorre sobre o sistema híbrido de controle de constitucionalidade, o qual deriva da combinação de dois modelos, sendo o difuso criado pelos Estados Unidos da América e o concentrado surgido na Áustria, constituindo-se, portanto, um sistema híbrido (CAVALCANTE, 2018, p. 22).

A autora explica que o controle difuso de constitucionalidade, consagrado pela primeira vez na Constituição brasileira de 1891, poderá ser realizado por qualquer órgão do Poder

Judiciário que verifique, no julgamento de um caso concreto, que determinada norma revela-se incompatível com a Constituição. Essa declaração de inconstitucionalidade deve ocorrer de forma incidental no curso de um processo, sem a qual não seria possível solucionar o mérito do caso concreto. Neste modelo, a investigação acerca da inconstitucionalidade está sempre vinculada a um caso específico, e, por isso, a decisão possui efeitos *inter partes*, apenas para o caso em julgamento, e *ex tunc*, considerando-se nula a lei desde a sua promulgação (CAVALCANTE, 2018, p. 22-23).

O STF utiliza-se do controle difuso de constitucionalidade ao julgar o chamado recurso extraordinário. Originalmente, este controle não tinha o condão de vincular juízes de outras instâncias, o que gerava uma falta de uniformização na jurisprudência. Além disso, também causava nítida insegurança jurídica, pois um mesmo ato normativo poderia ser julgado constitucional em um tribunal e inconstitucional em outro, gerando decisões judiciais contraditórias.

Mais adiante, Priscilla Cavalcante esclarece que a Constituição de 1946 foi responsável por inserir no ordenamento jurídico o modelo de controle concentrado de constitucionalidade com inspiração austríaca que, por sua vez, ganhou predominância com a Constituição de 1988. Neste modelo, o STF decide sobre a constitucionalidade de lei ou do ato normativo de forma principal e não secundária. Não há, nessa hipótese, lide subjetiva, pois está desvinculada de qualquer caso concreto. Compõe, portanto, uma “ação objetiva pela qual os legitimados a propô-la (art. 103, CF) não são considerados como partes processuais e, em decorrência da objetividade da demanda, não podem dela desistir” (CAVALCANTE, 2018, p. 24).

Importante destacar que as decisões do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade tem, em regra, eficácia contra todos (*erga omnes*) e efeitos *ex tunc*, considerando-se nula a lei desde a sua promulgação, nos termos do § 2º do art. 102 da CF:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

[...]

No entanto, pode o Tribunal conferir efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* se houver concordância de ao menos 2/3 dos Ministros, conforme disposto no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Essa prerrogativa é chamada de modulação de efeitos, com aplicação sugerida nos casos

concretos que conclamam pelos princípios da proteção à confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, assunto que será tratado no terceiro capítulo.

A seguir, abordar-se-á a crescente aproximação ocorrida entre os modelos difuso e concentrado de constitucionalidade a partir da análise dos institutos jurídicos que viabilizaram o conhecido processo de objetivação do controle difuso, emprestando eficácia geral e obrigatória a essas decisões e trazendo a discussão em torno da necessidade de vinculação ao precedente no ordenamento jurídico brasileiro.

2.3.1 Da abstrativização do controle difuso

Sobre o fenômeno da objetivação do controle difuso, esclarece a Professora Ana Paula de Barcellos que

Há em curso, no país, um processo de aproximação dos mecanismos de controle difuso e incidental relativamente àqueles típicos do controle concentrado e abstrato, e essa aproximação se dá, principalmente, por meio do que se denomina ‘objetivação’ do controle difuso e incidental, isto é, a atribuição de efeitos gerais e em alguns casos vinculantes às decisões proferidas em sede de controle difuso e incidental. (BARCELLOS, 2019, p. 622).

Em decorrência das inovações trazidas sob a égide da Constituição de 1988, é possível constatar vários instrumentos jurídicos que resultaram em uma abstrativização ou objetivação do controle difuso no ordenamento jurídico brasileiro, o que gera uma vinculatividade proveniente das decisões proferidas nesse modelo de controle. Desta forma, mesmo que se refiram a decisões baseadas em casos concretos, por serem prolatadas pelo STF, estas produzem o efeito de obrigar os demais órgãos jurisdicionais e a administração pública a observá-las.

Priscilla Cavalcante cita como exemplos da objetivação do controle difuso, entre outros, a exigência da repercussão geral como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, a criação da súmula vinculante e da reclamação constitucional, a participação do *amicus curiae* em processos objetivos e subjetivos e a (des)necessidade de resolução do Senado Federal para suspender a execução de lei declarada inconstitucional em sede de recurso extraordinário. A autora destaca que “todas essas inovações jurídicas apontam no sentido de uma crescente vinculação ao precedente judicial no direito brasileiro, aproximando-se do sistema norte-americano quanto à regra do *Stare Decisis*” (CAVALCANTE, 2018, p. 25).

O *stare decisis* decorre do latim *stare decisis et non quieta movere* (respeitar as coisas decididas e não mexer no que está estabelecido) e significa vincular os tribunais inferiores ao que foi decidido pelo tribunal superior em casos semelhantes por meio do protagonismo que

possuem os precedentes. A vinculação dos juízes e tribunais aos precedentes judiciais já consolidados visa prestigiar a segurança jurídica.

Ao destrinchar o primeiro exemplo supracitado acerca da abstrativização do controle difuso, constata-se que a necessidade de demonstração de repercussão geral para a admissibilidade do recurso extraordinário perante o STF foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 45/2004 e modificou o perfil daquele. A repercussão geral é tratada no § 1º do art. 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e refere-se à existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo, sendo presumida sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal (art. 1.035, § 3º, I), bem como decisão que reconhece a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal (art. 1.035, § 3º, III).

Nesse sentido, Rafael Pandolfo entende que o recurso extraordinário precisa de “pressupostos específicos, os quais impedem que a essa espécie recursal seja oferecido um acesso amplo e irrestrito, acesso este que retiraria o caráter extraordinário do pleito” (PANDOLFO, 2012, p. 185).

A modificação no perfil do recurso extraordinário ocorre no sentido de que, se antes a decisão do STF em controle difuso possuía apenas efeitos *inter partes* e não vinculantes, a partir da instituição da repercussão geral, terá os mesmos efeitos que já possuem as decisões em sede de controle concentrado, quais sejam, eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, visto ser o Supremo Tribunal Federal o competente para uniformizar o sentido das normas constitucionais.

Para Priscilla Emanuelle (2018, p. 27), a instituição da repercussão geral trouxe, inegavelmente, um caráter mais genérico ao recurso extraordinário, na medida em que este só será conhecido e apreciado pelo STF quando importar em consequências expansíveis à sociedade em geral ou a grupos significativos desta, como é o caso dos contribuintes. Desta maneira, a inclusão legislativa desse requisito de admissibilidade transparece a intenção do legislador de conferir uma eficácia mais abrangente às decisões do STF também na seara do controle difuso de constitucionalidade.

Nesse sentido, Luiz Guilherme Marinoni (2010c, p. 472-473) entende que as decisões da Corte em sede de recurso extraordinário constituem precedentes constitucionais, pois têm o objetivo de unificar o direito e como tais, irradiam eficácia obrigatória/vinculante aos outros órgãos jurisdicionais. Estes só poderiam se afastar do precedente se fundamentassem sua decisão na não subsunção do caso *sub judice* (sob o juízo) ao precedente já fixado, comprovando o *distinguishing* em razão de diferenças substanciais que justificam o julgamento diferenciado.

Nessa linha, há de se ressaltar que o art. 927, III, do CPC/15, dispõe que os juízes e tribunais observarão os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, o que deixa expresso que o Poder Judiciário também está vinculado às decisões do STF proferidas em recurso extraordinário com repercussão geral.

Além disso, o Código de Processo Civil ainda prevê a possibilidade de atribuição de efeito suspensivo às causas em andamento quando fundadas em idêntica controvérsia, caso seja reconhecida a existência de repercussão geral, conforme §5º do art. 1.035, transcrito abaixo:

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

[...]

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

[...]

De igual modo se procede, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, nos casos de julgamento de Recursos Especial Repetitivos, conforme art. 1.036 e seguintes do CPC/15.

Importante destaque faz Fábio Martins de Andrade (2011, p. 167) à situação em que, inicialmente, somente as liminares concedidas em ações diretas tinham o condão de suspender o julgamento das ações em curso em outros tribunais que versassem sobre o mesmo assunto. Porém, com o advento da Repercussão Geral, surgiram outras hipóteses: haverá sobrestamento dos processos em curso até que a Corte se manifeste acerca da existência ou não de repercussão geral, nos termos do Art. 1.036, § 1º. Uma vez reconhecida a existência, o Relator determinará a suspensão de todos aqueles pendentes que versem sobre a questão, conforme §5º do art. 1.035.

A hipótese de suspensão das causas que versem sobre idêntica questão de direito também se relaciona com a crescente vinculação ao precedente e, conseqüentemente, objetivação do controle difuso. Isso porque o efeito suspensivo tem como finalidade aliviar a sobrecarga, sentida por todas as instâncias, dos processos judiciais e de uniformizar a jurisprudência com o objetivo de assegurar a segurança jurídica. Logo, julgado o recurso extraordinário pelo STF ou o especial repetitivo pelo STJ, todos os juízes e tribunais inferiores estarão vinculados a este precedente e seguirão o que foi decidido pelos tribunais superiores em causas semelhantes que possuam idêntica controvérsia.

O próximo exemplo que demonstra a abstrativização do controle difuso é o instituto da Reclamação, com previsão no art. 988 e seguintes do CPC/15. Este instituto tem por finalidade assegurar a autoridade das decisões do STF, ou seja, garantir que o judiciário e a administração

pública sigam o precedente judicial firmado pela Corte por meio de súmula vinculante (art. 7º da Lei 11.417 /2006) ou por meio de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral, quando já esgotadas as instâncias ordinárias (art. 988, § 5º, inciso II CPC/15).

A demonstração da objetivação do controle difuso ocorre na medida em que a súmula vinculante se origina de variadas decisões em controle concreto em que há fundada controvérsia judicial. Por meio da súmula, as decisões que, a princípio, só teriam eficácia *inter partes*, passam a ter efeitos expandidos a toda a sociedade, posto ser de aplicação e observância obrigatórias por todos os juízes e tribunais. Trata-se de outra forma de conferir eficácia generalizante ao que antes só possuía eficácia restrita às partes do processo. Portanto, a edição de súmula vinculante revela-se como um caminho utilizado pelo STF para emprestar efeito geral e obrigatório às decisões em controle difuso.

Outro exemplo da abstrativização do controle difuso está na participação de *amicus curiae* (amigo da corte). De acordo com o glossário jurídico do STF (2023), amigo da corte é a

Intervenção assistencial em processo judicial por pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, que tenha representatividade adequada para se manifestar nos autos sobre questão pertinente à controvérsia, em casos de relevante interesse social ou que envolvam valores essenciais de grupos ou classes sociais. Embora não seja parte do processo, atuando apenas como terceiro interessado na causa, o *amicus curiae* possibilita a análise de informações importantes para a solução da controvérsia, permitindo que a Corte decida as causas com o máximo conhecimento possível acerca da matéria.

O Supremo Tribunal Federal admite também essa forma de intervenção de terceiros interessados no julgamento de recurso extraordinário, expressão do controle difuso de constitucionalidade, como ocorreu no julgamento dos Temas 881 e 885, tema em debate neste trabalho. Isso se justifica pela exigência que a repercussão geral impõe no que tange ao caso extrapolar os interesses subjetivos das partes e possuir relevância para a sociedade em geral para que o RE seja conhecido e julgado pelo Supremo Tribunal Federal, convertendo-se, portanto, um processo subjetivo num processo mais objetivo.

Por fim, o nítido desuso da Resolução do Senado Federal, prevista no art. 52, X, da CF, para suspender a execução de lei declarada inconstitucional em sede de recurso extraordinário também aponta para a objetivação do controle difuso. Isso porque, conforme já pormenorizado nesta seção, as decisões do STF em sede de controle difuso terão os mesmos efeitos vinculantes e contra todos que já possuem as decisões em sede de controle concentrado. Logo, a possível omissão do Senado em editar Resolução com vistas a suspender a aplicação de lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF mediante controle difuso, não tem o condão de permitir que juízes e tribunais a apliquem, porque a própria decisão já produz eficácia geral e

vinculante independentemente da ação ou da inação do órgão legislativo. Apesar de não se pretender detalhar este tema na presente seção, visto que será melhor aprofundado no subitem a seguir, sua menção é importante para ampliar o rol de exemplos aqui trazidos em torno da abstrativização do controle difuso.

Isto posto, Priscilla Cavalcante (2018, p. 45-46) assemelha o sistema norte-americano do *stare decisis*, o qual assegura o respeito e a obrigatoriedade de observação do precedente, à realidade do direito brasileiro pós abstrativização do controle difuso decorrente do efeito geral, vinculante e obrigatório das decisões do STF seja em sede de controle concentrado (eficácia já conferida por lei), seja em sede de controle difuso, em razão do efeito vinculante que se extrai das inovações legislativas e jurisprudenciais referidas supra.

Para Luiz Guilherme Marinoni (2010c), as decisões do STF, mesmo proferidas em controle difuso, não podem deixar de ter eficácia vinculante, dada a necessidade de garantir a racionalidade e a previsibilidade das decisões, concedendo ao jurisdicionado segurança jurídica suficiente para determinar a sua conduta. Assim, suas decisões são paradigmas que devem ser considerados pelos demais tribunais, visto que o Poder Judiciário não pode conviver com decisões destoantes sobre questão constitucional, especialmente quando a matéria já foi analisada pela Suprema Corte, ainda que de forma incidental.

Entretanto, não é em razão da vinculação ao precedente que o direito se tornará imutável, sem possibilidade de futura modificação de entendimento, até mesmo porque o direito deve estar em constante atualização e oxigenação para que possa acompanhar a progressiva evolução da sociedade. Para garantir a oxigenação do direito, o precedente deverá ser revogado e substituído por outro mais adequado sempre que, por exemplo, houver alteração no pensamento jurídico geral que leve a considerá-lo ultrapassado, se a jurisprudência consolidada não mais se adequar à solução do caso ou também perante modificação dos valores.

Nessa linha, Marinoni defende a ideia de aplicação prospectiva de novo entendimento que revogue o precedente, resguardando-se os casos pretéritos com vistas a tutelar o princípio da proteção à confiança legítima. O autor afirma que “quando nada indica a provável revogação de um precedente, e, assim, os jurisdicionados nele depositam confiança justificada para pautar suas condutas, entende-se que, em nome da segurança jurídica e da proteção da confiança, é possível revogar o precedente com efeitos puramente prospectivos” (MARINONI, 2010c, p. 431).

Destarte, todos os aspectos abordados nesta subseção apontam para uma caminhada rumo à consolidação do processo de abstrativização do controle difuso, resultando em uma

maior observância à teoria de precedentes, bem como no aprimoramento do controle de constitucionalidade brasileiro.

2.4 Constatções acerca dos efeitos das decisões do STF em controle de constitucionalidade

O Supremo Tribunal Federal, ao exercer o controle de constitucionalidade de uma norma, não só poderá declarar sua inconstitucionalidade como reafirmar sua constitucionalidade. Poderá fazer uso também da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou da técnica de interpretação conforme a Constituição, pois as duas têm por finalidade excluir alguns dos sentidos da lei, por serem inconstitucionais, e preservar os sentidos que se harmonizam com a Constituição.

O presente trabalho concentrar-se-á na declaração de constitucionalidade proferida pelo STF, visto que o estudo gira em torno da Lei 7.689/88, a qual foi declarada constitucional pela ADI 15, tendo ainda sua constitucionalidade reafirmada no julgamento dos Temas 881 e 885.

A declaração de constitucionalidade, assim como a de inconstitucionalidade, possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante e se aplica, regra geral, retroativamente à data de publicação da lei. Assim o é porque, uma vez promulgada e sancionada uma lei, passa ela a desfrutar de presunção relativa de constitucionalidade. Diz-se relativa porque, em caso de controvérsia judicial acerca da compatibilidade da norma com a Constituição, é possível que os legitimados proponham ação declaratória de constitucionalidade (ADC).

As decisões do STF em controle de constitucionalidade, como já abordado neste capítulo, terão o condão de vincular os demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública direta e indireta, na forma do art. 102, § 2º, da Constituição Federal.

Porém, como bem mencionado pelo Ministro do STF Alexandre de Moraes, a vinculação supramencionada “não alcança o Poder Legislativo em relação ao mérito da matéria decidida em virtude de sua absoluta liberdade de criação legislativa, garantindo-se, dessa forma, a possibilidade de evolução” (BRASIL, 2023h, p. 113). Logo, é possível que o Legislador edite novas normas com objeto oposto ao decidido pela Corte Suprema em sede de controle concentrado, seja por repetir lei anterior, seja por redigir entendimento semelhante. Diante desse cenário, caberá ao Supremo, mediante nova provocação, reanalisar a matéria, no sentido de sua constitucionalidade.

Para o ministro, “a ausência de efeitos vinculantes ao Legislador possibilita o dinamismo interpretativo e a constante adaptação e mutação constitucional” (BRASIL, 2023h,

p. 113). Dessa forma, é firme a jurisprudência da Corte, a exemplo da Rcl 2617 AgR/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, DJe 20.05.2005, no sentido de a decisão proferida pelo STF não alcançar o Poder Legislativo, pois, do contrário

Afetaria a relação de equilíbrio entre o tribunal constitucional e o legislador, reduzindo o último a papel subordinado perante o poder incontrolável do primeiro, acarretando prejuízo do espaço democrático e da legitimidade política do órgão legislativo, bem como estimulando o indesejável fenômeno da fossilização da Constituição.

Seguindo a mesma diretriz do art. 102, § 2º, da Constituição Federal, o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868/99 prevê que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, possuem eficácia contra todos e efeito vinculante quanto aos demais órgãos do judiciário e à administração pública. A mesma previsão se repete no art. 8º, §3º da Lei nº 9.882/99 que trata da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Entretanto, mesmo diante do fenômeno da objetivação do controle difuso, há quem entenda que não deve ser reservado ao controle difuso os mesmos efeitos que possui o controle concreto. É o que sustenta Priscilla Cavalcante ao afirmar que “não se pode identificar a força expansiva com a eficácia vinculante e *erga omnes* que está reservada apenas às decisões no controle concentrado de constitucionalidade” (CAVALCANTE, 2018, p. 45). Na contramão disso está o entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso (2016, p. 168) ao declarar que “uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, seja em controle incidental ou em ação direta, deve ter o mesmo alcance e produzir os mesmos efeitos”.

Convém mencionar também a percepção do Ministro Gilmar Mendes (2012, p. 1438-1445) de que, até mesmo em sede de controle difuso, tanto o dispositivo da sentença quanto as razões de decidir constantes na fundamentação produzem efeitos vinculantes que transcendem a demanda *in concreto*.

Foi adotando esse último raciocínio que seguiu o julgamento dos Temas 881 e 885, no qual foi formada intelecção dominante no sentido de igualar, para o controle difuso, o efeito vinculante e *eficácia erga omnes* que já possui o controle concentrado.

Nessa linha, a Ministra Rosa Weber, em seu voto no julgamento do Tema 881, expôs algumas constatações inequívocas quanto às decisões proferidas, em sede de controle de constitucionalidade (incidental ou concentrado), pelo Supremo Tribunal Federal, são elas:

Constituem alteração no estado de direito a legitimar o ajuizamento de ação rescisória ou utilização como meio de defesa na fase executória do processo; não produzem, em

relação ao passado, efeitos automáticos, sendo, pois, imprescindível a utilização dos meios processuais adequados (ação rescisória, por exemplo); fazem cessar, *ipso facto* [automaticamente], os efeitos futuros decorrentes de sentenças proferidas em hipóteses que versem a respeito de relações jurídicas de trato continuado. (BRASIL, 2023h, p. 446).

A primeira constatação diz respeito a decisões judiciais transitadas em julgado em contrariedade ao posicionamento do STF. A depender do momento da prolação do entendimento da Suprema Corte, será possível a propositura de ação rescisória ou impugnação em sede de cumprimento de sentença com base na inexigibilidade do título judicial transitado em julgado. Apesar de não se pretender destrinchar tal característica nesta seção, visto que será discutido no segundo capítulo deste trabalho, é crucial que se entenda a força vinculante que possuem as decisões do STF.

Em nome da segurança jurídica, não podem coexistir decisões antagônicas sobre uma mesma questão constitucional em nosso ordenamento jurídico; caso contrário, estaríamos diante de grave instabilidade social. Diante disso, a jurisprudência do STF é enfática ao evocar sua função institucional de "guarda da Constituição" prevista no art. 102, caput, da CF/88, outorgando-o, portanto, o monopólio da última palavra em tema de interpretação das normas positivadas no texto da Lei Fundamental. Nessa mesma linha seguiu o julgamento do RE 203.498, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que foi reiterado que “a interpretação do texto constitucional pelo STF deve ser acompanhada pelos demais Tribunais e que a não-observância da decisão da Corte acaba por debilitar a força normativa da Constituição”. No RE 328.812, também foi assentado que “a manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação constitucional revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional”.

É diante da impossibilidade de concomitância de decisões contrárias e da prevalência do posicionamento do Supremo que se lança mão dos instrumentos da ação rescisória ou da alegação de inexigibilidade do título judicial em cumprimento de sentença para desfazer as decisões que conflitem com o entendimento do STF.

A segunda constatação reproduz o que foi decidido no julgamento do Tema 733, a ser abordado no terceiro capítulo deste trabalho, quanto à não produção de efeitos automáticos do pronunciamento do STF sobre decisões transitadas em julgado anteriores e em contrariedade ao entendimento daquele. Nesse caso, será necessária ação rescisória para elidir a coisa julgada ora formada, dispensando-a quando se tratar de relação jurídica de trato continuado, conforme extraído da terceira e última constatação exposta pela Ministra Rosa Weber, a ser discutida no segundo capítulo.

2.4.1 Da Resolução do Senado Federal (art. 52, X, CF/88)

O art. 52, X, da Constituição Federal dispõe que compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Porém, conforme introduzido no primeiro capítulo deste trabalho, a aplicação do referido artigo encontra-se em evidente desuso em virtude da crescente abstrativização do controle difuso.

A controvérsia da aplicação ou não do art. 52, X, da CF surge quando se trata de controle difuso realizado pelo STF, pois não existem dúvidas quanto à decisão em controle concentrado, dada a literalidade do art. 102, § 2º, da CF, o qual preconiza eficácia contra todos e efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública.

Por um lado, argumenta-se que deve prevalecer a exigência da resolução para dar efeitos *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade em sede de recurso extraordinário. Pelo lado oposto, afirma-se que teria havido uma mutação constitucional que justifica a edição da resolução meramente com o propósito de dar publicidade à decisão do STF, a qual já possuiria efeito vinculante e geral, assim como no controle concentrado.

A questão foi abordada pelo Plenário do STF, quando do julgamento da Reclamação nº 4.335, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, iniciado em 2007 e finalizado em 20/03/2014. Na ocasião, foi levantada a tese de mutação do art. 52, X, da CF/88, proposta pelo relator e acompanhada pelo Ministro Eros Grau.

Para sustentar a tese da ocorrência de mutação constitucional, Gilmar Mendes argumentou que a edição de resolução pelo Senado Federal mantém-se apenas por razões históricas que não mais se justificam diante da atual configuração do controle de constitucionalidade brasileiro. A tradição deste dispositivo encontra raízes com a sua criação pela Constituição de 1934, o qual tinha como objetivo dar maior uniformidade às decisões judiciais sobre questão constitucional, tendo em vista que, na época, existia apenas o controle difuso de constitucionalidade no Brasil, o que abria margem para que uma situação fosse julgada inconstitucional para uns e não para os outros, podendo coexistir, portanto, decisões antagônicas. Todavia, o referido artigo perdeu, de certa forma, sua utilidade prática a partir da Constituição de 1988, pois, como já abordado, o controle de constitucionalidade brasileiro sofreu diversas alterações, prevalecendo, atualmente, o controle concentrado e a eficácia transcendente das decisões do STF em sede de controle difuso.

Desse modo, o Ministro Gilmar Mendes, defensor da tese da mutação constitucional do art. 52, X da Constituição, entende que não haveria razão para que somente no caso de controle difuso de constitucionalidade em processo individual a decisão do Supremo fosse limitada e sujeita à conveniência do Senado para a suspensão dos efeitos da legislação inconstitucional.

Esse entendimento, porém, à época, não foi acatado pela maioria por concluir que esbarraria na literalidade do dispositivo, dado que o texto constitucional é bastante claro ao prever essa prerrogativa do legislativo, havendo pouco espaço para interpretação. Priscilla Cavalcante também perfilha dessa percepção ao afirmar que a precisão do texto constante no dispositivo impediria a discricionariedade do intérprete no sentido de resumi-lo exclusivamente à função de publicizar a decisão do STF, pois iria de encontro ao texto constitucional:

[...] a mutação decorre de interpretação jurídica que pretende adequar a norma à realidade social, contudo, essa interpretação encontra limites no texto literal e na vontade do legislador [...]. Ademais, configura-se a transferência de competência do legislativo para o judiciário por meio de simples interpretação, o que não se afigura legítimo, pois a participação senatorial tem origem no sistema de freios e contrapesos requerido pela Constituição. (CAVALCANTE, 2018, p. 43-44).

Priscilla Cavalcante sustenta que o STF possui a edição de súmula vinculante para conferir efeito geral e obrigatório às decisões em controle difuso, sem que para isso seja necessário excluir a participação do Senado do controle difuso de constitucionalidade. Para a autora, a questão deve ser tratada via emenda constitucional, com o fito de retirar essa prerrogativa do Senado, visto estar em franco desuso (CAVALCANTE, 2018, p. 44).

Entretanto, com a abstrativização do controle difuso, de fato, seria desnecessária a intervenção do Senado Federal, já que a decisão teria, por si só, efeito geral. Nessa linha também seguiu o Ministro Luís Roberto Barroso quando da apreciação do Tema 881 em 08/02/2023, objeto de estudo deste trabalho. Na ocasião, relembrou o julgamento da Reclamação nº 4.335 em que foi afastada a tese de mutação e propôs uma rediscussão da matéria, o que deixou indubitável seu atual entendimento acerca da mutação do dispositivo (BRASIL, 2023h, p. 196-197).

Em seu voto, o Ministro Barroso afirmou ser necessário o reconhecimento, pela Suprema Corte, que “a declaração de inconstitucionalidade, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, possui os mesmos efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes* atribuídos às ações de controle abstrato” (BRASIL, 2023h, p. 203). Filiou-se ao entendimento de que, nesses casos, a resolução do Senado possuiria a “finalidade de publicizar as decisões de inconstitucionalidade, não configurando requisito para a atribuição de efeitos vinculantes *erga omnes*” (BRASIL, 2023h, p. 203-204).

O Ministro Barroso apontou ainda que a superação da necessidade de resolução do Senado para a atribuição de efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes* às decisões em controle de constitucionalidade não é novidade no âmbito do STF:

Sob a égide da Constituição de 1967 [...] vigia o art. 42, VII, cuja redação era idêntica à do atual art. 52, X, da Constituição de 1988. No entanto, no Processo Administrativo nº 4.477/1972, em deliberação chancelada pelo despacho de 18/04/1977, a Suprema Corte definiu que as decisões, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não seriam mais encaminhadas ao Senado Federal, mas apenas às autoridades prolatoras da legislação, para fins de comunicação. (BRASIL, 2023h, p. 204-206).

Por fim, concluiu que o STF atribuiu, portanto, efeitos vinculantes *erga omnes* às suas próprias decisões em controle concentrado, o que foi posteriormente positivado com o art. 102, § 2º, na Constituição de 1988. Desse modo, o ministro entendeu ser imprescindível que se reconheça a mutação do art. 52, X, da CF/1988, para as decisões proferidas em recurso extraordinário com repercussão geral.

Apesar de a matéria de fundo, no caso do julgamento dos Temas 881 e 885, tratar da constitucionalidade de lei, e não de sua inconstitucionalidade, a nova interpretação do art. 52, X, da CF/88, dessa vez em harmonia pela maioria do STF, foi fundamental para efeitos de fixação da tese geral e abstrata, conforme será observado no terceiro capítulo deste trabalho.

3 CAPÍTULO II: COISA JULGADA E SEUS LIMITES

3.1 Dimensão constitucional da segurança jurídica e da coisa julgada

A coisa julgada material é a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso, conforme art. 502 do Código de Processo Civil de 2015. A Constituição Federal também menciona expressamente a proteção à coisa julgada em seu art. 5º XXXVI ao dispor que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

José Carlos Barbosa Moreira descreve o interesse social na garantia da *res iudicata* (coisa julgada) ao afirmar que “sua relevância ultrapassa o círculo das pessoas diretamente envolvidas, pois a estabilidade das decisões é condição essencial para que possam os jurisdicionados confiar na seriedade e na eficiência do funcionamento da máquina judicial” (MOREIRA, 2007, p. 245-246).

Dessa forma, observa-se desde logo que os fundamentos da coisa julgada estão na estabilidade e segurança sociais. A despeito da segurança jurídica, faz-se oportuno destacar o seguinte excerto da ementa do Recurso Extraordinário com Agravo Regimental 646.313, DJe 10.12.2014, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

- O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado. - A essencialidade do postulado da segurança jurídica e a necessidade de se respeitarem situações consolidadas no tempo, especialmente quando amparadas pela boa-fé do cidadão, representam fatores a que o Poder Judiciário não pode ficar alheio.

Com o propósito de conceituar a segurança jurídico-tributária, Humberto Ávila a define 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 [...] (ÁVILA, 2011, p. 283).

Por conseguinte, entende-se ser a coisa julgada, com previsão no art. 5º, XXXVI, da CF/88, um corolário da segurança jurídica, por sua vez princípio objetivo do Estado Democrático de Direito.

A coisa julgada recebeu também tratamento legislativo no âmbito do Decreto-Lei 4.657/1942, que cuida da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). O art. 6º, §3º da referida lei apresenta a definição legal da coisa julgada como sendo aquela decisão judicial de que já não caiba recurso.

No pensamento de Paulo Mendes de Oliveira, a coisa julgada visa a proporcionar coerência ao sistema jurídico e transmitir confiança aos cidadãos, sendo, portanto, um efeito jurídico específico da segurança jurídica:

[...] o Constituinte pretendeu com essa fórmula conferir especial proteção a situações que se consolidam no tempo e, portanto, geram uma justa expectativa dos sujeitos a seu respeito. Trata-se, pois, de regra que tem como propósito assegurar a estabilidade dessas posições, garantindo que a esfera jurídica daqueles detentores de tal status não poderá ser vilipendiada. (OLIVEIRA, 2015, p. 39)

Em suma, esta seção se propôs a demonstrar a relevância do instituto da coisa julgada e da segurança jurídica para o ordenamento jurídico brasileiro e para a concretização de um verdadeiro Estado Democrático de Direito. Diante disso, a próxima seção comprometer-se-á a distinguir as espécies de relações jurídico-tributárias existentes para que, na seção seguinte, seja abordado o conflito que se instaura quando de decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal contrária à coisa julgada ora formada em matéria tributária, apresentando entendimentos antagônicos em que, de um lado defende-se a primazia do instituto assegurado na Constituição, e de outro sustenta-se a prevalência do pronunciamento proferido pela Suprema Corte.

3.2 Espécies de relações jurídico-tributárias

As relações jurídico-tributárias podem ser classificadas em duas espécies: as instantâneas e as de trato continuado; estas, por sua vez, subdividem-se em permanentes e sucessivas. Compreender tal classificação é crucial, pois, a depender da espécie de relação jurídica, a coisa julgada porventura formada ou prevalecerá ou será elidida diante de decisão posterior e contrária do Supremo Tribunal Federal, tema a ser estudado na subseção seguinte.

Nesse ponto, convém destacar trecho de obra doutrinária do saudoso Ministro Teori Zavascki (2014, pp. 99-100):

[...] Instantânea é a relação jurídica decorrente de fato gerador que se esgota imediatamente, num momento determinado, sem continuidade no tempo [...]. Define-se como permanente (ou duradoura) a relação jurídica que nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo [...]. Finalmente, há uma terceira espécie de relação jurídica, a sucessiva, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada. Na

verdade, as relações sucessivas compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva. [...]

Partindo da definição acima, tem-se que a relação jurídica é instantânea quando o fato gerador se inicia e se encerra em um só instante, extinguindo o crédito tributário. É o caso do Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis Intervivos (ITBI), pois esse tributo é pago apenas uma vez no momento do registro da transmissão da propriedade, encerrando a relação obrigacional. Já na relação jurídica permanente, o fato gerador se desdobra no tempo, a exemplo da obrigação de pagar alimentos, visto que o ônus é contínuo até que sobrevenha alteração no suporte fático.

Por fim, a relação tributária de trato continuado é aquela que se sucede no tempo, se renova a cada exercício, dando ensejo a consecutivas incidências da norma tributária. Assim, permanecendo inalterado o arcabouço jurídico relativo ao tributo, as relações tributárias supervenientes permanecem recebendo o mesmo tratamento. A CSLL, por exemplo, é tributo de trato continuado, pois se renova periodicamente, dado que seu fato gerador é o lucro das pessoas jurídicas destinado ao financiamento da Seguridade Social, sendo seu suporte de incidência, portanto, repetitivo no tempo.

Sobre o assunto, é essencial compreender a extensão para o futuro dos efeitos da coisa julgada em se tratando de relação de trato sucessivo. A sentença que trata de relações sucessivas, por se renovarem periodicamente, também projeta seus efeitos para as repetições futuras, desde que inalterado o estado de fato e de direito adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial. Nesse sentido, destaca-se o seguinte fragmento de autoria de Teori Zavascki (2017, p. 103):

[...] Com efeito, a relação jurídica sucessiva oriunda de suporte fático complexo – casos nos quais o juízo de certeza veiculado pela sentença funda-se na circunstância jurídica de caráter permanente e não na situação jurídica instantânea –, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. [...]

Superada a definição das espécies de relações jurídico-tributárias, abordar-se-á, em seguida, as diferenças entre a coisa julgada que trata das relações instantâneas e da coisa julgada que diz respeito às relações sucessivas, a fim de averiguar sua eficácia e seus limites diante de pronunciamento ulterior do STF. Logo após, buscar-se-á destrinchar o entendimento predominante que permeou a Suprema Corte no julgamento dos Temas 881 e 885 quanto à

limitação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária em relação de trato sucessivo diante da superveniência de decisão do STF em sentido contrário, seja em sede de controle concentrado ou em sede de controle difuso com repercussão geral.

3.3 Decisões judiciais transitadas em julgado em contrariedade ao posicionamento do STF: Imutabilidade da coisa julgada ou limitação de sua eficácia temporal?

O objeto de estudo do presente trabalho se propõe a analisar o julgamento dos Temas 881 e 885, o qual gravita em torno de decisões transitadas em julgado em 1992 que consideraram inconstitucional a cobrança da CSLL, a qual, por sua vez, teve sua constitucionalidade declarada pelo STF por meio da ADI 15, em 2007. Surge, então, o questionamento: a decisão do STF poderá surtir efeitos no caso concreto em que já havia o trânsito em julgado? É possível eliminar a coisa julgada que consagrou juízo de constitucionalidade na década de 90 posteriormente contrariado por decisão com eficácia vinculante do Supremo Tribunal Federal em 2007?

Para Priscilla Cavalcante (2018, p. 84)

[...] se a decisão individual já está agasalhada pela coisa julgada, o pronunciamento ulterior do STF somente surtirá efeitos naqueles casos que envolveram o julgamento de relações jurídicas continuativas. E assim ocorre porque, reportando-se a decisão transitada em julgado à relação jurídica instantânea, tem-se que o fato gerador da obrigação tributária já se consumou no tempo, estando cristalizado no passado, e, conseqüentemente, a decisão judicial que declarou a inexistência de relação jurídico-tributária em virtude de sua inconstitucionalidade teve o condão de extinguir o crédito tributário, nos termos do art. 156, X do CTN [o qual prevê que uma das formas de extinção do crédito tributário é justamente a decisão judicial passada em julgado].

Segundo o entendimento de Sacha Calmon, “nem mesmo a ação rescisória tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária legalmente inexistente, em decorrência do estabelecido no art. 156, X do CTN, que deu esse feito para a sentença definitiva” (CALMON, 1996, p. 67).

Portanto, se for decisão favorável ao contribuinte, no sentido de considerar inconstitucional a cobrança de tributo instantâneo, por exemplo na venda de imóvel ou transferência de um bem *causa mortis* ou por doação, a decisão não poderá mais ser alterada. Se fosse possível a retroação do STF com o objetivo de rescindir a coisa julgada, restariam aniquilados os princípios da segurança jurídica, da boa-fé na relação entre Fisco e contribuinte e da confiança do contribuinte no provimento jurisdicional que lhe foi favorável. Isso porque, segundo Luiz Guilherme Marinoni

A coisa julgada garante que nenhuma decisão estatal interferirá de modo a inutilizar o resultado obtido pela parte com a decisão acobertada por seu manto protetor, logo, ela tutela a confiança do jurisdicionado no ato estatal que decidiu o seu caso, assegurando que o benefício dali decorrente não lhe será retirado. (MARINONI, 2010c, p. 139).

Da mesma forma, em se tratando de decisão transitada em julgado favorável ao Fisco, relativa também à relação jurídica instantânea, considerando constitucional a cobrança de imposto pela transmissão de imóvel por doação, por exemplo, tem-se que o fato gerador que já se cristalizou no passado não mais pode ser alcançado pela rescisão, pois o crédito tributário foi extinto pelo pagamento, não sendo adequada a desconsideração da coisa julgada para alterar essa situação já consolidada em virtude de posterior posicionamento da Suprema Corte de forma contrária à decisão judicial protegida pela coisa julgada.

Portanto, é pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que, envolvendo relação jurídica já consumada no tempo (instantânea), os efeitos da coisa julgada não podem ser cessados em razão de posterior entendimento contrário do Supremo acerca da (in)constitucionalidade da norma discutida nem mesmo por ação rescisória, em observância à segurança jurídica que permeia o instituto.

Contudo, tratando-se de relação jurídica continuativa, que se prolonga no tempo, o entendimento consolidado do STF é outro: quando existir decisão transitada em julgado e favorável ao contribuinte, como no caso concreto estudado neste trabalho, considerando inconstitucional a cobrança da CSLL, a futura decisão do STF que altere esse entendimento, declarando a constitucionalidade da exação, produzirá efeitos *ex nunc*, isto é, a partir de seu trânsito em julgado, que ocorreu em 2007. Isto ocorre porque os fatos geradores passados de 1992 a 2007 se realizaram sob a égide da decisão transitada em julgado e tiveram a relação jurídica tributária declarada inexistente por força da decisão judicial, não sendo adequado revivê-los após novo entendimento do Supremo.

Ricardo Lodi Ribeiro defende a obrigatoriedade de efeitos *ex nunc* nas decisões do STF que alterem o entendimento acerca da (in)constitucionalidade do tributos, pois, para o autor, “uma eventual vantagem concorrencial viabilizada pela decisão transitada em julgado [violação da livre concorrência] já foi, de algum modo, absorvida pelo mercado, e não seria revertida pela retroatividade do posterior pronunciamento do Supremo Tribunal Federal” (RIBEIRO, 2008, p. 256).

Para além do entendimento doutrinário, no âmbito do Código de Processo Civil de 2015, o ordenamento jurídico possui dois remédios cabíveis diante da formação de coisa julgada contrária ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, são eles: impugnação em sede de

cumprimento de sentença com base na inexigibilidade do título judicial transitado em julgado (§ 5º do art. 535 do CPC/15) e ação rescisória (§ 8º do art. 535 do CPC), a depender do momento em que foi proferido o pronunciamento do STF.

Na hipótese de uma decisão judicial em contrariedade ao posicionamento do STF transitar em julgado depois da manifestação da Suprema Corte, cabe simples petição de inexigibilidade do título judicial na fase de cumprimento de sentença, ainda que a matéria esteja acobertada pelo manto da coisa julgada, para que prevaleça a orientação do STF. Isso se justifica para garantir a uniformização da jurisprudência.

Caso contrário, na hipótese da prevalência da coisa julgada, na verdade a segurança jurídica estaria sendo enfraquecida, em virtude da coexistência de decisões divergentes sobre uma mesma questão constitucional mesmo após já havido pronunciamento do STF, posto que o posicionamento já tinha se estabelecido antes do trânsito em julgado da decisão que se busca declarar inexigível.

De outro lado, caso o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobrevenha em momento posterior à decisão transitada em julgado, a ferramenta disposta na legislação processual é a ação rescisória. Tal mecanismo visa rescindir a coisa julgada em contrariedade ao entendimento do STF, incidindo retroativamente sobre fatos pretéritos e seus efeitos, eis que o juízo rescisório equivale ao rejuízo da demanda originária, com efeitos *ex tunc*.

Nesse caso, a coisa julgada apenas poderá ser desconstituída nas hipóteses de ação rescisória previstas no art. 966 do CPC/15 e dentro do prazo prescricional de 02 (dois) anos após o trânsito em julgado da decisão rescindenda, conforme determina o art. 975. Dentre as hipóteses previstas, está a de violação manifesta de norma jurídica (art. 966, inciso V), compreendida como aquela violação de forma evidente à norma legal, de modo aberrante ao conceito nela contido, segundo ensinamentos de Humberto Theodoro Júnior (2016).

Nessa linha de pensamento, quando uma decisão estiver fundada em uma norma que, em momento posterior à decisão, venha a ser declarada inconstitucional, estaremos diante de uma interpretação incompatível com o ordenamento jurídico e, por conseguinte, a decisão poderá ser rescindida com base no inciso V do art. 966 do CPC/15. O mesmo ocorre com norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso operado por qualquer juiz ou tribunal, tendo sua constitucionalidade reafirmada posteriormente pelo STF, pois este é o Tribunal responsável pela interpretação final das normas constitucionais. Assim, a decisão originária em contrariedade ao entendimento do STF também poderá ser rescindida com fulcro no inciso V do art. 966.

Portanto, não se elide automaticamente a força da coisa julgada na hipótese de uma decisão judicial ser fundamentada com base em uma norma que, posteriormente ao trânsito em julgado da sentença, venha a ser declarada inconstitucional pelo STF. Para que a coisa julgada seja afastada, será necessário o ajuizamento de ação rescisória. Esse entendimento também foi extraído na tese do Tema 733, a qual será melhor detalhada no capítulo a seguir.

Entretanto, há de se ressaltar a existência de corrente doutrinária que defende a impossibilidade de ação rescisória em matéria tributária, mesmo dentro do prazo legal, caso esteja diante de decisão favorável ao contribuinte. Essa corrente defende que o respeito aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé não permitem que se desconsidere a decisão judicial que legitimamente realizou juízo de constitucionalidade em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Filiando-se a esta corrente, Helenilson Cunha Pontes discorre que aceitar sua aplicabilidade nos casos de já haver uma decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte significaria impor a este o recolhimento de todo o tributo que deixou de pagar por força de decisão judicial que lhe garantia esse comportamento, visto que a ação rescisória tem, em regra, efeitos retroativos e, julgada procedente, restabelece o *status quo ante*. Essa situação iria frontalmente de encontro à segurança jurídica, à boa-fé e à confiança depositada no judiciário (PONTES, 2005, p. 145).

Assim, o autor compreende que a decisão judicial não violou a Constituição, nos termos do inciso V do art. 966, mas apenas lhe conferiu interpretação diferente daquela que foi posteriormente atribuída pelo STF, o que não autoriza o desfazimento do primeiro controle difuso de constitucionalidade. Caso contrário, significaria inutilizá-lo em razão da eterna dependência de uma eventual e futura adequação ao posicionamento do Tribunal, conforme também entende Luiz Guilherme Marinoni (2010c).

Em torno do objeto de estudo do presente trabalho, destaca-se o Tema repetitivo nº 340, oriundo do REsp 1118893, julgado em 23 de março de 2011 pelo Superior Tribunal de Justiça. Tratou-se de recurso especial interposto pela empresa Ale Distribuidora de Combustíveis LTDA em desfavor da Fazenda Nacional, em que se insurgiu contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que permitia execução fiscal buscando a cobrança de valores correspondentes à CSLL referentes ao ano base de 1991. No acórdão, entendeu-se que a cobrança não estava albergada pela coisa julgada porque haveria a incidência da súmula 239 do STF. Além disso, a edição da Lei nº 8.212/91 teria estabelecido nova disciplina para a CSLL, o que justificava o afastamento da coisa julgada e a exigibilidade da contribuição.

Entretanto, o entendimento do STJ foi de encontro ao do TRF-1. Em seu voto, o então Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, aferiu que a regra padrão de incidência da CSLL permaneceu incólume, sendo tão somente alteradas, ao longo dos anos, alíquota e base de cálculo e, portanto, permitir a cobrança da referida contribuição ofenderia a coisa julgada.

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 à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobretudo, a *res judicata*, com imensurável repercussão negativa no seio social. (BRASIL, 2023b, p. 14).

Para tanto, relembrou a lição de Luiz Guilherme Marinoni (2008, p. 104-105):

A circunstância de uma questão constitucional chegar ao Supremo Tribunal Federal após o trânsito em julgado de decisões sobre a mesma questão certamente não é motivo para a admissão da retroatividade do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada, pois as decisões que transitaram em julgado, tratando da questão constitucional posteriormente interpretada de outra maneira pelo Supremo Tribunal Federal, expressam um juízo legítimo sobre a constitucionalidade. [...] A admissão da força de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada, ao fundamento da sua natural e insuprimível demora para se manifestar sobre a questão constitucional, significa a negação do sistema de controle difuso da constitucionalidade [...].

Por fim, o referido ministro afastou a incidência da Súmula 239 do STF por ter sido declarada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL. Em que pese o afastamento dessa súmula, no caso concreto estudado neste trabalho, ser pormenorizada no capítulo seguinte, explanar acerca do julgamento do REsp 1118893 ocorrido em 2011 é de valiosa importância, pois revela que, mesmo após julgada a ADI de 2007, o entendimento jurisprudencial ainda se mostrava controverso quanto à limitação da eficácia da coisa julgada formada na década de 90 diante de posterior pronunciamento do STF.

No mesmo viés, Sacha Calmon é enfático ao dizer que "descabem revisão administrativa e ação rescisória para desfazer o ato jurídico perfeito e a coisa julgada em matéria fiscal, seja por erro de direito, seja por erro formal" (CALMON, 2009, p. 232). O autor entende que ulterior decisão contrária do STF, seja em via de controle difuso ou concentrado, não afeta a decisão que já transitou em julgado, pois a supremacia da coisa julgada nesse caso serve como proteção ao direito da parte que venceu a ação e já recebeu a prestação jurisdicional.

De acordo com os autores que rejeitam a possibilidade de propositura de ação rescisória em matéria tributária, é preciso reconhecer os efeitos e a legitimidade do juízo de constitucionalidade proferido em controle difuso mesmo se a lei em que foi fundamentado for posteriormente declarada inconstitucional pela STF. Isso porque todos os juízes podem julgar

a (in)constitucionalidade de lei ou ato normativo no sistema misto de controle adotado no Brasil.

Para essa corrente doutrinária, não são somente as decisões justas ou conformes ao direito transitam em julgado, mas todas as decisões das quais não caibam mais nenhum recurso (art. 502, CPC/15). Segundo Sacha Calmon (1996, p. 69), “pouco importa que o juiz se convença da injustiça da decisão passada em julgado, pois ela continuará sendo indiscutível e imutável em virtude da formação da coisa julgada”, especialmente após decorrido o prazo para propositura de ação rescisória, pois se constituirá a coisa soberanamente julgada, isto é, insuscetível de ulterior modificação.

Para Fredie Didier Jr (2012, p. 453), condicionar a busca por justiça das decisões judiciais ao parâmetro de eventual e futuro pronunciamento do STF acerca da constitucionalidade ou não da norma aplicada, deixando a coisa julgada à mercê de revisão, erradicará por completo a segurança jurídica e a estabilidade do direito, o que se revela um preço muito alto a se pagar para obtenção de um ideal de justiça.

Consoante a esse ponto de vista, a decisão individual estaria em conformidade com o estado de direito existente na época de sua prolação e não poderia se nortear pela decisão do STF exatamente porque ela foi posterior àquele momento, sendo materialmente impossível regular a conduta dos contribuintes com base nela. Assim, a coisa julgada deve prevalecer por ser imprescindível à manutenção do próprio Estado Democrático de Direito, pois não existe direito se as soluções para os casos concretos puderem sempre ser reabertas *ad aeternum* (de modo eterno).

Pelo lado oposto, o CPC/15 e a atual jurisprudência dos tribunais orientam-se pela aplicabilidade de rescisória quando a decisão transitada em julgada aplicou norma já declarada inconstitucional pelo STF ou quando deixou de aplicar norma já reconhecida constitucional pela Corte Constitucional, seja em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade. Para enquadrar a ação rescisória na previsão de violação manifesta de norma jurídica (art. 966, V do CPC), a declaração de (in) constitucionalidade deve possuir efeitos retroativos, pois caso seja aplicada a técnica de modulação de efeitos a fim de alcançar apenas situações jurídicas posteriores a declaração do STF, naturalmente não caberá a propositura de rescisória.

Dessarte, esta subseção se propôs a apresentar entendimentos antagônicos entre si quanto à possibilidade de limitação da eficácia temporal da coisa julgada em contraste aqueles que defendem sua imutabilidade. De qualquer forma, resta demonstrado que a legislação processual civil previu, em relação aos efeitos dos atos passados, duas formas de solucionar a

problemática de decisões judiciais transitadas em julgado em contrariedade ao posicionamento do STF: 1) se a decisão do STF for anterior ao trânsito em julgado, cabe simples alegação de inexigibilidade do título judicial, em sede de cumprimento de sentença (reconhecido como constitucional pelo STF na ADI 2418, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, DJe 17.11.2016); 2) se for posterior ao trânsito em julgado da sentença individual, cabe ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF, nos termos do art. 535, § 8º, CPC/15 (RE 730.462, Rel. Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 9.9.2015, tema 733 da Repercussão Geral).

Nessa linha, a posição prevalecente da Suprema Corte no julgamento dos Temas 881 e 885, cujo contexto referia-se à relação jurídica de trato sucessivo (cobrança da CSLL), também foi no sentido de que “o princípio constitucional da coisa julgada deve ter seu âmbito de incidência atenuado para ceder à força normativa da Constituição quando o título judicial transitado em julgado conflitar com aplicação ou interpretação constitucional definida pelo STF” (BRASIL, 2023h, p. 75).

Portanto, em resposta à indagação contida no título desta seção, extrai-se o entendimento pacificado de que a coisa julgada não é imutável, podendo ser afastada em caso de contrariedade ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, seja por inexigibilidade de título judicial, seja pela via da ação rescisória, a depender do caso concreto, observado o prazo para sua propositura (art. 975 do CPC/15). No título seguinte, avançar-se-á a discussão para abordar a questão da *res judicata* formada em relações de trato sucessivo no tocante à possibilidade de desfazimento automático da coisa julgada, ou seja, a qualquer tempo e sem a necessidade de mover nenhum remédio jurídico para esse fim.

3.3.1 Cláusula *Rebus Sic Stantibus* e alteração no estado de direito pelo STF

Sendo a sentença, em se tratando de relação de trato sucessivo, capaz de irradiar eficácia vinculante para o futuro, surge a questão relativa ao termo *ad quem* (final) de tal eficácia. A solução está na legislação processual civil, mais precisamente no art. 505, I, do CPC/15, o qual prevê que a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.

A interpretação do referido dispositivo nos leva a concluir que a força da coisa julgada tem uma condição resolutiva 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. De Plácido e Silva (2013, p. 1159) explica essa expressão sob o ponto de

vista de um contrato: “o contrato se cumpre se as coisas (rebus) se conservarem, desta maneira (sic), no estado preexistente (stantibus), quando de sua estipulação, isto é, desde que não tenham sofrido modificações essenciais”.

Assim, alterada a situação de fato (muda o suporte fático) ou de direito (muda o estado da norma), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes que até então mantinha. A alteração do *status quo* (estado atual) tem, em regra, efeitos imediatos e automáticos. Por exemplo, se uma sentença declara que os serviços prestados por determinada empresa estão sujeitos à CSLL, a norma superveniente que revogue a anterior ou que crie isenção tributária inibirá a sua força vinculativa, dispensando o contribuinte, desde logo, do pagamento do tributo. O mesmo pode ocorrer em favor do Fisco, nos casos em que, reconhecida, por sentença, a intributabilidade, sobrevier lei criando o tributo: sua cobrança pode dar-se imediatamente, respeitado o princípio da anterioridade, independentemente de revisão do julgado anterior.

Entretanto, não é somente a atuação do Poder Legislativo, que edita nova legislação, ou altera suas regras, o único instrumento hábil a modificar o estado de direito. No que diz respeito às relações jurídicas continuadas, o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, em análise de constitucionalidade concreta ou abstrata, também tem o condão de alterar o estado de direito. Logo, gerará efeitos significativos na coisa julgada formada anteriormente em sentido contrário, pois, apesar de não desconstituir os efeitos passados e já consumados da sentença anterior, impedirá automaticamente a concretização dos efeitos futuros.

Importa salientar que a alteração do estado de direito promovida pelo STF foi uma das constatações apontadas pela Ministra Rosa Weber, citada no primeiro capítulo deste trabalho. Significa dizer que, emanada decisão do STF, aquela sentença proferida em relação jurídica de trato continuado contrastante ao que decidido pela Suprema Corte, mesmo que transitada em julgado em momento muito anterior, perderá sua capacidade de produzir efeitos vinculativos para os eventos futuros.

Luiz Guilherme Marinoni, apesar de contrário à ideia de relativização da coisa julgada em face de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, ainda que por meio de ação rescisória, esclarece que, quando envolvidos os efeitos prospectivos de decisões transitadas em julgado, “a declaração de inconstitucionalidade pode ser vista como circunstância superveniente, tal como uma nova norma [...] a coisa julgada é limitada em virtude de circunstância posterior, expressa na declaração de inconstitucionalidade” (MARINONI, 2010a).

O STF, em diversas oportunidades (MS-AgR 32.435; RE 596.663/RJ; ADI 4.071-AgR; Rcl 4335; RE 197.917/SP; ADIs 2.418, 3.345 e 3.470, por exemplo), compreendeu que a superveniência de seu precedente com eficácia vinculativa e expansiva *erga omnes* impacta a ordem jurídica, alterando a situação de direito até então vigente, quebrando o silogismo original da decisão, acionando a cláusula *rebus sic stantibus* e fazendo cessar de forma automática os efeitos prospectivos da coisa julgada tributária em sentido contrário, após o trânsito em julgado do precedente definitivo do STF. Destaca-se o Agravo Regimental em Mandado de Segurança 32.435, de relatoria do Ministro Celso de Mello e com acórdão redigido pelo Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe 15.10.2015, cuja ementa translada-se a seguir:

A força vinculativa das sentenças sobre relações jurídicas de trato continuado atua *rebus sic stantibus*: sua eficácia permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial. A superveniente alteração de qualquer desses pressupostos determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional.

Também foi nessa linha de raciocínio que seguiu o julgamento dos Temas 881 e 885. Relembrando o primeiro capítulo deste trabalho, tem-se que, na década de 90, a lei nº 7.689/88 de instituição da CSLL, tributo de trato sucessivo, foi declarada inconstitucional em ações individuais movidas por determinadas empresas, por meio de exercício do controle difuso conferido a todos os juízes e tribunais. Em 1992, as ações transitaram em julgado, dispensando do pagamento da CSLL as empresas que possuíam coisa julgada a seu favor. Porém, com o advento da ADI 15 de 2007, o STF, em âmbito de controle concentrado, declarou a lei 7.689 constitucional.

Portanto, a Suprema Corte decidiu que, a partir de 2007, houve modificação no estado de direito capaz de legitimar a exigência do recolhimento da CSLL para as referidas empresas que estavam protegidas pela coisa julgada que as desobrigavam. Logo, de acordo com esse entendimento, acionou-se a cláusula *rebus sic stantibus*, sendo dever destas pagarem o tributo imediatamente após o trânsito em julgado do pronunciamento do STF em 2007, respeitada a anterioridade nonagesimal e independentemente de ajuizamento de ação rescisória.

Neste caso concreto, pode-se observar um lapso temporal de 15 anos entre a coisa julgada favorável à dispensa do pagamento da CSLL formada em 1992 e o julgamento da ADI 15 em 2007. Portanto, apesar de existir a coisa soberanamente julgada, seus efeitos foram automaticamente cessados após o pronunciamento da Suprema Corte por se tratar de relação de trato sucessivo.

Nesse passo, o STF concluiu que “não é razoável admitir que o contribuinte, uma vez exonerado da tributação em face da legislação de um determinado momento, crie legítima expectativa de não mais contribuir indefinidamente” (BRASIL, 2023h, p. 133), pois representaria uma afronta ao princípio da isonomia tributária. Este princípio, melhor abordado no terceiro capítulo deste trabalho, exige que, atendidos os demais preceitos constitucionais, “todos devem contribuir para prover o Erário de recursos públicos para viabilizar financeiramente o desenvolvimento do Estado e a promoção do bem-estar geral” (BRASIL, 2023h, p. 133).

Segundo o Ministro Teori Zavascki (2005, p. 21):

[...] A partir da data da publicação da decisão do Supremo, cuja eficácia *erga omnes* lhe outorga incontestável valor normativo, se opera uma relevante modificação do estado de direito: a da declaração, com efeito vinculante e *erga omnes*, da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do preceito normativo. Essa modificação, embora não seja apta a desconstituir automaticamente os efeitos passados e já consumados da sentença que julgou o caso concreto, terá, certamente, influência em relação aos seus efeitos futuros. [...] A essa conclusão se chega não somente pela consideração da superior autoridade das decisões do Supremo em matéria constitucional, mas também pela natural aptidão que a elas assim se propiciará, de conferir a todos um tratamento igualitário em face da Constituição. Ofenderia o mais elementar senso de justiça invocar a força da coisa julgada do caso concreto para [...] assegurar a um cidadão o privilégio de receber determinado benefício remuneratório ou gozar de favor fiscal, que é negado, com força vinculante, a todos os demais cidadãos nas mesmas condições. Daí sustentar-se que, no conflito entre a sentença do caso concreto e a proferida em ação de controle concentrado, a supremacia da segunda tem, a legitimá-la, não apenas a superior hierarquia da autoridade que a proferiu, mas também a sua aptidão para afirmar o princípio da igualdade de todos os cidadãos em face dos direitos e dos deveres impostos pelo ordenamento jurídico. [...]

Reforçando essa tese, Claudio Xavier Seefelder Filho (2021) defende que não se pode pactuar com a vigência eterna dos efeitos da coisa julgada contrária à Constituição, para o futuro, em matéria tributária, pois representa violação ao princípio da igualdade e isonomia tributária, “uma vez que resulta na existência de privilégios jurídicos permanentes que implicam o ônus, apenas por parte dos cidadãos, com o pagamento de tributos que beneficiam toda a sociedade”.

O tratamento desigual subverte o princípio da capacidade contributiva, da livre-iniciativa, livre-concorrência, da isonomia tributária e da neutralidade tributária, além de estimular as demandas judiciais que buscam a obtenção de bilhete premiado eterno para não mais pagar tributo. Para o autor, o único meio que o Estado dispõe a cumprir os mandamentos constitucionais referentes à igualdade e isonomia é conferir, a partir da decisão da Corte, idênticos direitos e deveres a todos cidadãos, pois a Constituição tem como missão uma sociedade igualitária, justa e fraterna. A permanência para o futuro dos efeitos de coisas julgadas inconstitucionais não pode ser um critério objetivo de discriminação, em qualquer concepção razoável de igualdade que se possa imaginar. (SEEFELDER FILHO, 2021, p. 107-108).

Seguindo o mesmo raciocínio, o entendimento do STF é claro quanto a não configuração de desrespeito à coisa julgada, pois permanecem inalterados os efeitos passados do título judicial anterior que, no entanto, perde eficácia vinculativa em relação aos eventos futuros em razão da mudança das circunstâncias fáticas e/ou jurídicas que o embasaram, sem, contudo, desconstituí-la ou retroagir para atingir os efeitos materiais já concretizados. Nessa linha, Luiz Guilherme Marinoni ressalta que “a coisa julgada protege a declaração judicial apenas enquanto as circunstâncias (fáticas e jurídicas) da causa permanecem as mesmas, inseridas que estão na causa de pedir da ação” (MARINONI, 2021, p. 1.163).

Assim, segundo Helenilson Cunha Pontes, “a posterior pronúncia de constitucionalidade pelo Supremo não retira a validade da norma individual, mas subtrai-lhe a eficácia para reger os fatos posteriores à decisão da Corte, continuando válida para reger os atos jurídicos praticados sob a sua égide” (PONTES, 2005, p. 140).

No entendimento de Hugo de Brito Machado (2006, p. 166):

[...] A decisão do STF constitui “direito novo” e, a partir de seu trânsito em julgado, não mais autoriza a continuidade da produção de efeitos pela coisa julgada, pois, tendo ocorrido alteração no estado de direito no qual se fundou a decisão, e tratando-se de relação continuativa, que se protraí no tempo, os fatos posteriores devem ser regidos em conformidade com o novo direito até mesmo para evitar o tratamento desigual entre os contribuintes, já que se consolidou entendimento jurídico contrário ao fixado na decisão que passou em julgado.

Para Priscilla Cavalcante (2018, p. 88-89):

Ulterior entendimento do STF quanto à constitucionalidade da exação não tem o condão de desfazer a justa expectativa do cidadão, que se comportou de acordo com a decisão individual que lhe assegurava o direito de não pagar certo tributo. Neste caso, a decisão judicial também é apta a impulsionar o exercício da confiança por parte do contribuinte e, portanto, qualquer alteração de fato ou de direito somente pode surtir efeitos prospectivos.

Tal raciocínio está em consonância ao disposto no art. 146 do CTN, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de **decisão** administrativa ou **judicial**, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido **posteriormente** à sua introdução. (Grifo nosso).

Assim, é imperioso destacar que a cessação automática dos efeitos da decisão que transitou em julgado apenas ocorre para o futuro, após o trânsito em julgado da decisão da Corte Constitucional que emite novo entendimento acerca da matéria, como ocorreu na ADI 15.

Na corrente oposta ao posicionamento do STF, estão aqueles que defendem a impossibilidade da eliminação da coisa julgada diante de decisão superveniente da Suprema

Corte até mesmo pela via da ação rescisória, como Helenilson Cunha Pontes, Sacha Calmon e Luiz Guilherme Marinoni, pelas razões discutidas no título anterior deste trabalho. Já, por exemplo, Priscilla Cavalcante possui entendimento mais flexível, mas também contrário ao STF, no sentido de que

Há necessidade de propositura da ação revisional em todos os casos, pois se há uma decisão com trânsito em julgado ordenando uma certa situação, é preciso que uma decisão judicial posterior altere aquele mandamento para fazer cessar seus efeitos até porque esse também é o sentido literal do art. 505, I, do CPC/15. (CAVALCANTE, 2018, p. 89-90).

De qualquer forma, prevaleceu no julgamento dos Temas 881 e 885 o entendimento de que, para os atos futuros ou efeitos futuros de atos passados que sejam de relação jurídica de trato continuado, aplica-se imediatamente a posição do Supremo Tribunal Federal, sendo dispensada nova ação judicial com conteúdo revisional.

Em síntese, revela-se inoponível a dimensão subjetiva de coisa julgada formada em demanda individual frente a uma posterior decisão em sentido contrário do STF. A seguir, abordar-se-á ainda mais detalhadamente acerca de como o tema da desnecessidade da ação rescisória foi tratado no julgamento ocorrido em 08/02/2023.

3.3.2 Art. 505 do CPC/15 e (des)necessidade de ação rescisória

Em relação ao instituto da coisa julgada, o Código de Processo Civil de 2015 preconiza o seguinte:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

[...]

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;

[...]

Do art. 505, I, do CPC/15, depreende-se que a eficácia vinculante e os efeitos prospectivos da sentença em relação jurídica continuativa são mantidos apenas enquanto os suportes fáticos e de direito permanecem inalterados. Conforme já detalhado no título anterior, a superveniência da interpretação conferida da Corte Suprema, por representar modificação do cenário jurídico, ocasiona a imediata cessação da eficácia executiva sobre as parcelas futuras porventura devidas advindas de título executivo judicial, envolvendo relação jurídica de trato sucessivo, sendo desnecessário ajuizamento de ação rescisória ou alegação de inexigibilidade

de título executivo judicial para fins de cessação do comando transitado em julgado, a partir daquele marco fixado pelo STF.

Acerca da questão da ação rescisória, o Ministério Público Federal, em seu parecer nos Temas 881 e 885, manifestou-se pela prescindibilidade de condução de ação revisional, uma vez reconhecido o vínculo de trato sucessivo, conforme fragmento extraído abaixo:

Isso porque a circunstância que leva à revisão judicial do julgado é, precisamente, o fato de haver uma decisão judicial em vigor transitada em julgado que impõe determinado dever jurídico. O caso dos autos diverge dessa regra, uma vez que a decisão sobre a qual recaiu a coisa julgada afastou a incidência tributária, imunizando o contribuinte da respectiva exação. Não houve dever jurídico imposto por sentença, logo desnecessária a revisitação do tema pela mesma via.

[...]

Portanto, uma vez interrompido o vigor da sentença imunizante, a própria atividade administrativa, por força exclusiva da lei, poderá iniciar o procedimento de lançamento tributário para inscrever os débitos relativamente aos fatos geradores ocorridos em data posterior ao pronunciamento de tribunal em controle concentrado. (BRASIL, 2023h, p. 442-443).

Da mesma forma, se a Corte Suprema compreender determinada norma constitucional, tal posição jurídica valerá para os fatos geradores posteriores a esse entendimento, assim como efeitos futuros de fatos geradores anteriores, independentemente de o contribuinte ter acionado ou não o Poder Judiciário e, mais ainda, não obstante tenha obtido uma decisão transitada em julgado, afastando a aplicabilidade daquela norma tributária. Deverá aquela aplicar-se a todos indistintamente, independentemente de ação rescisória ou outra ação revisional, apesar de permanecerem resguardados os efeitos já consumados.

O posicionamento do STF no julgamento ocorrido em 08/02/2023, sem surpresas, foi no sentido de acolher a argumentação do Ministério Público Federal acerca da prescindibilidade de ação rescisória. Portanto, assentou-se que a coisa julgada individual não prospera diante de uma decisão posterior da Suprema Corte com entendimento diverso, seja em controle concentrado ou em sede de repercussão geral, nas relações de trato sucessivo, como venha a ser, em regra, a relação tributária, a menos que haja modulação de efeitos na decisão do STF.

É importante destacar que, alguns anos depois da ADI nº 15 de 2007, a Fazenda Nacional editou parecer normativo tratando da dispensa da ação rescisória quando sobrevir decisão do STF em sentido contrário e com efeitos *erga omnes*. Trata-se do Parecer nº 492 do ano de 2011:

A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: 1) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; 2) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos

geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido. (BRASIL, 2023a, p. 01-02).

Este Parecer, ao que tudo indica, parece ter antecipado o entendimento pelo qual o STF iria adotar no julgamento dos Temas 881 e 885, cerca de 12 (doze) anos depois. Veja-se o seguinte trecho do referido Parecer:

Os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes foram contrárias. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade [...]. (BRASIL, 2023a, p. 01).

Em outra linguagem, a Ministra Rosa Weber, em seu voto, proferiu a mesma inteligência exposta acima, conforme visto no primeiro capítulo deste trabalho. Porém, é imperioso ressaltar que, em 2011, a teoria da relativização da coisa julgada ainda encontrava forte resistência não só na doutrina, como também na jurisprudência.

Na época, o cenário que aparentava era o de que o Fisco, antes mesmo de qualquer pronunciamento do STF nesse sentido, estava tentando, ao seu talante, impor que a decisão judicial transitada em julgado não deveria mais prevalecer e obrigar o contribuinte, resguardado pelo manto da coisa julgada, ao pagamento de determinado tributo. Logo, não seria absurdo que o contribuinte concluísse que o referido Parecer extrapolava sua competência, sendo, portanto, incapaz de afastar decisões transitadas em julgado.

Tal conclusão não estava apenas no “mundo das ideias” dos contribuintes, pois havia o REsp 1.118.893 no qual o STJ se posicionava no sentido de prevalência da coisa julgada. E o Poder Judiciário continuou invalidando a pretensão do Fisco até, pelo menos, o Tema 733, conforme será tratado no capítulo a seguir.

4 CAPÍTULO III: APRECIÇÃO DO CASO CONCRETO

4.1 Precedentes anteriores firmados pela Corte e correlação com os Temas 881 e 885

Esta subseção é dedicada a analisar brevemente alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal que abordam matéria similar ao paradigma estudado neste trabalho, bem como apontar distinções entre eles, a fim de delimitar o escopo da controvérsia.

4.1.1 Súmula 239 do STF

Uma das fundamentações articuladas pela União nos Temas 881 e 885, a fim de legitimar a cobrança da CSLL contra as empresas que detinham coisa julgada favorável, foi no sentido de preconizar a incidência da Súmula 239 do STF, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Nesse ponto, não assistiu razão à União pelos motivos a seguir expostos.

O precedente que embasou a edição da Súmula 239 foi o julgamento dos embargos no Agravo de Petição nº 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, Tribunal Pleno, DJe 10.02.1945. O enunciado da súmula diz o seguinte:

Não alcança os efeitos da coisa julgada, em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes.

O Ministro Arnaldo Esteves Lima, em seu voto no julgamento do REsp 1118893 (BRASIL, 2023b, p. 14), alertou para a possibilidade de uma interpretação literal da Súmula 239/STF conduzir ao “entendimento precipitado de que aquilo que for assegurado por decisão judicial ao contribuinte, em matéria tributária, deve ser sempre limitado a determinando exercício, razão pela qual o sujeito ativo estaria livre para cobrar tributos nos exercícios subsequentes”:

[...] Essa equivocada compreensão limita sobremaneira a jurisdição. É como se o contribuinte, ao ingressar em juízo, independentemente da relação de direito material em discussão, do meio processual escolhido e da natureza do pedido formulado, já soubesse que, com o início do novo exercício, aquilo que lhe for assegurado perderá sua eficácia. Hipótese em que o ente tributante estaria permanentemente seguro de que a sucumbência estaria restrita ao exercício no qual proposta a ação judicial, o que não se mostra razoável, tampouco consentâneo com a garantia da segurança jurídica.

Para evitar esse panorama de insegurança jurídica, a jurisprudência do STF tem orientação firmada no sentido de que a Súmula 239 somente é aplicável se a decisão transitada em julgado houver decidido acerca de lançamento tributário relativo a exercício financeiro específico, e não sobre a existência da relação jurídico tributária continuativa. Nesse sentido, destacam-se os seguintes precedentes:

Acolho os embargos de declaração tão somente para sanar omissão no tocante a incidência da Súmula 239 da Corte na hipótese dos autos. [...]. De qualquer forma, observo que a orientação da jurisprudência da Corte, há muito, é no sentido de que a referida súmula só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos, e não nas hipóteses em que tenha sido proferida decisão que trate da própria existência da relação jurídica tributária continuativas, como assentou o acórdão recorrido. (AI 791.071 AgR-ED, REL. MIN. DIAS TOFFOLI, 1ª T, j. 18-2-2014, DJE de 18/3/2014).

[...]

A dicção sumular foi construída levando em consideração especificidades aplicáveis a um lançamento específico, não se reportando a vícios relativos à norma impositiva em tese. (ARE 861.473, rel. min. Roberto Barroso, dec. monocrática, j. 9-2-2015, DJE 36 de 25.2.2015).

[...]

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

[...]

Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

Em relação à CSLL, o STJ decidiu, por meio do REsp 731.250/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 30/4/07, que a súmula nº 239 não se aplica às hipóteses em que a coisa julgada dispôs sobre a própria existência da relação jurídica tributária:

As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

Luiz Guilherme Marinoni (2010b, p. 149-150) também aponta para o mesmo entendimento, conforme fragmento abaixo de sua obra:

Verifica-se, assim, a partir do precedente que culminou na Súmula, que esta somente se aplica a hipóteses em que se discute tributo de um determinado exercício. Neste caso, a decisão, ao declarar indevida a cobrança do tributo, não faz coisa julgada em

relação aos exercícios posteriores. Porém, nas ações em que se pede a declaração de inexistência de débito tributário ou a expedição de ordem à Fazenda (ação mandamental, baseada no art. 461, CPC) ou à autoridade fazendária (mandado de segurança) para se abster de cobrar tributo, alegando-se inconstitucionalidade, ilegalidade ou existência de imunidade ou de isenção, a coisa julgada não fica restrita a determinado período ou exercício, projetando-se, com força perene, para o futuro.

Assim, a solução dada por meio da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou por meio de mandado de segurança preventivo extingue a relação jurídica não apenas em determinado período de apuração do tributo, mas também para o futuro, indefinidamente, até que sobrevenha alteração fática ou jurídica que modifique a situação jurídica e retire a validade da norma judicial para o futuro. Logo, não caberá a incidência da Súmula 239 quando se tratar da exigibilidade do tributo em si, ao fundamento de sua (in)constitucionalidade, mas apenas quando se referir à exigência de tributo atinente a determinado exercício financeiro.

No caso sob exame deste trabalho, o Tribunal de origem afirmou a inexistência de relação jurídico-tributária que submetesse o contribuinte a recolher a CSLL, ao fundamento de que a sentença transitada em julgado em 1992 e que declarou, de forma incidental, a inconstitucionalidade da Lei 7.689/1988, estendia seus efeitos para os futuros exercícios fiscais. Posteriormente, em 2007, o STF, declarou, em controle abstrato, a constitucionalidade da norma. Portanto, cumpre reforçar a inaplicabilidade da Súmula 239/STF nos Temas 881 e 885, uma vez que estes tratam da própria (in)existência da relação jurídica tributária.

4.1.2 Súmula 343 do STF

O conteúdo da Súmula 343 do STF prescreve que “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”.

Como já abordado na seção anterior, a doutrina majoritária e a jurisprudência entendem que é cabível a ação rescisória fundada em posterior fixação de entendimento por parte da Suprema Corte. Entretanto, a decisão rescindenda não pode ter aplicado texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, porque atrairia a incidência da súmula nº 343.

Todavia, a referida súmula não se aplicará quando se tratar de norma constitucional, pois, nesse caso, será cabível a ação rescisória para assegurar o posterior posicionamento fixado pela Corte Suprema. Logo, quando a decisão rescindenda for advinda de instância ordinária versando sobre matéria constitucional, será possível o ajuizamento de rescisória. Veja-se o seguinte excerto de autoria do Ministro Dias Toffoli:

Já me manifestei sobre a aplicação desse enunciado no julgamento do ARE nº 1351812/SP-AgR. Na ocasião, registrei que, conforme a Corte vem consignando, a aplicação dessa súmula deve, em regra, ser afastada “no caso de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada por ele, STF (RE nº 529.675/AgR-segundo, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 27/9/18).

A súmula 343 tratou do art. 485, inciso V, do antigo CPC/73, o qual autorizava a propositura de ação rescisória por violação literal à disposição de lei. Esse dispositivo corresponde ao art. 966, V, do CPC/15, o qual dispõe sobre violação manifesta de norma jurídica e, conforme visto na seção anterior deste trabalho, legitima o ajuizamento de rescisória fundada em posterior entendimento do Supremo acerca da (in)constitucionalidade da norma.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal também se manifestou pela inaplicabilidade da Súmula 343 diante dos Temas 881 e 885, pois, historicamente, o STF sempre decidiu no mesmo sentido quanto à constitucionalidade da lei instituidora da CSLL. No primeiro capítulo deste trabalho, verificamos decisões da Suprema Corte já em 1992 apontando sobre a constitucionalidade da mesma em sede de controle difuso, vindo a ser reafirmada em 2007 mediante controle concentrado. Logo, acerca do tema, é possível observar que sempre houve consenso no posicionamento do Supremo.

Isto posto, cabe acrescentar o esclarecimento que foi feito pelo Ministro Dias Toffoli (relator), no AR 2.572 AgR, Tribunal Pleno, DJe de 21/3/2017:

É sabido que o Plenário desta Corte, recentemente, passou a entender aplicável a súmula 343 do STF, inadmitindo ação rescisória fundada em ofensa à literal disposição de lei (art. 485, V, do CPC), aos casos de interpretação de norma constitucional controvertida à época da decisão rescindenda, consubstanciada no RE 590.809 [Tema 136], Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 24.11.2014 (discussão envolvendo creditamento de IPI). Ocorre que tal julgado teve como pano de fundo a existência de divergência de entendimento interna no próprio STF, de modo a manter o aresto transitado em julgado quando a jurisprudência do Pretório Excelso era vacilante. Por outro lado, **não há como aplicar a súmula 343 do STF [...] aos casos em que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sempre decidiu no mesmo sentido [...].** (Grifo nosso).

Aplicando a Súmula nº 343/STF, a Corte concluiu, no AR nº 2.297/PR, não ser cabível ação rescisória contra decisão do Tribunal Pleno ajuizada sob o fundamento de que a orientação decorrente dessa decisão foi superada em outro caso pelo próprio Plenário, a fim de manter a decisão transitada em julgada em razão de discordância de entendimento interno no STF.

De outro lado, no julgamento do EREsp 608.122/RJ ainda em 2007, o STJ entendeu que essa súmula não se aplica quando se trata de interpretação de norma constitucional em razão da necessidade de preservar a autoridade que possui o STF de guardião da Constituição, bem como garantir a supremacia da Constituição ao determinar sua aplicação uniforme a todos os destinatários. Veja-se o entendimento firmado:

[...] Essa, portanto, a orientação a ser seguida nos casos de ação rescisória fundada no art. 485, V, do CPC: em se tratando de norma infraconstitucional, não se considera existente "violação a literal disposição de lei", e, portanto, não se admite ação rescisória, quando "a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais"(Súmula 343). Todavia, **esse enunciado não se aplica quando se trata de "texto" constitucional. A orientação revela duas preocupações fundamentais da Corte Suprema: a primeira, a de preservar, em qualquer circunstância, a supremacia da Constituição e a sua aplicação uniforme a todos os destinatários; a segunda, a de preservar a sua autoridade de guardião da Constituição.** Esses os valores dos quais deve se lançar mão para solucionar os problemas atinentes à rescisão de julgados em matéria constitucional. Assim sendo, concorre decisivamente para um tratamento diferenciado do que seja "literal violação" a existência de precedente do STF, guardião da Constituição. Ele é que justifica, nas ações rescisórias, a substituição do parâmetro negativo da Súmula 343 por um parâmetro positivo, segundo o qual há violação à Constituição na sentença que, em matéria constitucional é contrária a pronunciamento do STF. [...]. No caso dos autos, a existência de precedente do STF, ainda que em controle difuso (RE 150.755-1-PE, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence), reconhecendo a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738, de 09.03.89, relativamente às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, que anteriormente não foi aplicado sob alegação de inconstitucionalidade, enseja o cabimento da ação rescisória [...]. (STJ. EREsp 608.122/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 28/05/2007, grifo nosso).

Nesse mesmo viés seguiu o julgamento do EREsp 953174/MG anos depois, em 2013, segundo o qual o STJ decidiu que sua jurisprudência é firme ao afastar a aplicação da Súmula nº 343 do STF quando este Tribunal, em controle concentrado ou controle difuso, declara a inconstitucionalidade da norma sobre a qual foi erigida a decisão que julgara procedente a pretensão, ainda que a interpretação em torno do tema seja controvertida nos Tribunais à época em que for proferida a decisão rescindenda.

Dessarte, conclui-se pela não incidência da súmula 343 no caso concreto estudado neste trabalho. Nessa linha, como não foi ajuizada ação rescisória pela União no prazo legal de 02 (dois) anos contados do trânsito em julgado das sentenças em 1992, os efeitos produzidos pelas coisas julgadas restaram-se resguardados e insuscetíveis de desfazimento até a declaração de constitucionalidade da CSLL em 2007.

4.1.3 Tema 733 do STF

O Tema 733 da Repercussão Geral teve como *Leading Case* o RE 730.462, de Relatoria do Ministro Teori Zavascki, julgado em 2015 (BRASIL, 2023g). O referido tema tratou da eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo STF em sede de controle concentrado. A tese de julgamento extraída 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). 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.

Os correspondentes dos supramencionados artigos no CPC/15 são o art. 966, que trata da possibilidade de ação rescisória por violação manifesta de norma jurídica, bem como o art. 975 que estabelece o prazo de 2 anos para propositura da mesma contados do trânsito em julgado da sentença rescindenda.

Nesse julgamento, o STF decidiu sobre a possibilidade de desconstituição pretérita da coisa julgada pelas decisões de (in)constitucionalidade, desde que seja ajuizada a ação rescisória, nos termos do Código de Processo Civil.

Conforme já detalhado no primeiro capítulo deste trabalho, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle abstrato brasileiro são, em regra: *erga omnes* (gerais), *ex tunc* (retroativos), vinculantes e repristinatórios, desfazendo, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas, uma vez que os atos inconstitucionais são nulos e, portanto, destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica. Há, porém, de acordo com a tese extraída do Tema 733, necessidade de ajuizamento de ação rescisória, pois o exercício do controle concentrado de constitucionalidade "não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente" (BRASIL, 2023g, p. 02).

Além disso, o Plenário excetuou expressamente da aplicação dessa tese, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da decisão proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. Dessa forma, naquele julgamento, a Corte não analisou o objeto dos Temas 881 e 885.

Ao apreciar o Tema 733, pode-se constatar diferenças substanciais em relação aos Temas 881 e 885, visto que, naquele, o cerne do debate residia na declaração de inconstitucionalidade de norma pelo STF após o trânsito em julgado de sentença que decidira de forma contrária a esse entendimento. Já no objeto de estudo deste trabalho, a decisão superveniente da Suprema Corte foi no sentido de constitucionalidade (ADI 15). Apesar disso, é de se reconhecer certa vinculação às razões de decidir do Tema 733, visto que a ação direta de inconstitucionalidade, a partir da edição da Lei 9.868/99, tem natureza dúplice, pois sua decisão de mérito acarreta os mesmos efeitos, seja pela procedência (inconstitucionalidade),

seja pela improcedência (constitucionalidade), desde que proclamada pela maioria absoluta dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, é de crucial importância mencionar as razões de decidir aduzidas pelo Ministro Teori Zavascki:

A sentença do STF que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental) [...] (BRASIL, 2023g, p. 01).

No seu voto, o Relator consignou a importância da distinção das duas espécies de eficácia, a normativa e a executiva, pelas consequências que operam em face das situações concretas.

A eficácia normativa (= declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade) se opera *ex tunc*, porque o juízo de validade ou nulidade, por sua natureza, dirige-se ao próprio nascimento da norma questionada. Todavia, quando se trata da eficácia executiva, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que o efeito vinculante, que lhe dá suporte, não decorre da validade ou invalidade da norma examinada, mas, sim, da sentença que a examina. Derivando, a eficácia executiva, da sentença (e não da vigência da norma examinada), seu termo inicial é a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não atos pretéritos. Os atos anteriores, mesmo quando formados com base em norma inconstitucional, somente poderão ser desfeitos ou rescindidos, se for o caso, em processo próprio. Justamente por não estarem submetidos ao efeito vinculante da sentença, não podem ser atacados por simples via de reclamação, dado que inexistente ofensa à autoridade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal. (BRASIL, 2023g, p. 12-13).

Importa salientar que o STF já proferia entendimento semelhante a este antes mesmo do julgamento do Tema 733, a exemplo do RE-AgR 592.912, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 22.11.2012:

- A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade. - A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia '*ex tunc*' - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, '*in abstracto*', da

Suprema Corte. - O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.

Note-se que na supramencionada decisão, publicada em 2012, o entendimento do STF era no sentido de supremacia da coisa julgada mesmo diante de posterior decisão da Corte em sentido contrário, apenas podendo ser elidida mediante ajuizamento de ação rescisória. Percebe-se que não havia, na época, diferenciação de tratamento para as relações jurídicas de trato continuado, o que de fato, apenas foi abordada de maneira direta e frontal no julgamento dos Temas 881 e 885 ocorrido somente em 2023.

Dado que a Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, foi declarada constitucional em controle concentrado pelo STF em 2007, por meio da ADI 15, tem-se que, no momento da prolação, vigia o entendimento de preservação quase que absoluta da autoridade da coisa julgada.

Nessa linha de intelecção, é imperativo reconhecer o ineditismo da controvérsia discutida no objeto de estudo do presente trabalho, visto que o Tema 733, ao excetuar da tese a coisa julgada que trata de relação jurídica de trato continuado, deixou de abordá-la especificamente e de pacificar, naquele momento, entendimento quanto à hipótese de cessação automática de seus efeitos futuros.

O STF, no julgamento dos Temas 881 e 885, entendeu que a ressalva da ementa do julgado do Tema 733 quanto à execução de efeitos futuros da sentença que verse sobre relações jurídicas de trato continuado representou uma sinalização de que se tem como dispensável o ajuizamento de ação rescisória, operando-se a suspensão automática de seus efeitos, envolvendo as decisões judiciais transitadas em julgado, nas quais a norma em questão tenha sido aplicada de forma contrária ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, ao entender dessa forma, a Suprema Corte também afastou a incidência da tese extraída do Tema 733 em relação à lide debatida nos autos dos Temas 881 e 885 e, assim, chegou à conclusão acerca da prescindibilidade do ajuizamento de ação rescisória quando se tratar de relação jurídica de trato sucessivo, haja vista que a alteração do *status quo* possui efeitos imediatos e automáticos.

4.1.4 Tema 360 do STF

O Tema 360 da Repercussão Geral teve como *Leading Case* o RE 611.503, de Relatoria do Ministro Teori Zavascki, julgado em 2019 (BRASIL, 2023f), em que se debateu matéria

análoga à decidida no Tema 733, desta feita, à luz das novas disposições trazidas pelo CPC/2015.

Neste julgado, foram considerados constitucionais uma série de dispositivos que tratavam acerca da limitação da coisa julgada, seja pela via de ação rescisória, seja pela inexigibilidade do título judicial. Foi adotada a seguinte tese de julgamento:

São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º. São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado, assim caracterizado nas hipóteses em que (a) a sentença exequenda esteja fundada em norma reconhecidamente inconstitucional – seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com um sentido inconstitucionais; ou (b) **a sentença exequenda tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional**; e (c) desde que, em qualquer dos casos, o reconhecimento dessa constitucionalidade ou a inconstitucionalidade tenha decorrido de julgamento do STF realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda. (Grifo nosso).

Assim, as sentenças transitadas em julgado em 1992 que desobrigavam certas empresas ao recolhimento da CSSL, deixaram de aplicar norma reconhecidamente constitucional pelo STF por meio da ADI 15 do ano de 2007. Dessa forma, o que se extrai do julgado acima, assim como do paradigma do Tema 733, é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a decisão do STF que declara a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de uma norma com efeito *ex tunc* tem aptidão para desconstituir sentença transitada em julgado que decidiu em sentido contrário ao entendimento firmado, desde que esta tenha sido prolatada em data anterior à publicação do acórdão da Corte. Se for em data posterior, cabe simples alegação de inexigibilidade do título judicial, conforme visto no capítulo anterior.

Entretanto, é de curial importância registrar que os precedentes dos Temas 360 e 733 não alcançaram a controvérsia em que debatidas relações jurídicas de trato continuado. Efetivamente, o que se debate no julgamento dos Temas 881 e 885 são os limites da coisa julgada diante de julgamento do STF, em controle concentrado (Tema 881) ou controle difuso em sede de repercussão geral (Tema 885), que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, por decisão transitada em julgado, em demanda individual em que se buscou a declaração de inexistência de relação jurídica-tributária de trato continuado.

Por fim, na contramão do que foi decidido no Tema 360, Gilmar Mendes teceu comentários, no julgamento dos Temas 881 e 885, quanto a inconstitucionalidade dos artigos

535, §8º e 525, §15º do CPC sob o argumento de que “abre ensanchas para uma revisão de coisa julgada já depois de muitos anos, pode ser que, daí a 20 anos, venha uma declaração de inconstitucionalidade do Supremo, o que não faz nenhum sentido” (BRASIL, 2023h, p. 264-265).

O sentido literal desses dispositivos modifica a regra geral do prazo decadencial da ação rescisória fundada em manifesta violação a norma jurídica, pois o termo *a quo* do biênio deixa de ser o trânsito em julgado da decisão rescindenda na qual determinada norma foi aplicada, e passa a ser o trânsito em julgado do precedente do STF (inexistente à época) que declarar a inconstitucionalidade daquela norma. Seguindo essa compreensão, se, por exemplo, o Supremo Tribunal vier a declarar a inconstitucionalidade de uma lei somente após 20 (vinte) anos, a parte teria mais dois anos para propor ação rescisória.

Para evitar o cenário aberrante que se cria, Luiz Fux, defendendo a interpretação no sentido de respeito à coisa julgada, entende que

Se no prazo bienal for declarada a inconstitucionalidade, é possível ao interessado promover a ação rescisória com base nessa declaração de inconstitucionalidade. Mas essa decisão do Supremo tem de advir nesse prazo bienal para ter esse efeito expansivo [...] porque senão teríamos uma ação rescisória atemporal. (BRASIL, 2023h, p. 289).

Portanto, ainda que não exista um “tema próprio” de repercussão geral sobre o assunto, os Ministros do STF já manifestaram no julgamento dos Temas 881 e 885 que irão se debruçar, em um outro momento, sobre a análise da constitucionalidade dos artigos 535, §8º, e 525, §15º, do Código de Processo Civil.

4.1.5 Tema 136 do STF

O Tema 136 da Repercussão Geral teve como *Leading Case* o RE 590.809, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 2014 (BRASIL, 2023e). O referido tema discutiu, à luz dos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais, a possibilidade, ou não, de rescisão de julgado, fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento divergente posteriormente firmado pelo Supremo. A tese de julgamento extraída foi a de que “não cabe 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 precedente”.

Atente-se que a específica hipótese mencionada nessa tese é de alteração de jurisprudência pela própria Suprema Corte, e não de divergência jurisprudencial existente no âmbito dos tribunais infraconstitucionais sobre matéria constitucional, pois, nesse caso, caberá ação rescisória. A respeito do assunto, vale destacar o fragmento abaixo do voto do Ministro Teori Zavascki (relator) no julgamento da AR nº 2.370/CE-AgR, Tribunal Pleno, DJe de 12/11/15:

O Tribunal, nesse julgamento (RE 590.809/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 24/11/2014), não operou substancial modificação da sua tradicional e cristalizada jurisprudência no sentido de que a Súmula 343 não se aplica em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição. [...] Em outras palavras: o que o Tribunal afirmou, naquela oportunidade, foi que a superveniente modificação da jurisprudência do STF não autoriza, sob esse fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara jurisprudência firme até então vigente no próprio STF. Nem poderia ser diferente. Ressalvada a situação de que trata aquele precedente (de divergência jurisprudencial no próprio STF, decorrente de superveniente mudança de interpretação da Constituição), não se pode negar à Corte Suprema, mesmo em ação rescisória, a possibilidade de dirimir conflito sobre matéria constitucional objeto de divergência no âmbito de outros tribunais. Negar essa possibilidade significaria inibir o Supremo Tribunal Federal de exercer a sua mais proeminente função institucional, que é a de guarda da Constituição.

Ou seja, tratando a decisão rescindenda de instância ordinária de matéria constitucional, cabe, em regra, ação rescisória, conforme interpretação jurisprudencial da Súmula 343 já debatida anteriormente. De outro giro, não cabe a ação rescisória se presente a hipótese mencionada na tese do Tema nº 136, isso é, se a decisão rescindenda estiver em consonância com a orientação do Supremo Tribunal Federal vigente à época, ainda que o próprio Tribunal constitucional a tenha, posteriormente, superado.

No caso concreto estudado neste trabalho, não houve posterior superação de precedente, visto que, historicamente, o STF sempre se posicionou pela constitucionalidade da lei 7.689/88, que instituiu a CSLL. Logo, inaplicável a tese extraída do julgamento do Tema 136.

Esgotados os precedentes selecionados que abordam matéria similar ao paradigma dos Temas 881 e 885, cumpre, doravante, discorrer sobre o conflito instaurado entre o princípio da coisa julgada e o da isonomia tributária para, ao final, compreender qual deles prevaleceu na lide em discussão e o por quê da sua primazia diante da técnica de ponderação utilizada.

4.2 Conflito entre os princípios da coisa julgada vs isonomia tributária e necessidade de ponderação

Esta subseção é dedicada a examinar a segurança jurídica, como valor protegido pela coisa julgada, em contraponto à igualdade e à livre concorrência, para então concluir sobre a melhor solução para a controvérsia instaurada nos Temas 881 e 885.

A segurança jurídica possui estatura constitucional, como garantia individual, ao se assegurar que a lei não prejudicará, dentre outros, a coisa julgada, conforme art. 5º, inciso XXXVI da CF/88. Noutra giro, a Constituição também veda, em seu art. 150, inciso II, a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que materializa o princípio da igualdade em matéria tributária e caracteriza a livre concorrência, como princípio da ordem econômica, nos termos do art. 170, inciso IV.

O conflito instaura-se na medida em que, de um lado, tem-se pessoas jurídicas que não pagam CSLL com respaldo em decisões transitadas em julgado, e de outro, a maioria das pessoas jurídicas permanecem com a obrigação de pagar o referido tributo, já que não possuem decisões transitadas em julgado favoráveis.

Como dito anteriormente, a segurança jurídica, a igualdade e a livre iniciativa possuem estatura constitucional e, em virtude disto, entre estas não há hierarquia, de modo que não é possível estabelecer, em abstrato, qual deve prevalecer. Em seu voto no julgamento do Tema 881, o Ministro Luís Roberto Barroso explana que

Em caso de conflito entre normas dessa natureza, impõe-se a ponderação, que, como se sabe, é uma técnica de decisão que se desenvolve em três etapas: na primeira, verificam-se as normas que postulam incidência no caso; na segunda, selecionam-se os fatos relevantes; e, por fim, testam-se as soluções possíveis para verificar, em concreto, qual delas melhor realiza a vontade constitucional. (BRASIL, 2023h, p. 212).

Busca-se, na ponderação, fazer concessões recíprocas e preservar ao máximo os direitos em disputa, na medida em que se realizam escolhas e promovem-se restrições, tomando sempre como norte a proporcionalidade.

No tocante à coisa julgada, a própria legislação infraconstitucional a flexibiliza em determinadas situações, a exemplo do art. 505, I, do CPC/15, que trata da possibilidade de revisão das decisões transitadas em julgado que versarem acerca de relação jurídica de trato continuado quando houver alteração no estado de fato ou de direito.

Barroso prossegue seu raciocínio elucidando que “a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, não é valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. No presente caso, refere-se à isonomia e à livre concorrência” (BRASIL, 2023h, p. 222).

Observe-se que, em julho/1992, o Plenário do STF já havia se pronunciado quanto à constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, ao apreciar os REs 138.284 e 146.733, ambos de relatoria do Ministro Carlos Velloso. Em vários outros julgados em controle difuso, todos anteriores à sistemática da repercussão geral, instituída em 2004, o STF também se manifestou pela constitucionalidade da referida lei, porém, sem efeito vinculante e *erga omnes*, uma vez que o art. 52, X, da CF/1988, determina a atuação do Senado na suspensão da eficácia da lei apenas em caso de declaração de inconstitucionalidade. A decisão definitiva quanto à constitucionalidade da lei, ocorreu no julgamento da ADI 15, sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, em 2007, conforme visto no primeiro capítulo deste trabalho.

Assim, após 2007, o Ministro Barroso defende que

[...] A manutenção das decisões transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL – em relação a fatos geradores posteriores a esse ano – revela discrepância passível de violar a igualdade tributária, diante do tratamento desigual, bem como da livre concorrência. Isso porque o contribuinte dispensado do pagamento de tributo por decisão transitada em julgado ostenta vantagem competitiva em relação aos demais, uma vez que não destina parcela dos seus recursos a essa finalidade – situação diferente da dos seus concorrentes que são obrigados a pagar –, de modo a baratear os custos da sua estrutura e produção. [...]. (BRASIL, 2023h, p. 228-229).

Barroso conclui que, partindo da premissa de que o STF dá a última palavra no que se refere à constitucionalidade de leis e atos normativos, e diante da situação anti-isonômica gerada, com repercussão direta na livre concorrência, deve ser reconhecida a interrupção dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, independente do tributo que se esteja discutindo, quando o STF se manifestar em sentido oposto, em controle concentrado ou em controle difuso, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral (BRASIL, 2023h, p. 229).

Tal conclusão se justifica pelas razões já debatidas no capítulo anterior, quanto às decisões declaratórias transitadas em julgado produzirem norma com efeitos futuros para aquelas relações jurídicas que tutelam. Não obstante essas normas vigorarem para o futuro por tempo indeterminado desde que o contexto fático e jurídico permaneçam inalterados, assim como ocorre com as leis produzidas pelo Legislativo, a coisa julgada não poderá ser oponível eternamente pelo contribuinte somente porque lhe é favorável. Uma vez alterado o contexto fático e jurídico, com o pronunciamento do STF em repercussão geral ou em controle concentrado, aciona-se a cláusula *rebus sic stantibus* e os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem cessar.

A partir do julgamento da ADI 15, em 2007, o STF produziu norma nova com efeitos *erga omnes* e em sentido contrário ao pleito dos contribuintes, vinculando todos à

constitucionalidade da instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/1988, de modo a prevalecer sobre a coisa julgada individual.

Analisando a controvérsia sob o ponto de vista do Ministro André Mendonça, tem-se que ele considera o conflito entre as normas constitucionais da segurança jurídica, igualdade tributária e livre concorrência como apenas aparente. Ele enxerga “de um lado, uma situação não alcançada pelo princípio constitucional da coisa julgada e, de outro, violação direta à isonomia tributária e à neutralidade fiscal” (BRASIL, 2023h, p. 359).

Ele entende que, uma vez acionada a cláusula *rebus sic stantibus*, “o princípio constitucional da coisa julgada simplesmente não abarca os efeitos futuros da sentença transitada em julgado” (BRASIL, 2023h, p. 361):

[...] Não existe para o jurisdicionado ou o Poder Público legítima expectativa de manutenção da estabilidade temporal do comando sentencial em questão que verse sobre relação jurídica sucessiva, dado que ela perde sua força vinculante *inter partes* relativamente aos fatos futuros no momento em que ocorre modificação do estado de fato ou de direito. Logo, sequer seria o caso de incidência da garantia fundamental da coisa julgada, muito menos hipótese de sua violação, de modo que não se estabelece efetivo conflito entre essa e a igualdade tributária, a livre concorrência ou os efeitos vinculantes das ações objetivas. [...]

Por outro lado, o ministro entende existir “clara infringência dos princípios da igualdade tributária e da livre concorrência na hipótese em que dois contribuintes se encontram em situação equivalente em relação à exigibilidade de determinado tributo e mesmo assim recebem tratamentos discrepantes” (BRASIL, 2023h, p. 376-377):

[...] Não se mostra critério idôneo de discriminação fiscal o simples fato de um deles possuir sentença passada em julgado que tenha declarado incidentalmente a inexigibilidade da relação jurídico-tributária sucessiva, ao fundamento da inconstitucionalidade do tributo, quando os efeitos futuros daquela tenham cessado por força do advento de decisão definitiva de mérito do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral ou de controle abstrato em sentido diametralmente oposto. [...]

André Mendonça relembra a razão de decidir proferida pelo STF no Tema nº 225, segundo a qual “a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo” (RE nº 601.314-RG/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 16/09/2016).

Dessarte, esta subseção se propôs a elucidar o entendimento predominante que permeou o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF. A solução extraída é clara: afasta-se a coisa julgada e prestigia-se a isonomia tributária e a livre concorrência, ao estabelecer que todos os contribuintes, independentemente de terem ou não decisões transitadas em seu favor, deverão

recolher a CSLL. Em seguida, abordar-se-á a partir de qual momento deverá se dar a volta deste recolhimento, destringindo o conteúdo do voto de cada Ministro do STF, bem como a tese firmada no julgamento deste caso concreto e, por fim, apontando os impactos advindos da decisão.

4.3 Tese firmada e critérios de julgamento dos Temas 881 e 885

Conforme visto no primeiro capítulo deste trabalho, tanto o Tema 881 quanto o Tema 885 abordam o estudo da mesma matéria sob a perspectiva de dois diferentes tipos de controle de constitucionalidade e, por essa razão, entendeu o STF que ambas as teses de julgamento deveriam ser uniformes, para garantir a segurança jurídica e evitar interpretações divergentes. A tese firmada 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 tese, em sua primeira proposição, trata das decisões em controle difuso proferidas pelo Supremo Tribunal Federal antes da vigência da Emenda Constitucional nº 45 de 2004. Essas decisões, quando proferidas em sentido oposto, não terão o condão de cessar automaticamente os efeitos da coisa julgada ora formada, ainda que se trate de relação jurídico-tributária de trato continuado. Isso ocorre porque foi somente a partir da EC 45/2004 que se instituiu a obrigatoriedade de demonstração de repercussão geral para a admissibilidade do recurso extraordinário perante o STF, acarretando em efeitos expansivos às decisões da Corte também em controle difuso.

Adiante, a segunda proposição da tese trata daquelas decisões proferidas já em sede de repercussão geral ou em controle concentrado na seara das relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, em que ambas terão os mesmos efeitos: impactarão automaticamente a coisa julgada, isto é, sem necessidade de mover ação rescisória para esse fim, caso sejam proferidas em entendimento oposto ao que havia sido decidido na sentença transitada em julgado.

Quanto ao provimento ou não dos Recursos Extraordinários, tem-se que, relativo ao RE 949.297 (Tema 881), a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão do STF na ADI 15. O Supremo deu, pois, provimento à União, visto que não modulou os efeitos do julgamento do Tema 881, tendo sido decidido que o recolhimento

da CSLL era devido desde a declaração de constitucionalidade da mesma em âmbito de controle concentrado, ocorrido em 2007, já que a partir da ADI 15 tem-se que coisa julgada formada na década de 90 foi automaticamente elidida.

Relativo ao RE 955.227 (Tema 885), verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL concernente aos anos de 2001 a 2003, visto que já possuíam decisões do STF em controle difuso no sentido de declarar constitucional a referida contribuição. Entretanto, tais decisões foram anteriores à instituição do regime de repercussão geral, logo, insuscetíveis de alcançarem a coisa julgada ora formada. Portanto, no julgamento do Tema 885, o Supremo não deu provimento à União.

Em sua parte final, a tese menciona ainda o dever de observância aos princípios da irretroatividade e a anterioridade anual ou nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Houve divergência por parte dos Ministros do STF quanto à aplicação desses princípios, bem como votos discordantes acerca da modulação ou não dos efeitos deste julgamento, tópicos estes que serão abordados a seguir.

4.3.1 (Des)necessidade de modulação de efeitos da decisão

A modulação dos efeitos temporais, expressamente previsto art. 27 da Lei nº 9.868/1999, é mecanismo que permite ao Tribunal restringir a eficácia da sua decisão de (in)constitucionalidade, a qual será eficaz a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento fixado.

Segundo Teresa Arruda e Fábio Monerat (2021, p. 204):

É conveniente que se modulem os efeitos da nova orientação no tempo aos casos em que o Estado está envolvido, direta ou indiretamente, e a nova posição adotada prejudique o particular. É o que ocorre, por exemplo, quando a orientação nova do tribunal [...] passa a entender ser constitucional um tributo que antes era tido como inconstitucional.

A questão da adoção ou não de modulação de efeitos foi, sem dúvidas, o ponto central de discussão no julgamento dos Temas 881 e 885 e que traz reflexos nos referidos processos até os dias atuais, em virtude da oposição de embargos de declaração em 09/05/2023 com o recente julgamento advindo em 04/04/2024, em que novamente discutiu-se a modulação, conforme será visto no subitem 4.3.4 deste trabalho.

De um lado, os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e Nunes Marques, defenderam a modulação de efeitos *pro-futuro* para que a decisão valesse apenas a partir da publicação da ata de julgamento do acórdão, respeitando-se, assim, as

sentenças e acórdãos até então acobertados pelo instituto da coisa julgada. Entre os argumentos, destacaram-se a tutela da confiança como consectário imediato da segurança jurídica na ordem tributária e o ineditismo da questão.

Fachin explanou acerca do entendimento pacificado e anterior ao julgamento dos Temas 881 e 885 de que se fazia necessário o ajuizamento e procedência de ação rescisória para o início da cobrança de exação tributária antes considerada inconstitucional. Logo, os contribuintes que possuíam coisa julgada favorável continuaram a não recolher a CSLL porque apenas mediante rescisória poderiam ser obrigados a recolherem o tributo. Como houve uma “virada de chave” no sentido de dispensa de rescisória, este novo entendimento acaba por representar “alteração de interpretação e aplicação de regra processual, o que recomenda eficácia *pro-futuro* com a observância e prevalência das coisas julgadas formadas antes deste julgamento” (BRASIL, 2023h, p. 22-23).

Para Fachin, ainda que se trate apenas de mera cessação automática da eficácia temporal da coisa julgada, como sustentado pela Fazenda Nacional, haverá uma alteração de entendimento do STF, o que justifica a modulação dos efeitos temporais da decisão por estarem presentes razões de segurança jurídica do contribuinte e de interesse social, nos termos do art. 927, § 3º, do CPC/15. Entendimento contrário a este acarretaria em “grave vulneração à confiança depositada pelos contribuintes na própria interpretação e aplicação de regras processuais pelos Tribunais Superiores” (BRASIL, 2023h, p. 22).

Até então, o contribuinte possuía confiança no respaldo da coisa julgada, a qual apenas poderia ser modificada com o julgamento de procedência de uma ação rescisória. A ADI nº 15 de 2007 não configurou esse novo panorama de prescindibilidade da ação rescisória nem mesmo poderia configurar, visto que o efeito expansivo das declarações de (in)constitucionalidade do STF sobre sentenças que já transitaram em julgado somente surgiu com o Código de Processo Civil de 2015, que entrou em vigor em 2016, na medida em que o novo código estabeleceu que os precedentes são vinculantes e possuem força de lei. Tendo os precedentes força de lei, eles não poderão retroagir, porque a lei também não retroage, em nome da segurança jurídica (BRASIL, 2023h, p. 289-290).

Em sua sustentação oral em Plenário, Fachin afirma que, se não houver modulação, o STF estará criando uma “rescisória universal infinita retroativamente e gerando uma imensa insegurança jurídica” (BRASIL, 2023h, p. 406). Por fim, fez a seguinte declaração: “se o futuro no Brasil é incerto, até o passado se tornou duvidoso” (BRASIL, 2023h, p. 250) para se referir ao abalo que se cria em relação ao risco-Brasil advindo da opção pela não modulação de efeitos do julgamento.

Dias Toffoli também argumentou quanto ao ineditismo do entendimento acerca da perda automática de eficácia da coisa julgada em razão de decisão do STF em sede de ação direta ou em repercussão geral. Nessa linha, levou em consideração que o Superior Tribunal de Justiça já tinha decidido a mesma controvérsia na sistemática dos recursos repetitivos com o Tema nº 340, julgado em 23 de março de 2011, cuja tese encontra-se destacada abaixo (BRASIL, 2023b):

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 nº 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.

Portanto, o STJ, 12 anos antes, já havia sinalizado que os efeitos da coisa julgada estariam protegidos da superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal. Para Toffoli, tanto o ineditismo da questão quanto a insegurança das decisões conflitantes das várias instâncias do Poder Judiciário, constituem razões que apontam para a necessidade de modulação de efeitos da decisão (BRASIL, 2023h, p. 419).

O Ministro concluiu que, após o julgamento dos Temas 881 e 885,

Ninguém mais poderá dizer que, uma vez declarado constitucional um tributo, continuará a deixar de recolher, porque tem uma decisão transitada em julgado em trato sucessivo. [...] daqui para a frente, o contribuinte que tenha uma decisão de trato sucessivo transitada em julgado em seu favor, mas com uma decisão posterior vinculante do Supremo Tribunal Federal, em um caso alhures, com eficácia *erga omnes* ou com efeito vinculante, dizendo que aquele tributo é constitucional, saberá, no dia seguinte, que terá de recolher. (BRASIL, 2023h, p. 419-420).

Nesse contexto, Luiz Fux enxerga a segurança jurídica como “valor importantíssimo na medida em que é através da previsibilidade que se afere o risco-Brasil” (BRASIL, 2023h, p. 290), baseando, pois, seu voto, também na necessidade de modulação dos efeitos da decisão deste caso concreto. Para ele, o fato de existir divergência jurisprudencial, a exemplo de já haver julgamento do STJ em recurso repetitivo sobre o tema, “já era o bastante para que uns cumprissem e outros não cumprissem” (BRASIL, 2023h, p. 400):

O Supremo Tribunal Federal tem o poder-dever institucional de guardião da segurança jurídica, precipuamente nos temas de tributação, no que esta segurança está materializada no binômio risco/país, revelado pelo preço que o investidor paga em um Estado que promete, mas não cumpre o postulado da previsibilidade e da confiança nas instituições. (BRASIL, 2023h, p. 323).

Por fim, Fux arremata que, em virtude do Direito Tributário moderno prestigiar o primado da não surpresa, princípio extraível da própria segurança jurídica, revela-se imprescindível a adoção de efeitos prospectivos para o julgamento firmado nos Temas 881 e 885 (BRASIL, 2023h, p. 325).

Ademais, Nunes Marques esclarece que a visão da comunidade jurídica, da advocacia, da Fazenda Nacional e da jurisprudência do STF era unânime: era imperioso o manejo de recurso próprio ou de ação rescisória para desfazer a coisa julgada (BRASIL, 2023h, p. 277-278). A guinada na jurisprudência do STF se deu em 2014, notadamente com o julgamento dos Temas 494 e 733 da Repercussão Geral, os quais transitaram em julgado em 24/03/2015 e 15/09/2015, respectivamente.

No Tema 494, houve o *distinguishing* em que fora sinalizado, pela primeira vez, que, para as relações jurídicas de trato continuado, não haveria a necessidade de ação rescisória, porque o título divergente já perderia seus efeitos com a publicação da decisão da ADI. É relevante destacar que este tema não tratou de matéria tributária, e sim apreciou matéria inerente a servidor público no âmbito de relações sucessivas. Até 2015, portanto, a jurisprudência protegia a coisa julgada, que só poderia ser desfeita por meio de ação rescisória (BRASIL, 2023h, p. 279-280).

No julgamento do Tema 494, o STF fixou tese no sentido de ser automático o desfazimento dos efeitos de sentença transitada em julgado a partir de declaração de inconstitucionalidade, ou, eventualmente, constitucionalidade, pelo Supremo. Como não foi ventilada a relação tributária na ocasião, abriu-se margem para conclusões distintas em que, de um lado, entendia-se que a decisão valeria para todas as hipóteses, inclusive a tributária, e, de outro lado, que o julgamento tratou apenas de matéria relativa a servidor público, não incidindo, portanto, nas demais espécies de relações. Essa falta de especificidade promoveu, indubitavelmente, insegurança jurídica.

Em relação ao Tema 733, já abordado no subitem 4.1.3, a tese firmada excetuou as relações de trato sucessivo da regra de propositura de ação rescisória para o desfazimento da coisa julgada. No entanto, ainda assim não se tratou expressamente da cessação automática dos efeitos da *res judicata* nas referidas relações. Assim, o Ministro Nunes Marques entendeu que o STF, somente diante dos Temas 881 e 885, enfrentou essa matéria no âmbito da relação tributária. Logo, por ser a primeira vez em que o Supremo tratou acerca do tema, também defendeu a aplicação da modulação de efeitos da decisão (BRASIL, 2023h, p. 280):

[...] Esta é a primeira vez que o STF enfrenta a matéria na relação tributária e pode eventualmente, se essa for a compreensão da maioria, firmar tema atinente à

desnecessidade de manejar ação rescisória para desconstituir os efeitos da coisa julgada. Com essas considerações, acompanho o ministro Edson Fachin apenas na questão da modulação, pedindo a mais respeitosa vênia a Sua Excelência o ministro Roberto Barroso. [...]

Ademais, o Ministro Lewandowski trouxe à tona novamente a questão de que, na ADI 15, não foi suscitado o afastamento da coisa julgada como parte dos efeitos da decisão tomada em ação de controle abstrato de constitucionalidade. Ele segue seu raciocínio afirmando que “não é possível agora exigir abruptamente esse entendimento por parte dos contribuintes” (BRASIL, 2023h, p. 409), pois somente em 2023 assentou-se a compreensão acerca da cessação automática do alcance da coisa julgada nas decisões proferidas em sede de ação direta de controle de constitucionalidade e em repercussão geral. Para ele, votar pela não modulação dos efeitos para alcançar a decisão proferida na ADI 15 em 2007 “flexibiliza, sim, a coisa julgada [...], pois estaria entendendo-se como se a inovação houvesse ocorrido naquele julgamento, e não em 2023, como efetivamente ocorre” (BRASIL, 2023h, p. 409).

Lewandowski prosseguiu seu voto afirmando que “o entendimento dos contribuintes sobre os efeitos limitados da ADI 15, ou seja, preservando a coisa julgada, encontrava amparo em inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, sobretudo no [já mencionado] REsp 1.118.893, julgado em 2011” (BRASIL, 2023h, p. 409-410):

O não recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes tinha fundamento constitucional. Baseava-se no controle difuso, na coisa julgada e no entendimento pacífico de que a *res judicata* era soberana e imutável. Não é possível, agora, exigir-se que o contribuinte proceda a recolhimentos retroativos [de 2007 até os dias atuais], sob pena, a meu juízo, de clara ofensa aos princípios da segurança jurídica e da proteção da legítima confiança.

Dessarte, todos os supramencionados Ministros votaram no sentido de modular os efeitos temporais da decisão para que tivesse eficácia *pro-futuro* a partir da publicação da ata de julgamento do acórdão relativo aos Temas 881 e 885.

Por outro lado, Ministros como Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes defenderam a tese da não modulação de efeitos, que restou vencedora. O Ministro Gilmar argumentou que “o próprio sistema já oferece segurança jurídica ao contribuinte com as fórmulas de preclusão” (BRASIL, 2023h, p. 416), pois só se pode cobrar aqueles tributos com período suscetível de cobrança, qual seja, 5 (cinco) anos.

Por sua vez, Luís Roberto Barroso entende que quem deixou de recolher os tributos a partir da decisão pela constitucionalidade em 2007, apostou na loteria. Em entrevista à TV Justiça (2023), o Ministro fez a seguinte afirmação:

Se você for num cassino e fizer uma aposta, você está num quadro de insegurança jurídica, você pode ganhar ou você pode perder, de modo que, a partir do momento em que o Supremo disse ‘o tributo é devido’ quem não pagou fez uma aposta, e aí, eu lamento; portanto, a insegurança jurídica não foi criada pela decisão do Supremo, [...] foi criada pela decisão de mesmo depois da orientação do Supremo de que era devido, continuar a não pagar e não provisionar.

Também nessa linha, Alexandre de Moraes entende que “a partir de 2007, permitir que outras decisões possam simplesmente postergar um posicionamento já definido pelo Supremo Tribunal Federal representaria o enfraquecimento da jurisdição constitucional” (BRASIL, 2023h, p. 283).

Diante das duas correntes interpretativas mencionadas acima, entende-se que o Supremo, ao deixar de modular os efeitos da decisão, permitindo sua retroatividade, acabou por privilegiar o Princípio da Isonomia Tributária e Livre Concorrência em detrimento aos Princípios da Coisa Julgada e da Segurança Jurídica. Apesar do entendimento firmado, os estudos desenvolvidos por este trabalho sinalizam que a modulação, de fato, surge como imprescindível para essa guinada jurisprudencial, porque estamos diante da alteração de algo que nunca foi decidido antes. Na ADI 15, julgada em 2007, nada foi dito quanto à manutenção ou não da coisa julgada favorável a determinados contribuintes, e sim somente 16 (dezesseis) anos depois, em 2023. Como dito anteriormente, isso só veio a ser suscitado a partir de 2015 com o advento do novo Código de Processo Civil ao prever que a declaração de inconstitucionalidade permite a propositura de ação rescisória.

Nesse contexto, este projeto de pesquisa percebe a existência de controvérsias acerca da aplicação mais adequada acerca da ponderação dos princípios supramencionados, o que será melhor detalhado no subitem 4.4.

4.3.2 Divergência quanto à aplicação do princípio das anterioridades

Além da modulação, a aplicação ou não de importante norma constitucional, qual seja, o princípio da anterioridade tributária, foi debatida à exaustão pelos Ministros do STF neste caso concreto. O referido princípio está no rol das limitações ao poder de tributar, discutido logo no primeiro capítulo deste trabalho.

Ministros como Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes divergiram quanto à aplicação do princípio da anterioridade no âmbito da discussão relativa aos Temas 881 e 885, pois entenderam que não era o caso de sua incidência, diferentemente da visão da maioria dos Ministros, como Barroso e Fachin, os quais votaram pela observância daquele princípio em proteção aos contribuintes.

Para Gilmar Mendes, não se faria necessária a aplicação dos princípios da anterioridade anual e/ou nonagesimal a partir de uma decisão da Suprema Corte, a qual declara a constitucionalidade de um ato normativo, pois só devem ser aplicados quando há instituição ou aumento, ainda que indireto, de tributos, conforme art. 150, inciso III, alíneas b e c, da CF/88 (BRASIL, 2023h, p. 91-92):

O caso em testilha trata de situação em que o Supremo Tribunal Federal declara a constitucionalidade de uma norma tributária, a qual já percorreu todo o percurso constitucional necessário para ser aplicada, ou seja, já observou, entre outros, os princípios da anterioridade. Ora, estaríamos, então, aplicando os referidos princípios duas vezes. E o pior, em uma situação fora da previsão constitucional, pois não cabe a esta Suprema Corte instituir ou aumentar tributo, nem mesmo indiretamente, na linha do art. 97, incisos I e II, do CTN [...].

Nessa mesma linha seguiu o Ministro Alexandre de Moraes, ao também entender que o princípio da anterioridade já foi aplicado em favor de todos os contribuintes quando da edição da Lei 7.689/1988. Além disso, ele avança o raciocínio (BRASIL, 2023h, p. 284):

[...] Em nenhum momento o Supremo Tribunal Federal havia afastado, de forma concentrada e com efeitos vinculantes, a constitucionalidade da lei. A lei existia, cumpriu seu período de anterioridade, e continuou valendo - o contribuinte, neste caso, conseguiu afastamento. Entretanto, não me parece que deva, a partir da manutenção da lei - pois o que houve foi a manutenção da lei no ordenamento jurídico -, ter que haver um novo período de anterioridade, seja anterioridade anual ou a noventena [...].

Para André Mendonça, “os marcos da anterioridade nonagesimal, por se tratar de CSLL, já foram observados a partir de 1988 e posteriormente todas as vezes que houve alteração do aspecto quantitativo desse tributo”. Fazê-lo incidir neste caso concreto representaria “aplicar essa limitação constitucional ao poder de tributar duas vezes, além de agravar a situação de desigualdade fiscal e desequilíbrio concorrencial” frente aos demais contribuintes que não chegaram a obter sentenças transitadas em julgado favoráveis à dispensa do recolhimento da CSLL (BRASIL, 2023h, p. 382).

Por outro lado, Barroso apresentou entendimento contrário ao defender a compreensão de que “a decisão judicial tem o condão de atrair mencionadas limitações constitucionais ao poder de tributar por representar norma jurídica nova ao contribuinte, aumentando-lhe a carga tributária individualmente percebida” (BRASIL, 2023h, p. 381).

Nessa linha, Rosa Weber e Edson Fachin entenderam que os pronunciamentos do STF, em sede de controle de constitucionalidade, ao traduzirem alteração no estado de direito no tocante à sentença proferida em relação jurídica de trato continuado contrastante ao que decidido pela Suprema Corte, são equiparáveis, no âmbito tributário, à instituição de um novo tributo. Justifica-se, portanto, a incidência dos princípios constitucionais da irretroatividade, da

anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal, conforme a natureza da espécie tributária e por razões de segurança jurídica (BRASIL, 2023h, p. 448).

Nesse cenário, tem-se que a publicação da ata de julgamento em controle concentrado ou em repercussão geral equivale ao primeiro dia de vigência da nova norma, que deverá produzir efeitos somente após os referidos períodos consecutivos das regras da anterioridade de acordo com a espécie tributária em questão.

Após a referida *vacatio*, as hipóteses de incidência descritas na lei automaticamente voltarão a produzir efeitos para todos os contribuintes que praticarem os fatos geradores da CSLL, sendo desnecessário o ajuizamento de qualquer ação por parte da Fazenda Pública. Esse entendimento também se aplica quando os polos da relação são opostos, no caso de haver coisa julgada favorável às Fazendas Públicas, reconhecendo a constitucionalidade de determinada exação ou declarando a existência de uma situação fática que lhe é favorável, e, posteriormente, o STF se manifestar em sentido contrário pela inconstitucionalidade, em controle concentrado ou em repercussão geral a favor dos contribuintes. A partir da eficácia dessa última decisão, os fatos por eles praticados não mais serão geradores da obrigação tributária, com efeitos imediatos.

Em suma, o posicionamento que prevaleceu na Corte foi o de que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral contrária à coisa julgada do contribuinte em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo termina por corresponder a norma jurídica que inova em relação ao contribuinte, impondo-o ônus tributário. Logo, por se equiparar à criação de um novo tributo, deverá observar, entre outros princípios, o da anterioridade tributária.

É importante destacar que esta pesquisa entende como imprescindível a aplicação do princípio da anterioridade por compreendermos que a volta da exigibilidade de um tributo equipara-se a instituição de um novo tributo. No caso da CSLL, refere-se à anterioridade nonagesimal.

Contudo, vale salientar que a presente discussão não faz diferença na prática para este caso concreto, visto que não acarreta em maior carga tributária. Diz-se isso em virtude da incidência da prescrição quinquenal diante do decurso de 17 (dezessete) anos entre a ADI nº 15 (2007) e o julgamento dos Temas 881 e 885 (2023). De qualquer modo, para efeitos de fixação de tese, tratar acerca da incidência desse princípio revela-se como uma discussão de mais alta relevância para o Direito Tributário.

Nessa conjuntura, Misabel Derzi (2009) defende a tese da irretroatividade da modificação de jurisprudência em matéria tributária, tendo em vista ser a decisão judicial norma jurídica que cria o direito para o caso concreto, estando permeada pela irretroatividade geral

(art. 5º, XXXVI da CF) e pela irretroatividade tributária (art. 150, III, a, da CF), devendo a nova norma jurídica individual que supera a jurisprudência consolidada ter efeitos prospectivos em observância ao princípio da boa-fé objetiva, da confiança e da segurança jurídica.

Quanto à irretroatividade, apesar de constar expressamente na tese exarada pelo STF, os estudos aqui desenvolvidos sinalizam para uma clara violação a este princípio por permitir a cobrança da CSLL a partir de 2007, conforme será melhor abordado na subseção seguinte.

4.3.3 Análise quantitativa e qualitativa dos votos dos ministros do STF

O presente título dedicar-se-á a realizar uma análise geral dos votos dos Ministros do STF no julgamento dos Temas 881 e 885, ressaltando a contagem total e o conteúdo de cada voto, conforme tabela a elaborada seguir. Veja-se:

Tabela 1 – Votos dos Ministros do STF

MINISTROS	VOTO PARA MODULAR OS EFEITOS DA DECISÃO	VOTO PARA APLICAR O PRINCÍPIOS DAS ANTERIORIDADES
Alexandre de Moraes	Contra	Contra
André Mendonça	Contra	Contra
Carmen Lúcia	Contra	A favor
Dias Toffoli	A favor	Contra
Edson Fachin	A favor	A favor
Gilmar Mendes	Contra	Contra
Luís Roberto Barroso	Contra	A favor
Luiz Fux	A favor	A favor
Nunes Marques	A favor	A favor
Ricardo Lewandowski	A favor	A favor
Rosa Weber	Contra	A favor
Total: 11 MINISTROS	6 VOTOS CONTRA; 5 VOTOS A FAVOR;	7 VOTOS A FAVOR; 4 VOTOS CONTRA

Fonte: elaborada pela autora.

Como se pôde observar na tabela acima, o entendimento dominante que permeou a Corte foi no sentido de não modular os efeitos do julgamento e de aplicar o princípio das anterioridades.

Assim, restou firmado que as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Trazendo a tese abstrata para aplicação no caso concreto estudado neste trabalho, tem-se que as coisas julgadas formadas em 1992 perderam seus alcances com o advento da decisão do STF na ADI 15 do ano de 2007, observada a anterioridade nonagesimal, visto se tratar de contribuição para a seguridade social (CSLL).

Por fim, foram unânimes os votos para darem provimento ao Recurso Extraordinário 949.297, impetrado pela Fazenda Nacional, que originou o Tema 881, assim como unânimes os votos para negarem provimento ao Recurso Extraordinário 955.227, relativo ao Tema 885, ambos já abordados neste capítulo.

4.3.4 Impactos oriundos do julgamento e cenário atual

Esta subseção é dedicada a tratar das implicações práticas para os contribuintes advindas do julgamento dos Temas 881 e 885 e o momento atual em que se situam os recursos extraordinários.

Em sua decisão original, o STF entendeu por ser devido o pagamento da CSLL desde 2007, o que inevitavelmente trazia à tona a incidência de multas pelo não recolhimento do tributo em razão da passagem de todos esses anos. Isso somado a todo o valor retroativo da obrigação principal acarretaria em um montante bastante significativo.

Logo, irressignada com a decisão proferida pelo STF, a empresa TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A opôs embargos de declaração em 09/05/2023 em que se discutiu a existência de vícios de obscuridade, contradição, omissão ou erro material no julgamento, além da modulação dos efeitos da decisão por razões de segurança jurídica.

A embargante aduziu os seguintes fundamentos (BRASIL, 2024, p. 8-9):

- (i) a diretriz do STF de que decisões em controle concentrado implicam cessação automática dos efeitos da coisa julgada é nova, nunca antes manifestada de maneira colegiada; (ii) a Corte não enfrentou adequadamente a temática da modulação dos efeitos da decisão; (iii) o STJ definiu, no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 pela impossibilidade de a decisão do STF afastar a coisa julgada formada em sentido

contrário à sua orientação; (iv) há necessidade de modulação de efeitos, em razão de superação do precedente firmado pelo STJ; (v) não existe jurisprudência anterior do STF sobre cessação de efeitos da coisa julgada em relações jurídicas de trato sucessivo; (vi) a limitação da coisa julgada em função de nova lei é expressamente prevista pelo Código de Processo Civil, o que não ocorre no caso de alteração de entendimento pelo Judiciário.

Também foram opostos embargos de declaração pelo CFOAB, FIESP e SINPEQ, estes na condição de *amici curiae* nos autos. Porém, o Tribunal, por maioria, resolvendo questão de ordem, manteve sua jurisprudência no sentido da ausência de legitimidade de *amicus curiae* para oposição de embargos de declaração.

Em relação às questões levantadas nos embargos pela TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A, o STF, em 04/04/2024, entendeu por não haver obscuridade, contradição, omissão ou erro material ao fundamento de que todas elas foram exaustivamente consideradas no julgamento de mérito dos Temas 881 e 885. Logo, inexistiriam os vícios apontados. Por outro lado, o Tribunal deu parcial provimento aos embargos para afastar exclusivamente as multas tributárias de qualquer natureza impostas aos contribuintes que tiveram decisão favorável transitada em julgado.

Logo, apesar do STF ter mantido o entendimento exarado em fevereiro de 2023 no sentido de não modular os efeitos da decisão de mérito, vencidos os Ministros Luiz Fux, Edson Fachin, Dias Toffoli e Nunes Marques, a Corte entendeu que, em relação à aplicação de multas punitivas e moratórias, deveria haver modulação com o fito de afastá-las, especialmente pela ausência de dolo ou má-fé na conduta daqueles contribuintes que detinham coisa julgada dispensando-os do pagamento da CSLL.

A tese relativa à retirada das multas foi levantada pelo Ministro André Mendonça, o qual foi acompanhado pelos ministros Luís Roberto Barroso, Presidente da Corte e Relator do caso, Nunes Marques, Dias Toffoli, Edson Fachin e Luiz Fux. Nesse ponto, ficaram vencidos os ministros Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes, Cristiano Zanin, Cármen Lúcia e Rosa Weber, que votou antes de se aposentar.

Uma das mencionadas multas tributárias refere-se àquela prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
[...]

Isso significa que, caso a decisão proferida em fevereiro de 2023 se mantivesse inalterada, o contribuinte titular de decisão judicial favorável transitada em julgado há mais de

30 anos, além de sofrer autuação fiscal retroativa aos últimos 5 anos, seria também obrigado ao pagamento de multa pelo não recolhimento do tributo devido.

Foi diante desse cenário, que ia de encontro a qualquer preceito de relação de boa fé e confiança estabelecida entre Fisco e contribuinte, que o Ministro André Mendonça (BRASIL, 2024, p. 73), entendendo pelo caráter sempre punitivo das sanções fiscais, defendeu que não houve o retardamento doloso ou culposo no cumprimento da obrigação tributária, pois o contribuinte estaria agindo de boa-fé ao cumprir uma decisão que já havia transitado em julgado ao seu favor. Para além, o referido Ministro também entendeu que, por um efeito de igualdade, a retirada das multas deveria se estender a todos os que não procederam com o recolhimento da CSLL, mesmo aqueles que não possuíam o efeito da coisa julgada, sendo essa última interpretação não acolhida pela maioria do Tribunal.

Entendimento contrário ao trazido acima foi o exarado pelo Ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2024, p. 81), que votou contra a retirada das multas, por compreender não ser cabível a discussão quanto à incidência das multas moratórias diante do que já prevê o art. 17 da Lei n. 9.779/1999, transcrito abaixo:

Art. 17. Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal.

Em sua visão, a retirada das multas violaria os fundamentos amparados na ordem econômica, notadamente o prestígio à livre concorrência, os quais foram considerados pelo Supremo quando do julgamento do mérito e da elaboração das Teses 881 e 885 de Repercussão Geral.

Já para o Ministro Barroso, apesar de entender que o contribuinte fez uma aposta em continuar não pagando a CSLL mesmo após declaração de sua constitucionalidade na ADI 15 de 2007, considerando devido, portanto, a incidência de juros de mora, afirmou que “a própria divisão do Supremo na definição da causa pareceu sugerir que não era absurda a posição de quem tinha trânsito em julgado favorável” (BRASIL, 2024, p. 82). Isso porque as decisões anteriores do STF e do STJ oscilaram entre dois extremos, gerando uma notória insegurança jurídica, acentuada ainda mais em razão de o STF, após anos decidindo que não tinha competência constitucional para apreciar a matéria, rever, em 2016, sua jurisprudência,

reconhecendo a natureza constitucional da controvérsia e sua repercussão geral, considerado o princípio da isonomia.

Deve-se lembrar que até o julgamento dos Temas 881 e 885, vigia no ordenamento jurídico a orientação do Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo 340) de que os efeitos da coisa julgada continuavam preservados mesmo após o julgamento da ADI 15 no ano de 2007. Esse foi um importante ponto para que os Ministros concluíssem pela inexistência de má-fé dos contribuintes pelo não pagamento do tributo.

Para Barroso (BRASIL, 2024, p. 283), “o STJ, mesmo que erradamente, firmou em recurso repetitivo uma tese que pode, sim, ter levado o contribuinte à crença razoável de que o tributo não seria mais devido”. Não seria adequado, portanto, “puni-lo como se ele tivesse atuado de má-fé depois de ter uma coisa julgada e uma decisão em repetitivo do STJ com linguagem inequívoca, a qual representa ato do poder público que surge com presunção de legitimidade”. Assim, a decisão dos embargos buscou neutralizar a vantagem competitiva que o contribuinte teve ao longo do período determinando o pagamento do tributo, mas retirando as sanções das multas em virtude de não vislumbrar dolo nesse caso específico.

É mister frisar que as questões levantadas nesse capítulo tratam de uma dívida bilionária, acaso mantidas as multas tributárias. Segundo números da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pelos menos 24 empresas são devedoras de multas, neste caso específico, em torno de 1 bilhão de reais (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2016). O quadro foi extraído do sistema da dívida ativa da PGFN que demonstra o total de R\$ 7 bilhões e 23 milhões devidos, incluindo as multas e R\$ 6 bilhões e 20 milhões, excluindo as multas. São, portanto, uma diferença de aproximadamente 1 bilhão.

Antes do julgamento dos embargos, algumas das empresas afetadas, como é o caso do grupo de supermercados GPA (2023), já haviam se pronunciado sobre o drástico prejuízo advindo da decisão do Supremo. A empresa projetou uma dívida de R\$ 290 milhões de reais, considerando processos em andamento desde 2007, bem como os valores não recolhidos nos últimos cinco anos.

Dessarte, revendo seu posicionamento inicial, o STF decidiu, em 04 de abril de 2024, por 6 votos a 5, que as empresas que não pagaram a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por estarem acobertadas por decisões favoráveis transitadas em julgado não podem receber multas tributárias punitivas e moratórias, cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13.02.2023). Ficou preservada, porém, a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos a título de multa de qualquer natureza.

Analisando criticamente o julgamento dos embargos, é de se entender como um certo retraimento do STF em relação ao que foi decidido em fevereiro de 2023, visto que, dessa vez, foram considerados os impactos advindos pelos quais uma busca, a qualquer custo, pela livre concorrência e isonomia tributária podem causar. Ao fim e ao cabo, significa dizer que o Supremo percebeu os abalos acarretados pela sua decisão original, tanto que pretendeu atenuá-los quando da análise dos embargos. A questão da incidência ou não das multas tributárias, na realidade, é consequência decorrente da opção pela não modulação dos efeitos temporais da decisão de mérito.

Portanto, a reforma de entendimento no tocante às multas procurou, contraditoriamente, alcançar uma noção de equilíbrio, serenidade e justiça tributária que foi prontamente desconsiderada quando da completude do julgamento de mérito dos Temas 881 e 885. Serviu para acentuar, porém, a estridente necessidade de modulação de efeitos da decisão em sua totalidade, o que nos leva a refletir acerca de uma indispensável revisão na tese exarada pelo STF, conforme será visto na subseção a seguir.

4.4 Coerência ou inadequação da tese firmada pelo STF no contexto do ordenamento jurídico brasileiro? Reflexões finais quanto ao julgamento mais adequado à luz do Estado Democrático de Direito

Como visto no subitem 4.3.1, ficou assentado que não haverá modulação de efeitos da decisão de mérito dos Temas 881 e 885, salvo quanto à exclusão das multas. Essa exceção alcança apenas os contribuintes que detinham decisão transitada em julgado a seu favor e não abre qualquer possibilidade de repetição de indébito.

No entanto, partindo do pressuposto que o julgamento do Supremo não foi adequado, torna-se pertinente detalhar agora os por quês da não adequação e apontar a devida retificação em prol de conformar os fundamentos da decisão às diretrizes do Estado Democrático de Direito.

O cerne da questão concentra-se em discutir se realmente os efeitos da coisa julgada deveriam ser considerados cessados em 2007, isto é, após o julgamento da ADI nº 15. Pois bem, a referida ADI se limitou a declarar a constitucionalidade da cobrança da CSLL, nada dizendo em relação aos que já possuíam sentença judicial favorável transitada em julgado. Nada disse, pois, naquela época e tradicionalmente falando, a jurisprudência dos Tribunais Superiores apontava para uma especial proteção à coisa julgada. Tanto é que o STJ, julgando o Tema Repetitivo 340, quatro anos após a ADI 15, assentou que os contribuintes detentores de coisa

julgada favorável, na qual se previa a inconstitucionalidade do tributo, não deviam esse tributo, mesmo posteriormente advindo o julgamento daquela ação direta em sentido contrário.

A ideia da jurisprudência do Supremo tradicionalmente proteger a coisa julgada, admitindo sua flexibilização apenas mediante ação rescisória, pôde ser visualizada no subitem 4.3.1 deste trabalho. Como já visto, tal compreensão regeu o Plenário no mínimo até 2014, ano em que foi apreciado o Tema nº 494/RG, o qual tratou de relação de trato continuado entre empregados e empregador, e não da coisa julgada tributária, sendo certo que esta só veio a ser discutida em 2023.

Logo, não é adequado aferir que em 2007 fosse pacífico que a coisa julgada formada em 1992 deixasse automaticamente de ter eficácia para o futuro após a ADI 15, visto que esse ponto foi abordado e decidido apenas em fevereiro de 2023. Além do mais, ao contrário do que foi interpretado, o fato do Tema 733 ter excetuado, em sua tese, a coisa julgada que trata de relações de trato sucessivo, não quer dizer que, à época, já fosse deduzível a dispensabilidade da ação rescisória nesse caso. Na verdade, evidenciou apenas que a matéria não foi enfrentada na ocasião desse julgamento, sendo ineditamente tratada nos Temas 881 e 885.

De forma a comprovar o argumento aludido acima, tem-se o dilema criado para alguns contribuintes em que, além de terem obtido coisa julgada prevendo a inconstitucionalidade da CSLL antes da ADI 15, obtiveram outra coisa julgada, essa depois daquela ação direta, confirmando a manutenção dos efeitos da primeira decisão. É o caso da empresa Vogel, do Grupo Algar Telecom, duplamente protegida pela coisa julgada, na qual se assentou não ser devido o tributo. Em casos como esses, fica ainda mais evidente a inconstitucionalidade da cobrança retroativa a 2007, reforçada pela dupla diligência do sujeito passivo. A questão foi recentemente trazida em matéria veiculada pelo Valor Econômico, em 26/01/24, produzida por Marcela Villar, conforme trechos citados abaixo (2024):

O caso é peculiar. A empresa havia conseguido duas sentenças contra o pagamento de CSLL. Uma foi obtida no ano de 1992 (processo nº 015/V/989/UDJ). A outra em 2014 (processo nº 2001.38.03.003313-8), sete anos após o STF definir que a contribuição, criada em 1988, é constitucional (ADI 15). Como uma das decisões é posterior ao julgamento de 2007, a juíza entendeu que a empresa só deveria voltar a ser tributada a partir de 2023. [...]

Segundo ela [Daniela Silveira Lara, sócia do escritório Rolim, Goulart, Cardoso Advogados, que atua no caso], o cliente foi conservador e teve o direito assegurado duas vezes. ‘Depois do julgamento da ADI 15, surgiu a dúvida se a coisa julgada de 1992 se sobrepõe a qualquer decisão posterior, porque a coisa julgada é como se fosse lei para a parte. E o Judiciário entendeu que prevalece a decisão. Então a empresa ficou tranquila’ [...]. Nesse intervalo, houve outro precedente favorável aos contribuintes contra o pagamento de CSLL – um julgamento do ano de 2011 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recurso repetitivo. Além disso, o Supremo chegou a entender que a matéria era infraconstitucional, ou seja, quem teria a última

palavra seria, de fato, o STJ. Depois disso, mudou-se o entendimento e o Supremo considerou a CSLL constitucional. [...]

A juíza Federal Raquel Fernanda Perrini deu a liminar para evitar que se atingisse o ‘direito individual que já estava incorporado ao patrimônio jurídico’ da empresa. ‘Razoável, assim, que os efeitos prospectivos do julgamento operem apenas após a publicação da ata de julgamento dos Temas 881 e 885 (13 de fevereiro de 2023), ocasião em que a impetrante teve ciência de que deve pagar a CSLL’, diz (processo nº 5034507-07.2023.4.03.6100).

Avançando na reflexão, este trabalho propõe uma análise quanto a uma possível contradição externa provocada pelo posicionamento do Tribunal no que tange ao respeito à irretroatividade. Conforme citado na subseção anterior, a proposição 2 da tese trata da possibilidade de interrupção automática dos efeitos temporais das decisões transitadas em julgado que versem sobre relações de trato sucessivo, respeitados, entre outros princípios, o da irretroatividade. Porém, a Corte, ao considerar ser a CSLL devida desde 2007 para aqueles que possuíam coisa julgada favorável, determinou uma volta no tempo até o julgamento da ADI 15, ocorrido em 14 de junho de 2007, em vez de guiar-se pela irretroatividade, princípio destacado expressamente em sua tese.

Isso, do ponto de vista defendido por esta pesquisa, fere a irretroatividade, sobretudo considerando que, ao julgar os Temas 881 e 885, o STF, pela primeira vez, declarou que uma decisão transitada em julgado poderá ser desconstituída automaticamente, em se tratando de relações de trato continuado. Ou seja, com o julgamento dos referidos temas, passaram os contribuintes a dever, retroativamente a 2007, tributo considerado indevido até tal julgamento, dedução extraída principalmente em razão do julgado do STJ em 2011. Logo, a opção pela não modulação dos efeitos da decisão acabou por acarretar no efeito adverso pelo qual o Tribunal buscou prevenir-se na elaboração da tese de repercussão geral.

Avançando nessa ideia de contradição, o Supremo, no ano de 2022, para efeito de modulação dos efeitos de suas decisões e preservação da segurança jurídica, formou recente precedente em matéria tributária, mesma seara abordada neste trabalho, porém com decisão contrastante a aqui discutida.

Trata-se do RE 912.888-ED, de Relatoria do Min. Alexandre de Moraes, com o Min. Luiz Fux como redator para o acórdão, julgado os embargos de declaração em 01/12/2022. O referido RE tratou da constitucionalidade da exigência do ICMS sobre a assinatura básica mensal dos serviços de telefonia, fixando o marco para sua cobrança a partir da data da publicação da ata de julgamento do acórdão no qual o mérito foi apreciado, isto é, 21/10/2016.

Para embasar sua tese de modulação de efeitos nesse julgamento, que restou vencedora, o Ministro Fux mencionou a expectativa legítima dos contribuintes à não incidência do ICMS sobre as atividades custeadas pela assinatura básica sem franquia de minutos. Para ele, a

estabilidade decorria, dentre outras circunstâncias, do fato de o STJ possuir jurisprudência pacífica em favor dos contribuintes paralelamente à existência de decisões do STF dando por infraconstitucional ou dependente de reexame de provas a análise da matéria. Incidiu, portanto, o art. 927, § 3º do CPC, *in verbis*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

[...]

Note-se que as duas circunstâncias aludidas acima também se fizeram presentes nos casos concretos dos Temas 881 e 885: havia jurisprudência predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, com decisão favorável ao contribuinte em sede de recurso repetitivo nº 1118893/MG (Tema Repetitivo 340), hipótese expressamente mencionada pelo art. 927, § 3 do CPC, transcrito alhures; e, por vários anos, o Supremo considerou que o debate relativo à CSLL não alcançava estatura constitucional, tanto que inadmitiu, de pronto, recursos extraordinários e agravos (RE 473.214 AgR, Segunda Turma, ministro Joaquim Barbosa, DJe de 23 de maio de 2008; ARE 861.473 AgR, Primeira Turma, ministro Roberto Barroso, DJe de 19 de maio de 2015), vindo reconhecer apenas no ano de 2016 a constitucionalidade da matéria. Logo, nada mais coerente do que também modular os efeitos neste julgamento.

Destaca-se aqui o curto lapso temporal entre essa decisão e a proferida nos Temas 881 e 885, qual seja, pouco mais de 2 meses. Ao invés de seguir seu recente precedente e mais uma vez prestigiar questões relativas à segurança jurídica e à previsibilidade, o STF optou por inovar e provocar uma guinada jurisprudencial, ferindo o princípio da proteção da confiança, ao estabelecer a cobrança da CSLL retroativamente ao ano de 2007.

Levando, pois, em consideração o julgado anterior do STJ, a reflexão de que a dispensa de ação rescisória somente restou chancelada no julgamento de fevereiro de 2023, não tendo sido dela abordada no julgamento de 2007, bem como o entendimento por vários anos de que se tratava de matéria infraconstitucional, findo somente em 2016, revela-se como imprescindível uma reforma na tese de modo a adotar a modulação de efeitos temporais para que a decisão dos temas 881 e 885 surta efeitos apenas a partir de 13.2.2023. Tal proposta de revisão da tese visa adequar este precedente do Supremo às diretrizes do Estado Democrático de Direito no que tange a cumprir e a fazer cumprir o primado da segurança jurídica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta parte conclusiva, não se pode perder de vista que o objetivo geral da pesquisa que norteia este trabalho fora o de analisar o julgamento de dois recursos extraordinários (949.297 e 955.227), submetidos ao rito da repercussão geral, em que se decidiu sobre a cessação dos efeitos futuros da coisa julgada, nas relações tributárias de trato sucessivo, quando a decisão estiver em desacordo com pronunciamento vinculante do Supremo Tribunal Federal que lhe sobrevenha. Nessa linha, a diferença entre os referidos recursos reside no modelo de constitucionalidade empregado quando do pronunciamento do Plenário: enquanto o Tema 881 discutiu a mencionada cessação sob o âmbito do controle concentrado, o Tema 885 a abordou diante do controle difuso, com e sem repercussão geral. Como este e aquele caso são complementares, o STF entendeu por fixar uma só tese de modo a definir de forma completa o tema e promover soluções uniformes nos dois processos. Porém, foi contra a decisão firmada que este trabalho se insurgiu, visando, ao fim, propor uma revisão na tese de modo a adotar a técnica de modulação de efeitos.

No primeiro capítulo deste trabalho, logo após a introdução, foi feita uma contextualização geral do início da controvérsia até chegar ao Plenário do Supremo Tribunal Federal. Verificou-se que o litígio foi iniciado logo após a promulgação da Lei nº 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob a alegação de que ela possuía vícios de inconstitucionalidade. A partir daí, alguns contribuintes obtiveram decisões transitadas em julgado no ano de 1992, dispensando-os do recolhimento da CSLL. Porém, em 2007, por meio da ADI 15, o STF considerou o referido tributo constitucional, gerando o seguinte imbróglio: o recolhimento era devido por todos ou aqueles que obtinham coisa julgada favorável continuavam desobrigados ao pagamento? Observou-se que, em 2011, o Superior Tribunal de Justiça, julgando o Tema Repetitivo 340, assentou que as decisões transitadas em julgado em 1992 continuavam válidas independentemente do posicionamento exarado pelo STF na ADI 15. Ademais, no ano de 2014, julgando o Tema 733, o Supremo proferiu entendimento no sentido de que suas declarações de constitucionalidade ou inconstitucionalidade não provocam a imediata rescisão das coisas julgadas formadas anteriormente em sentido contrário, pois somente através de propositura de ação rescisória é que seus efeitos poderão ser cessados. O detalhe encontra-se no final da tese firmada: o STF exceceu desse entendimento aquela coisa julgada que verse sobre trato sucessivo. A partir daí, surge outra controvérsia: o que essa exceção realmente pretendeu exprimir? Que aquela decisão que se refere a relações de trato continuado estariam na contramão da tese e, portanto, seriam passíveis de rescisão imediata?

Ou apenas que o Plenário optou por não ventilar diretamente essa matéria naquele julgamento? O fato é que, cerca de 2 anos depois, em 2016, o STF superou o entendimento de que a questão da cobrança da CSLL era matéria infraconstitucional, isto é, a cargo do STJ, e passou a considerar como assunto constitucional, colocando os recursos 949.297 e 955.227 sob regime de repercussão geral.

Sobrevindo o julgamento apenas em 08 de fevereiro de 2023, o STF pretendeu elucidar as dúvidas suscitadas acima. Decidiu, portanto, que a partir da ADI 15, quando se entendeu pela constitucionalidade da CSLL, a subsistência da coisa julgada em favor de quem obteve a decisão de 1992 geraria uma posição concorrencial injusta e de desvantagem para todos os demais. Logo, após 2007, o Tribunal assentou que a coisa julgada cessou seus efeitos, considerando o tributo devido por todos desde esse momento. E mais, de forma imediata, isto é, entendeu-se que a exceção estabelecida no Tema 733, julgado em 2014, realmente permitia a dispensabilidade da ação rescisória em se tratando de relação de trato sucessivo, a qual está inserida a CSLL. Contra essa decisão, foram opostos embargos de declaração em 09/05/2023, sendo dado parcial provimento em 04/04/2024 no sentido de retirada das multas tributárias para aqueles que possuíam coisa julgada favorável, mantidos os juros de mora e a correção monetária.

Ao longo dessa linha do tempo até chegar ao desfecho final, o primeiro capítulo discorreu sobre as limitações ao poder de tributar, notadamente sobre os princípios da anterioridade e irretroatividade tributárias. Perpassou também pelo modelo híbrido de controle de constitucionalidade adotado no Brasil, diferenciando os controles concentrado e difuso e dando ênfase ao processo de abstrativização daquele último. Logo após, foram apontadas algumas constatações extraídas do voto da Ministra Rosa Weber, dentre as quais se destacaram a alteração no estado de direito como sendo um dos efeitos das decisões do STF em controle de constitucionalidade, bem como a cessação automática da eficácia para o futuro das sentenças transitadas em julgado em contrariedade ao entendimento do Supremo que versarem a respeito de relações jurídicas de trato continuado. Ainda neste momento, “abriu-se parênteses” para tratar da arguição de mutação constitucional do art. 52, X, CF/88 levantada no julgamento dos Temas 881 e 885 e fomentada pelo Ministro Luís Roberto Barroso, o qual argumentou que a resolução do Senado possuiria a simplória finalidade de publicizar as decisões de inconstitucionalidade do STF em controle difuso com repercussão geral, não configurando requisito para a atribuição de efeitos vinculantes *erga omnes*.

Posteriormente, o segundo capítulo abordou as garantias constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica, demonstrando a relevância de tais institutos para o ordenamento

jurídico brasileiro. Adentrando no objeto de estudo do presente trabalho, pretendeu-se diferenciar as relações jurídicas tributárias, dando enfoque nas sucessivas, a exemplo da CSLL. Outrossim, tratou-se acerca dos efeitos da coisa julgada perante pronunciamento posterior do STF tanto sob a ótica da decisão que versa sobre relações instantâneas quanto sobre relações sucessivas, abordando a cláusula *rebus sic stantibus*, extraída do art. 505, I, do CPC/15, bem como a tese de desnecessidade de ação rescisória defendida pelo Supremo.

No terceiro capítulo, utilizando-se do aparato jurisprudencial do STF, foram selecionados, conhecidos e analisados criticamente precedentes correlatos aos Temas 881 e 885, os quais possibilitaram a produção de reflexões acerca do posicionamento da Corte Constitucional sobre a temática estudada, contribuindo, assim, para o ideal de construção de respostas para algumas indagações que nortearam este trabalho, firmando, de certo modo, seu objeto. Apresentou-se duas diferentes teses de argumentação levantadas na lide aqui examinada, em que uma pregou a prevalência da coisa julgada e a outra defendeu a supremacia da isonomia tributária, restando essa última como predominante no julgamento.

Em seguida, destrinchou-se a tese firmada, de autoria do Ministro Barroso, a qual foi dividida em duas proposições: a primeira referiu-se às decisões do STF em controle difuso antes da instituição do regime de repercussão geral, inferindo que não possuem o condão de impactar automaticamente a coisa julgada ora formada; já a segunda, com maior controvérsia, ocupou-se das decisões em controle concentrado e difuso com repercussão geral, concluindo pela possibilidade de interrupção de forma automática da coisa julgada nas relações de trato sucessivo. Ainda neste momento, foram analisadas divergências dos ministros relativas à modulação de efeitos da decisão e à aplicação do princípio das anterioridades, além de ter sido elaborada uma tabela ressaltando a contagem total e o teor do voto de cada um no julgamento. Na sequência, pretendeu-se trazer o cenário atual em que se encontra os recursos extraordinários, versando acerca dos embargos de declaração opostos pela empresa TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A e o parcial provimento dado pelo STF no tocante à retirada das multas tributárias de qualquer natureza.

Arrematando a pesquisa que originou o presente trabalho, este capítulo sugeriu uma reforma na tesa exarada pelo Supremo ao considerar a existência de um certo grau de insegurança jurídica e de interesse social na resolução da questão que deve ser levado em consideração para fins de modulação de efeitos. Assim, diante da análise do caso concreto, penso que se destacam 3 (três) principais correntes de interpretação, expostas a seguir.

A primeira corrente seria aquela que reputa indispensável a propositura de ação rescisória para fazer cessar os efeitos da coisa julgada quando de manifestação superveniente

do STF, mesmo em se tratando de relação tributária de trato continuado. Essa perspectiva remete a um ideal de proteção ao instituto da segurança jurídica e da coisa julgada, compreendendo que somente uma ação específica movida para esse fim seria capaz de afastar a eficácia de uma decisão transitada em julgado. Não é outro o entendimento de Priscilla Cavalcante, observado no segundo capítulo deste trabalho, no sentido de que, havendo uma decisão com trânsito em julgado ordenando uma certa situação, é preciso que uma decisão judicial posterior altere aquele mandamento para fazer cessar seus efeitos, conforme preconiza a literalidade do art. 505, I, do CPC/15. Ademais, para esta corrente, não há como se admitir a possibilidade de rescisão após o transcurso do lapso temporal de 2 anos (art. 975, CPC/15), sob pena de se limitar desmedidamente a garantia fundamental da coisa julgada, a ponto de enfraquecer o seu núcleo essencial. Frise-se que toda essa perspectiva foi afastada com vistas a adotar o entendimento articulado no parágrafo a seguir.

A segunda corrente seria a que entende como automática a cessação dos efeitos da coisa julgada diante de pronunciamento ulterior da Corte em sentido contrário por considerar acionada a cláusula *rebus sic stantibus*. Essa visão atribui um poder tão expansivo às decisões proferidas pelo STF que basta a sua manifestação para que se rescinda imediatamente a decisão transitada em julgado que o contrarie. Tal pensamento, visando assegurar a supremacia da Corte Constitucional, foi defendido pelo Ministro Barroso e sobressaiu no caso concreto aqui estudado.

Por fim, a terceira corrente é a que está no entremeio das duas mencionadas acima, isto é: aceita a dispensabilidade da ação rescisória, como defendido na segunda visão, mas julga imperiosa a aplicação de efeitos prospectivos a fim de resguardar a eficácia da coisa julgada de 1992 até fevereiro de 2023, prestigiando a proteção à confiança e a segurança jurídica, conforme defende a primeira corrente. Essa é a visão a qual adoto, unindo-me aos vencidos votos de Luiz Fux, Edson Fachin, Nunes Marques, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski quando do julgamento dos Temas 881 e 885.

Existe ainda uma quarta corrente, mais conservadora do que a primeira, que prega a inadmissibilidade total de ação rescisória em matéria tributária diante de decisão superveniente da Suprema Corte. Como pôde ser observado no primeiro capítulo deste trabalho, autores como Helenilson Cunha Pontes, Sacha Calmon e Luiz Guilherme Marinoni, defendem que a coisa julgada é insuscetível de ser eliminada até mesmo pela via da ação rescisória justamente porque o STF não pode ter a prerrogativa de inutilizar o controle difuso de constitucionalidade que estaria sempre na dependência de uma eventual e futura adequação ao posicionamento do Tribunal. Para eles, a decisão individual estaria em conformidade com o estado de direito

existente na época de sua prolação e não poderia se nortear pela decisão do STF exatamente porque ela foi posterior àquele momento, sendo materialmente impossível regular a conduta dos contribuintes com base nela. Assim, permitir que as soluções para os casos concretos possam ser sempre reabertas, a qualquer momento, resultaria na erradicação por completo da segurança jurídica e da estabilidade do direito.

Apesar da linha de raciocínio acima ser defendida por célebres autores, o fato é que, com o advento do Código de Processo Civil de 2015, a legislação previu a possibilidade de ação rescisória por violação manifesta de norma jurídica (art. 966, V, CPC/15), sendo certo que a atual jurisprudência orienta-se pela admissibilidade do ingresso de tal ação para rescindir decisão transitada em julgado que aplicou norma declarada inconstitucional pelo STF ou quando deixou de aplicar norma reconhecida constitucional pela Corte. Portanto, apesar da corrente ora mencionada enriquecer a reflexão proposta por este trabalho, encontra-se defasada diante do ordenamento jurídico atual.

Destarte, considerando as 3 primeiras correntes, este trabalho busca levantar a terceira como a mais adequada para a solução do caso concreto ora estudado. A primeira corrente revela um entendimento já superado, de certa forma, pela jurisprudência do STF, principalmente no cenário pós julgamento dos Temas 881 e 885, pois ela representaria a retirada do poder expansivo de suas decisões. É improvável, pois, que o Supremo venha a recuar na inteligência vigente de que sua declaração, seja de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, tenha aptidão de desconstituir automaticamente casos julgados que versem sobre trato sucessivo. Por outro lado, o referido poder está consoante com a segunda corrente, a qual este trabalho julga inadequada frente à necessidade de modulação de efeitos da decisão em prol do contribuinte por motivos de segurança jurídica e em proteção à confiança, assunto tratado ao longo de toda a pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Arruda; MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. **Modulação**: momento adequado, competência, critérios à luz de exemplos da jurisprudência. *Suprema: revista de estudos constitucionais*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, 2021. Disponível em: < <https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/21> >. Acesso em: 22 dez. 2023.

AMARO, Luciano da Silva. **O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade**. São Paulo: RDT n° 25/6, 2011.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Forense, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PFGN/CRJ n° 492/2011 de 26.05.2011**. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf/view> >. Acesso em 17 Dez. 2023a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. S1 - Primeira Seção. **Recurso Especial (REsp) n° 1.118.893 MG**. Relator: Arnaldo Esteves Lima. Acórdão. Julgado em: 23.03.2011, DJ 06.04.2011. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900111359&dt_publicacao=06/04/2011 >. Acesso em 17 Dez. 2023b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 15-2 DF**. Relator: Sepúlveda Pertence. Acórdão. Julgado em: 14.06.2007, DJ 31.08.2007. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298> >. Acesso em 22 Nov. 2023c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário (RE) n° 138.284**. Relator: Carlos Velloso. Acórdão. Julgado em: 01.07.1992, DJ 28.08.1992. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091> >. Acesso em 16 Dez. 2023d.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) n° 590.809 RS**. Relator: Marco Aurélio. Acórdão. Julgado em: 22/10/2014, DJ 24/11/2014. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880> >. Acesso em 17 Dez. 2023e.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 611.503 SP**. Relator: Teori Zavascki. Acórdão. Julgado em: 20/08/2018, DJ 19/03/2019. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749386268> >. Acesso em 17 Dez. 2023f.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 730.462 SP**. Relator: Teori Zavascki. Acórdão. Julgado em: 28/05/2015, DJ 09/09/2015. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495> >. Acesso em 17 Dez. 2023g.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 949.297 CE**. Relator: Edson Fachin. Acórdão. Julgado em: 08.02.2023, DJ 13.02.2023. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf> >. Acesso em 12 Nov. 2023h.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 955.227 BA**. Relator: Luís Roberto Barroso. Acórdão. Julgado em: 08.02.2023, DJ 13.02.2023. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357657888&ext=.pdf> >. Acesso em 12 Nov. 2023i.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 90497 CE**. Relator: Frederico Azevedo. Acórdão. Julgado em: 03.09.2009, DJ 21.09.2009. Disponível em: < https://www4.trf5.jus.br/data/2009/09/200181000081139_20090918.pdf >. Acesso em 17 Dez. 2023j.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário (RE) nº 949.297 CE**. Relator: Luís Roberto Barroso. Acórdão. Julgado em: 04.04.2024, DJ 09.04.2024. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15369230017&ext=.pdf> >. Acesso em 28 Ago. 2024.

CALMON, Sacha. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CALMON, Sacha. **Da impossibilidade jurídica de ação rescisória de decisão anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1996.

CAVALCANTE, Priscilla Emanuelle de Melo. **Eficácia Vinculante no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária: repetição do indébito, ação rescisória, superação do precedente e modulação de efeitos**. Goiânia: Espaço Acadêmico, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book.

DA SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. Vol. 2. 7ª Ed. Salvador: Jus, 2012.

GPA revisa processos de CSLL após decisão do STF. **UOL**, 09 fev. 2023. Disponível em: < <https://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2023/02/09/gpa-revisa-processos-de-csll-apos-decisao-do-stf.htm#:~:text=S%C3%83O%20PAULO%20%28Reuters%29%20-%20O%20grupo%20de%20supermercados,na%20Justi%C3%A7a%20o%20direito%20definitivo%20de%20n%C3%A3o%20pagarem> >. Acesso em: 22 de julho de 2023.

Justiça impede receita de fazer cobrança retroativa de csll. **Valor Econômico**, 26 de jan. 2024. Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/01/26/justica-impede-receita-de-fazer-cobranca-retroativa-de-csll.ghtml> >. Acesso em 01 Set. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010a.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010b.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedente obrigatórios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010c.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Gilmar. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Ministro Barroso explica julgamento sobre coisa julgada em matéria tributária. **TV justiça**, 10 fev. de 2023. Disponível em: < https://www.youtube.com/watch?v=F2-2bdXU_bg >. Acesso em 02 Jul. 2023.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 2004. Tese (Doutorado em Direito Público) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa Julgada e Precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**. São Paulo: Noeses, 2012.

PGFN defende cobrança da csll em controvérsia judicial. **Ministério da Fazenda**, 10 abr. 2016. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/abril/pgfn-defende-cobranca-decsll-em-controversia-judicial> >. Acesso em: 02 Jul. 2023.

PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa julgada tributária**. São Paulo: Dialética, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte**. Legalidade, não-surpresa e proteção a confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos**: teoria geral e espécies. Niterói: Impetus, 2013.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a coisa julgada tributária**. Brasília, 2021.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

STF. **Glossário Jurídico**. Verbete amicus curiae. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/glossario.asp> >. Acesso em: 20 Jul. 2023.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum. 42 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 3 v.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Coisa julgada em matéria constitucional**: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Brasília: STJ, 2005.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Da Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Da Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.