



Pietra Altruda

**COISA JULGADA E SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO SOBRE O TEMA 881
E 885 DO STF**

**Monografia apresentada à
Escola de Formação da
Sociedade Brasileira de
Direito Público – SBDP, sob
a orientação de Lucca
Ferreira Nunes.**

**SÃO PAULO
2023**

Agradecimentos

Ao reconhecer que essa monografia foi fruto de um ano enquanto integrante da Escola de Formação Pública, percebo que, apesar de ser a única autora, de fato, do texto, muitas outras pessoas influenciaram minha jornada até aqui e colaboraram, de diversas formas, para a finalização desse trabalho.

Agradeço, em primeiro lugar, à minha família, em especial, aos meus pais, Adilson e Elizabeth, por todo o incentivo e suporte ao meu desenvolvimento acadêmico, e à minha irmã, Stephany, por ter me apoiado em todos os momentos de angústia ou vitória que percorreram a trajetória da minha pesquisa, mesmo que a um oceano de distância.

Agradeço também ao meu orientador, Lucca, por toda atenção e disposição em me auxiliar, desde o início, além de propor inúmeros diálogos sobre o tema, durante o processo de desenvolvimento dessa monografia e à banca examinadora, representada pelo Gabriel Mello, com seus prudentes comentários, fundamentais para o aperfeiçoamento da minha pesquisa.

Agradeço também ao meu Professor, Jacintho Arruda Câmara, por ter me apresentado o projeto da EFp e por ter me incentivado a participar do processo seletivo.

Agradeço ainda a toda a Equipe da Escola de Formação Pública, pelo excelente trabalho realizado e por serem responsáveis pela formação de senso crítico e consolidação da vontade de dedicação acadêmica entre tantos estudantes.

Por último, mas nem de longe menos importante, agradeço a 26ª turma da Escola de Formação, a todos amigos e colegas, por terem feito deste ano mais leve, provocativo e memorável na história da minha graduação.

“As únicas coisas eternas são as nuvens.”

Mario Quintana

Resumo: A presente monografia busca apresentar como os Ministros do Supremo Tribunal Federal julgaram os Temas 881 e 885, relativos ao conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão em controle de constitucionalidade, concentrado e difuso, desfavorável ao contribuinte. Tal julgado provocou uma grande repercussão na mídia e muito se criticou a intitulada “relativização da coisa julgada”. Por meio de uma análise qualitativa dos argumentos trazidos no acórdão, busco entender quais foram os fundamentos dessa decisão, se os Ministros acordaram entre si e se os argumentos apresentaram coerência externa. Após a análise, apesar da tese ter sido unânime, em exceção à proposta de modulação de efeitos, identifiquei a existência de diversos pontos inconclusivos e controversos no acórdão.

Palavras-chave: Controle de constitucionalidade; Segurança jurídica; Coisa julgada; Relação tributária de trato sucessivo; Modulação de efeitos.

Sumário

1	Introdução ao tema	6
2	Pergunta e hipótese de pesquisa	15
3	Sub-perguntas	16
4	Metodologia	16
5	Sobre os Temas 881 e 885	17
5.1	Tema 881	20
5.1.1	Eventos cronológicos de destaque - Tema 881	22
5.2	Tema 885	24
5.2.1	Eventos cronológicos de destaque - Tema 885	25
5.3	Análise dos acórdãos	27
5.3.1	Quanto à expressa menção à flexibilização da coisa julgada	27
5.3.2	Quanto ao alcance dos efeitos das decisões em controle difuso e concentrado de constitucionalidade	33
5.3.2.1	Quanto aos efeitos: Controle concentrado	34
5.3.2.1.1	Súmula 239	36
5.3.2.1.2	Tema 494	37
5.3.2.1.3	Tema 733	38
5.3.2.2	Quanto aos efeitos: Controle difuso	42
5.4	Quanto à segurança jurídica	49
5.4.1	Quanto à modulação de efeitos	49
5.4.1.1	Em favor da modulação de efeitos	49
5.4.1.2	Em desfavor da modulação de efeitos	55
5.4.2	Quanto à anterioridade	57
6	Conclusão	60
7	Referências bibliográficas	66

1 Introdução ao tema

A Constituição Federal de 1988 declara, em seus artigos 1^o¹ e 3^o², que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, com uma série de fundamentos, tais como a cidadania, a dignidade e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e de objetivos fundamentais, tais quais construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir desigualdades e promover o bem de todos.

Ao mesmo tempo, prevê uma série de direitos individuais e coletivos, direitos sociais e políticos, ao longo de todos os seus artigos, com especial atenção aos artigos 5^o³ e 6^o⁴ da Carta Maior.

Nesse contexto, o poder de tributar do Estado ganha fundamental importância na medida em que assegura ao Estado, mediante sua função arrecadatória, os recursos com os quais atuará em prol de todos esses objetivos

¹ "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

V - o pluralismo político."

² "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

³ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)"

⁴ "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária (Incluído pela Emenda Constitucional nº 114, de 2021)"

e direitos, por meio da prestação de serviços públicos essenciais e da implementação de políticas públicas, por exemplo.

Ao mesmo tempo, também é função primordial do Estado Democrático de Direito assegurar direitos e garantias fundamentais, dentre os quais estão as garantias do contribuinte, o sujeito obrigado por lei ao pagamento de tributos. Não à toa, no capítulo da Constituição Federal dedicado ao sistema tributário nacional, consta seção exclusiva apresentando as limitações ao poder de tributar do Estado, "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*".

O exercício da competência tributária, portanto, não é irrestrito. De acordo com Regina Helena Costa⁵, é limitado pela repartição de competências tributárias, indicação de princípios e imunidades. A autora ressalta a aplicação de alguns princípios gerais com especial repercussão no âmbito tributário⁶. Dentre eles, encontram-se a segurança jurídica, a igualdade e a legalidade. O primeiro princípio recebe destaque, por "ser tanto um direito fundamental quanto uma garantia de exercício de outros direitos fundamentais"⁷ e ser pontuado que, por Geraldo Ataliba⁸, era tido como a essência do próprio Direito.

Sob o objetivo de dar efetividade à Constituição, controlar o poder de tributar do Estado e conferir se novas normas que passam a integrar o ordenamento jurídico encontram-se em conformidade com o sistema constitucional, sob o

⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Saraiva, p. 42-45, 2023.

⁶ Além dos citados, encontram-se também, enquanto princípios gerais com especial repercussão no âmbito tributário, o princípio da dignidade da pessoa humana, o princípio republicano, os princípios federativo e da autonomia municipal, o princípio da moralidade, o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular e o princípio da função social da propriedade. Não foram citados no corpo do texto por não serem objeto de discussão no Tema 881 e 885 e, portanto, não se relacionarem diretamente com o objeto de pesquisa.

⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Saraiva, p. 43, 2023.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, 3. ed. São Paulo: Malheiros, pp. 167-184, 2011 apud COSTA, 2023.

ponto de vista formal ou material, aplica-se o mecanismo do controle de constitucionalidade.

O exercício do controle concentrado de constitucionalidade é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal que, conforme explica Barroso, funciona por meio de uma

“ação direta veiculada através de um processo objetivo, no qual não há lide em sentido técnico, nem partes. Devido a seu caráter institucional – e não de defesa de interesses –, a legitimação para (...) propor ação direta de inconstitucionalidade, é limitada a determinados órgãos e entidades”.⁹

Trata-se, portanto, de instrumento de controle abstrato de constitucionalidade cujos efeitos são *ex tunc* e *erga omnes*.

Tal controle de constitucionalidade, todavia, não é o único possível de ocorrer em nosso sistema. Existe também o controle difuso de constitucionalidade, o qual pode ser exercido tanto por juízes singulares quanto por órgãos colegiados. Já o controle difuso é instrumento de constitucionalidade realizado *incidentur tantum*. Em tese, promove efeito *inter partes*, como explica Sacha Calmon:

“o controle é dado também ao juiz da causa, tornando-o o controller dos princípios constitucionais, porém, no bojo dos casos concretos, com efeito inter partes. Chegando o caso, por via de recurso extraordinário à Suprema Corte, o acórdão de confirmação da inconstitucionalidade, declarada no anterior grau de jurisdição, obriga a remessa da decisão ao Senado Federal para que o dispositivo ou toda a lei, se for este o caso, seja retirada do mundo jurídico pela solene voz do Senado da República, conferindo ao julgado efeitos erga omnes (declaração de que a lei juridicamente inexistiu, por contrariedade a texto da Constituição)”.¹⁰

⁹ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, São Paulo: Saraiva, p. 50, 2004.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon N. *O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*, 4ª edição. São Paulo: Grupo GEN, p. 203, 2016.

O exercício do controle de constitucionalidade é uma das atribuições do Supremo Tribunal Federal, o qual define-se como o principal órgão de um dos três poderes – o Poder Judiciário. Entender o prático funcionamento desses mecanismos de controle importa, portanto, em entender se e *como* o poder de tributar do Estado está sendo regulado de forma a observar suas limitações constitucionais.

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, estão as garantias expressamente asseguradas aos contribuintes, tais como a anterioridade, prevista no artigo 150, III, “b” e “c”¹¹, e a isonomia tributária, prevista no artigo 150, II¹². A segurança jurídica, não está no capítulo, por ser um princípio-síntese, isto é, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais¹³. Para Carrazza, serve enquanto proteção do contribuinte contra os abusos dos Estado¹⁴. Para Humberto Ávila, o princípio

¹¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

¹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”

Sobre a isonomia, Celso Antônio Bandeira de Melo identifica o critério de desigualdade: “tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adorado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existe, é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, pp. 21-22, 2004.)

¹³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 188, 2011.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, p. 452, 2011.

estaria calcado em três pilares: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.¹⁵ Em suma, o cidadão deveria ser apto a conhecer o Direito e prevê-lo, com um relativo grau de certeza.

Ocorre que em volumosa abordagem midiática, muito se alarmou sobre uma suposta relativização da coisa julgada e sobre a instauração de um alegado estado de insegurança jurídica¹⁶, por consequência das teses fixadas no julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, em 08/02/2023¹⁷. Declarou-se, até mesmo, “a morte” da coisa julgada e da segurança jurídica, conforme relatam, com ressalvas, diferentes artigos¹⁸.

Tamanha foi a repercussão desse julgado, que até mesmo dois dos Ministros do Supremo Tribunal Federal se pronunciaram fora dos autos a respeito. Barroso¹⁹, em um vídeo divulgado pela Corte, em canal oficial da instituição do Youtube, associou a situação na qual os contribuintes envolvidos encontravam-

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. São Paulo: Malheiros, p. 103, 2014.

¹⁶ Alguns dos artigos sobre o assunto, mesmo que publicados em portais de conteúdo jurídico, tinham como título: “Limites da coisa julgada: relativização e (in)segurança jurídica” (Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/limites-da-coisa-julgada-relativizacao-e-in-seguranca-juridica-21102022>), “Coisa julgada e a tributação do impossível” (Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/coisa-julgada-e-a-tributacao-do-impossivel-14032023>) e Flexibilização dos direitos fundamentais pelo STF (Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/377862/flexibilizacao-dos-direitos-fundamentais-pelo-stf>).

¹⁷ Cumpre ressaltar que 08/02/2023 é a data de finalização do julgamento de mérito, cujo acórdão foi publicado em 02/05/2023. Ainda resta pendente a análise dos embargos de declaração. Ademais, deve-se considerar que o julgamento havia sido pautado diversas vezes (28/10/2020, 15/12/2021, 11/05/2022), mas constantemente adiado. Agendado para julgamento virtual do dia 06/05/2022 a 13/05/2022. Suspenso por pedidos de vista dos Ministros Alexandre de Moraes e, logo após, Gilmar Mendes. Agendado então para julgamento virtual do dia 18/11/2022 a 25/11/2022. Destacado, contudo, pelo Ministro Edson Fachin em 22/11/2022. Incluído, assim, no calendário de julgamento do dia 01/02/2023 e depois do dia 02/02/2023, mas suspenso em ambos os dias. Em 08/02/2023 foi finalizado o julgamento de mérito dos Recurso Extraordinário 949.297 e 955.227, com repercussão geral.

¹⁸ A título de exemplo, cita-se: FERREIRA NETO, Arthur M. *A Morte da Coisa Julgada e a Loteria do Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual nº 53, ano 41. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre, 2023.

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Ministro Barroso explica julgamento sobre coisa julgada em matéria tributária*. Youtube, 10 fev. 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=F2-2bdXU_bg&t=7s> Acesso em 5 nov. 2023.

se a uma perda de aposta em um cassino²⁰. Gilmar Mendes, por intermédio de artigo publicado em “O Globo”, intitulado “Quem contratou a insegurança jurídica? A ofensiva contra a jurisprudência do STF”²¹, defendeu a atuação do Tribunal e afirmou ser a insegurança gestada por quem se colocou em risco.

Ao me deparar com tal debate midiático, tive interesse em me aprofundar no assunto e entender como a coisa julgada e a segurança jurídica apareciam no inteiro teor do acórdão. O julgamento dos Temas 881 e 885 foi iniciado em maio de 2022 em plenário virtual, tendo continuado em sessões presenciais em 2023. O acórdão foi publicado em 02/05/2023. Ainda estão pendentes de julgamento quatro embargos de declaração opostos pelas partes envolvidas.

O Supremo Tribunal Federal, na decisão que reconheceu a repercussão geral da matéria, afirmou que, do ponto de vista jurídico, a discussão eminentemente constitucional, questionava a própria arquitetura do sistema de constitucionalidade brasileiro e contribuía para a delimitação da garantia da coisa julgada em seara tributária, à luz do princípio da segurança jurídica, além de pretender discutir a extensão da coisa julgada em relações de trato continuado, por pautar a vigência e a aplicabilidade da Súmula 239 (“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”), do próprio Tribunal.

Do ponto de vista econômico, aponta significativo impacto nas finanças públicas da União e reflexos patrimoniais ao contribuinte, ao envolver a exigibilidade de tributos por um considerável período. Ademais, considera-se o

²⁰ Em entrevista, disse o Ministro: “Se você for num cassino e fizer uma aposta, você está num quadro de insegurança jurídica e pode ganhar ou perder. De modo que a partir do momento em que o Supremo diz que o tributo é devido, quem não pagou fez uma aposta (...) A insegurança jurídica não foi criada pela decisão do Supremo. A insegurança jurídica foi criada pela decisão de, mesmo depois da orientação do Supremo de que era devido, continuar a não pagar e a não provisionar.”

²¹ MENDES, Gilmar F. *Quem contratou a insegurança jurídica? A ofensiva contra a jurisprudência do STF*. O Globo. 25 fev. 2023. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/opiniao/artigos/coluna/2023/02/quem-contratou-a-inseguranca-juridica.ghtml>. Acesso em: 17 nov. 2023.

risco de trazer um desequilíbrio concorrencial. A relevância social encontra-se no fato da situação ter grande potencial de ser replicada em outros casos nos quais se discuta a constitucionalidade de uma relação jurídico-tributária, e que ocorra, ou já tenha ocorrido, decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma matéria.

Ao ser destacado o impacto econômico da matéria, tive o interesse de analisar, se durante o julgamento do tema, o julgador ultrapassou as regras de competência tributária para embasar suas conclusões em considerações consequencialistas.

Os Temas nº 881 e 885 do STF também têm sido alvo de estudos recentes, como o de Misabel de Abreu Machado Derzi, Valter de Souza Lobato e Tiago Conde Teixeira²², que, antes de iniciado o julgamento pelo tribunal, defendiam a impossibilidade de o STF flexibilizar os efeitos da coisa julgada, uma vez que defendiam o instituto, para além de seu enquadramento processual, também como direito fundamental que ampararia o ordenamento constitucional brasileiro.

Mostravam-se desfavoráveis à desconstituição da coisa julgada por ação rescisória, em razão da inaplicabilidade dos dispositivos do CPC/73, introduzidos pela lei nº 11.232/05, por critérios temporais e materiais, ou ação revisional, por não existir “modificação no estado de fato ou de direito”, já que as ações julgadas pelo Supremo foram julgadas sob o mesmo parâmetro fático e normativo, além do descabimento de uma preponderância da isonomia sobre à segurança jurídica da coisa julgada. Assim, esperavam que o Supremo julgasse de forma a reconhecer o direito subjetivo do grupo de contribuintes afetado pela discussão de não sofrer tributação a título de CSLL, uma vez que seriam

²² DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. *Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização*. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes, v.2, 2021.

beneficiários de decisões transitadas em julgado, não passíveis de desconstituição pela União.

Após a publicação do enunciado dos Temas nº 881 e 885²³ pelo STF, e antes da publicação do acórdão, Fernando Facury Scaff²⁴ concluiu que os enunciados representavam uma “virada jurisprudencial”, também apelidada por seu respectivo nome em inglês, *overruling*, isto é, uma modificação do entendimento do STF sobre o mesmo assunto. Isso, pois, para o autor, os Ministros haveriam privilegiado a isonomia, em face da segurança jurídica.

Houve ainda quem sustentou, em artigo de revista científica, ser o julgamento parte integrante de um conjunto de decisões que influem na desvalorização de garantias constitucionais:

“Por isso, na maior parte das vezes, o movimento de ruptura com uma ordem constitucional priorizadora de garantias vai trabalhando de modo vagaroso (mas constante) para, aos poucos, corroer os pilares de sustentação desse sistema de proteções individuais. Esse movimento de quebra (com natureza tanto intelectual quanto institucional) desdobra-se em diferentes etapas ordenadas, pois, inicialmente, cria-se um cenário de dúvidas acerca da real importância dessas garantias, para, em seguida, identificar nelas algo supostamente retrógrado e ultrapassado, para, ato contínuo, revelar que tais antigas salvaguardas contra abuso estatal nunca foram nada senão falsas máscaras que escondiam privilégios detidos por uma pequena elite, culminando, ao final desse percurso, na decretação de que será necessário

²³ “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.”

²⁴ SCAFF, F. F. *As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada*. Revista Direito Tributário Atual, Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2352>. Acesso em: 16 nov. 2023.

reformatar essas antiquadas “proteções”, o que seria não só legítimo, mas de máxima urgência²⁵.

A repercussão do julgado não se limitou à discussão acerca da automática desconstituição dos efeitos futuros da coisa julgada, envolveu também a aplicação da modulação de efeitos. Ao declarar a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, o Tribunal, por maioria de dois terços de seus membros, fundamentado em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderia limitar os efeitos da decisão, como prevê o art. 27 da Lei 9.868/1999. Trata-se da modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, que não foi aplicada no julgamento dos presentes Temas.

A situação na qual algumas empresas encontravam-se de ainda dever pagar tributos de 2007 a 2023 influiu o debate jurídico. O tema da modulação, aliás, é o tema dos embargos de declaração ainda pendentes.

Diante desse cenário, a presente pesquisa busca investigar como os próprios Ministros solucionaram o caso, articularam os princípios em conflito, se atentaram-se para a realidade fática do caso na discussão em Plenário e se tiveram coerência em seus argumentos. Busca observar, portanto, (i) como os Ministros perceberam sua própria atuação, isto é, se eles admitiram uma flexibilização da coisa julgada ou se trouxeram argumentos para afastá-la e (ii) como o tema da segurança jurídica foi abordado, ao buscar à visão dos Ministros sobre a aplicação de técnicas ou garantias relacionadas à preservação do princípio, tais quais o da modulação de efeitos e o da anterioridade e (iii) de que forma o plano fático, e não só jurídico, apareceu em argumentações trazidas pelos Ministros.

²⁵ FERREIRA NETO, Arthur M. *A Morte da Coisa Julgada e a Loteria do Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 390. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

A presente monografia pretende dialogar com as pesquisas já realizadas, contribuindo com o debate sobre o tema, a partir da análise do acórdão publicado pelo STF no dia 02/05/2023²⁶.

O objetivo central da pesquisa, portanto, consiste na identificação e na análise qualitativa dos argumentos expostos pelos Ministros na decisão conjunta proferida nos Temas nº 881 e 885 do STF, a fim de que se possa entender como o conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão em controle de constitucionalidade posterior desfavorável ao Contribuinte foi enfrentado pelos Ministros.

Neste contexto, o presente trabalho está dividido em mais cinco partes, além desta introdução. Na primeira, apresento as perguntas de pesquisa. Na segunda, a metodologia empregada para respondê-las. Na terceira, em razão do caso envolver um conteúdo fático relativamente denso, passo a descrevê-lo detalhadamente. Na quarta, passo à análise do acórdão, organizando, comparando e examinando os argumentos. Por fim, apresento as conclusões desta monografia, a partir das informações obtidas no capítulo anterior. Logo após, seguem as referências bibliográficas.

2 Pergunta e hipótese de pesquisa

A fim de entender melhor acerca da discussão sobre a alegada flexibilização da coisa julgada, realizada no âmbito dos Temas 881 e 885 no STF, estabeleci a seguinte **pergunta de pesquisa**:

Como os Ministros lidaram com o conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão em controle de constitucionalidade desfavorável ao Contribuinte?

²⁶ Reitera-se que ainda estão pendentes de julgamento os embargos de declaração opostos nos respectivos processos.

3 Sub-perguntas

Com o intuito de nortear melhor a resposta às perguntas de pesquisa realizadas, foram adicionadas as seguintes **subperguntas**:

- (a) Os Ministros entendem expressamente pela flexibilização da coisa julgada no caso em concreto?
- (b) Qual é o alcance das decisões em controle difuso e concentrado de constitucionalidade?
- (c) O julgamento dos Temas nº 881 e 885 se fundamenta na jurisprudência do próprio Supremo?
- (d) Diante do conflito, como os Ministros tentam resguardar a segurança jurídica?
- (e) Os Ministros trouxeram argumentos consequencialistas?

Com base nas informações divulgadas nos veículos de comunicação, a minha hipótese inicial de pesquisa foi a de que os Ministros do Supremo Tribunal Federal lidariam com o conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão posterior em controle de constitucionalidade desfavorável ao contribuinte de forma a flexibilizar a coisa julgada e a segurança jurídica e, à princípio, sem respaldo jurídico para tanto. Previ que os Ministros não admitiriam expressamente a realização de uma flexibilização da coisa julgada no caso em concreto e não fundamentariam seus votos com jurisprudência da Corte. Previa também que a proposta de modulação de efeitos e a anterioridade teriam sido propostas trazidas para amenizar a insegurança jurídica trazida com a relativização da coisa julgada. Acreditava ainda que, sob o ponto de vista do critério decisório utilizado, os Ministros teriam acatado argumentos consequencialistas de viés arrecadatário, expostos em defesa do Fisco.

4 Metodologia

Sendo o objetivo da pesquisa responder perguntas restritamente relacionadas aos Temas nº 881 e 885, o método definido para a realização desta monografia foi o estudo de caso. Como já destacado anteriormente, o objetivo da pesquisa não foi estabelecer uma resposta à hipótese de relativização da coisa julgada, mas, sim, estruturar e compatibilizar os argumentos expostos pelos Ministros. O estudo de caso tende a ser a metodologia mais adequada a perguntas do tipo “como”, por serem mais explanatórias. Yin define o estudo de caso como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”²⁷. Foi justamente isso que pretendi realizar.

A base material da pesquisa encontra-se, essencialmente, nos acórdãos publicados no site do Supremo Tribunal Federal dos RE nº 949.297 e RE nº 955.227, obtidos por meio do livre acesso ao site do Tribunal. Trata-se de dois Recursos Extraordinários que foram julgados em conjunto. Logo, a única diferença material entre os acórdãos encontra-se no seu relatório.

Estabeleci as perguntas responsáveis por nortear a leitura aprofundada do inteiro teor dos acórdãos e realizei o seu fichamento a fim de que fossem respondidas as minhas perguntas de pesquisa.

Após a conclusão do fichamento dos acórdãos, fiz uma análise sistemática e qualitativa dos votos, apta a entender se essas argumentações levantadas confrontaram os institutos da coisa julgada e da segurança jurídica e, em caso positivo, em que medida.

5 Sobre os Temas 881 e 885

A fim de que seja facilitado o entendimento sobre os Temas nº 881 e 885, objeto desta monografia, o presente capítulo destina-se a descrever o

²⁷ YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*; trad. Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, p.32, 2001.

enquadramento fático e as principais discussões jurídicas presentes nos processos.

O primeiro tema, de relatoria do Ministro Edson Fachin, suscitado pelo Recurso Extraordinário nº 949.297, interposto pela União ao STF, envolve a TBM - Textil Bezerra de Menezes S/A e aborda:

“o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal”²⁸.

O segundo tema, de relatoria do Senhor Ministro Roberto Barroso, suscitado pelo Recurso Especial nº 955.227, interposto no STF pela União, em desfavor à empresa Braskem S/A, também contribuinte de CSLL. Em suma, aborda:

“se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo”²⁹.

O julgamento dos Recursos Extraordinários foi realizado conjuntamente, em razão da afinidade das matérias em discussão. Após determinada a suspensão nacional dos processos que eram atingidos pelo julgamento dos temas em 2016, houve tentativas de pautar os recursos para julgamento, que resultaram infrutíferas.

²⁸ Conforme descrição do Tema 881 no portal eletrônico do Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 20/11/2023.

²⁹ Conforme descrição do Tema 885 no portal eletrônico do Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 20/11/2023.

O início do julgamento ocorreu em 2022, por meio de sessão virtual. Em 2023, o julgamento passou a ocorrer em sessões presenciais. O acórdão, por sua vez, foi publicado em maio de 2023.

Na ocasião de tal julgamento, por unanimidade, foi dado provimento ao recurso de Tema 881 e desprovimento do tema 885. Por maioria, não foi aplicada a modulação de efeitos, vencidos os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques.

Ao final, a tese fixada 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".

Em suma, são Recursos Extraordinários que tratam essencialmente sobre os efeitos das decisões acerca de relações de trato continuado, em âmbito concentrado e difuso de inconstitucionalidade, em matéria tributária.

A discussão central de ambos os casos gira em torno da Lei nº 7.689/88, a qual instituiu a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Por não se tratar de lei complementar, inúmeros contribuintes ingressaram com ações individuais com o objetivo de suspender a cobrança de tal tributo. Alegavam, em síntese,

que, segundo os artigos 154, I³⁰, e 195, § 4º³¹, da Constituição Federal, contribuições sociais somente podem ser instituídas mediante lei complementar.

Em 14 de junho de 2007, foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15, que decidiu pela constitucionalidade da CSLL.

A Textil Bezerra de Menezes S/A (TBM) e a Braskem S.A (Braskem) impetraram mandados de segurança, sob o objetivo de se valerem de decisões judiciais que lhes havia assegurado a não cobrança de CSLL com base na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/89. Tais mandados de segurança foram impetrados em datas distintas e objetivavam a não autuação de períodos díspares.

A principal diferença entre os casos é que o mandado de segurança impetrado pela TBM em 2001 intencionou reconhecer o direito líquido e certo da empresa de não sofrer autuações fiscais, com base na decisão favorável obtida pela empresa e transitada em julgado em 1992. Já o mandado de segurança impetrado pela Braskem projetou reconhecer o direito líquido e certo da empresa de não ser submetida ao pagamento de 2001 a 2003 do tributo, sob justificativa de decisão judicial também transitada em julgado em 1992. Explico mais detalhadamente a seguir.

5.1 Tema 881

A TBM impetrou mandado de segurança em face do Delegado da Receita Federal em Fortaleza, sob os autos nº 127/1989, perante a 5ª Vara da Justiça

³⁰ "Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;"

³¹ "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."

Federal em Fortaleza. Foi proferida decisão favorável em primeira instância. Mesmo com Apelação interposta pela União na Apelação em Mandado de Segurança nº 1.248/CE, sua decisão favorável foi mantida. O TRF-5 manteve a sentença, por ter identificado matéria não passível de ser tratada por medida provisória por deter reserva legal qualificada. A União interpôs, à época, recurso extraordinário contra tal acórdão (RE nº 135.326/PE). Apresentou, porém, seguimento negado, por despacho do Ministro Moreira Alves. A ação transitou em julgado no dia 14.08.1992.

Existiu, porém, um segundo mandado de segurança, o qual foi impetrado em 23.04.2001 pela empresa, que sofreu decisão desfavorável em primeira instância. Diante de recurso da empresa, o TRF-5 deu provimento para assegurar a eficácia da coisa julgada do primeiro mandado de segurança. A União recorreu, com interposição de recursos especial e extraordinário. O recurso especial teve seu seguimento negado.

O Recurso Extraordinário nº 949.297, que ensejou o Tema 881, foi interposto pela União, em face do provimento do Recurso de Apelação interposto frente à inicial denegação da segurança, defendendo a cobrança da CSLL após novos parâmetros normativos, nos termos da Súmula 239³² do STF, tal qual, no caso,

³² “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

à ADI 15³³. Foram invocadas violações aos arts. 3º, IV³⁴; 5º, caput, II e XXXVI³⁵; 37³⁶; e 150, VI, "c"³⁷, do Texto Constitucional e à Súmula 239 do STF.

O tema 881 foi dotado de repercussão geral em 13.05.2016 e a Procuradoria-Geral da República posicionou-se pelo provimento do recurso extraordinário. Em 29.8.2016, o relator determinou a suspensão nacional da tramitação de feitos que tratam de idêntica matéria. Enquanto *amicus curiae*, requereram o ingresso a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), a Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para Fins Industriais, Petroquímicas e Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D'Ávila (SINPEQ), o Município de Capivari de Baixo-SC e o Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). Apesar do CFOAB se manifestar em oposição ao provimento do recurso, ele defendeu, subsidiariamente, a modulação de efeitos em eventual acolhimento da tese da União.

5.1.1 Eventos cronológicos de destaque - Tema 881

³³ Julgado em 14/06/2007, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, cujo teor definiu como constitucional a Lei nº 7.689/88 e, portanto, a cobrança de CSLL.

³⁴ "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

³⁵ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;"

³⁶ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

³⁷ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei"

1º MS

TBM impetrou o mandado de segurança n. 127/1989.

Proferida decisão em primeira instância **favorável à TBM.**

Interposta apelação pela União (AMS n. 1.248/CE).

Negado seguimento pelo STF ao RE n. 135.326/PE.

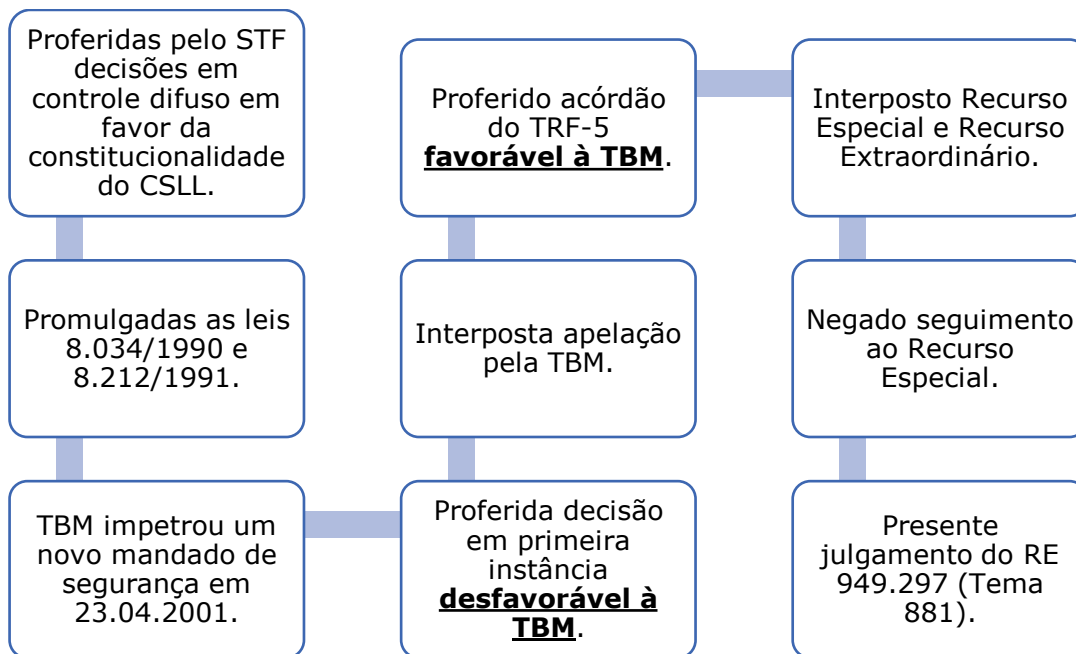
Interposto Recurso Extraordinário n. 135.326/PE pela União contra acórdão do TRF-5.

Proferido acórdão do TRF-5 desfavorável à União. Logo, **favorável à TBM.**

Ação **transitada em julgado** em 14.08.1992.

Proferidas pelo STF decisões em controle difuso em favor da constitucionalidade do CSLL.

2º MS



5.2 Tema 885

Por sua vez, o Recurso Extraordinário nº 955.227, que ensejou o Tema nº 885, também foi interposto pela União, mas a fim de assegurar que o decidido no Recurso Extraordinário nº 138.284, quanto à constitucionalidade de cobrança de CSLL, prevalecesse ao trânsito em julgado do mandado de segurança impetrado pela empresa Braskem S/A, em maio de 2010, a fim de desconstituir créditos tributários de CSLL oriundos de fatos geradores ocorridos de 2001 a 2003.

Em 16.12.1992, transitou em julgado o primeiro mandado de segurança, concedendo a ordem para afastar a cobrança da CSLL à OPP Química S/A, sob os autos nº 1720/1991, no TRF da 1ª Região. Em 28.12.2006, Braskem S/A, sucessora de OPP Química S/A, tomou ciência da lavratura de auto de infração cobrando a CSLL relativa ao período de 2001 a 2003 (PA nº 13502.000922/2006-10), cujo período foi objeto do segundo mandado de

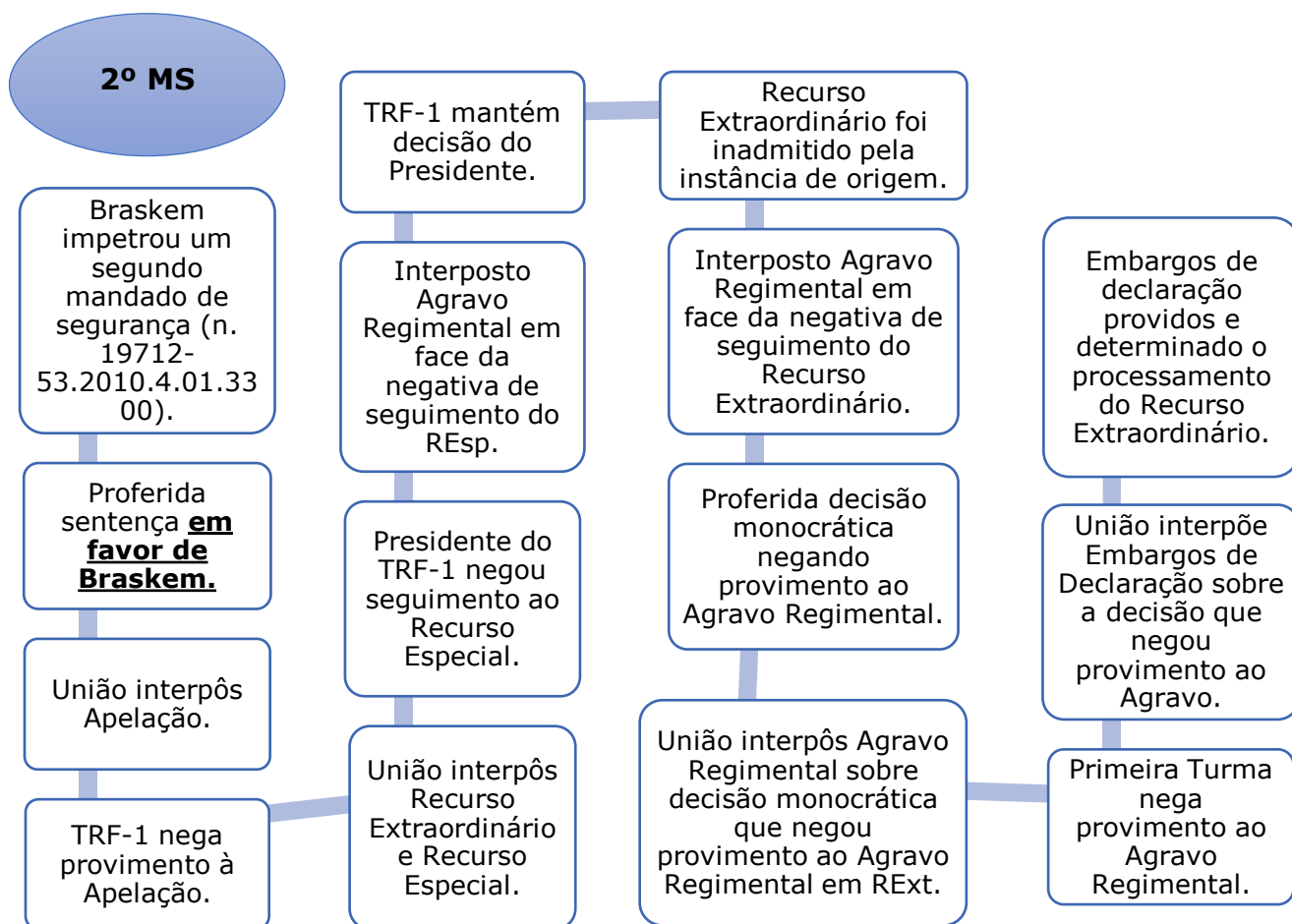
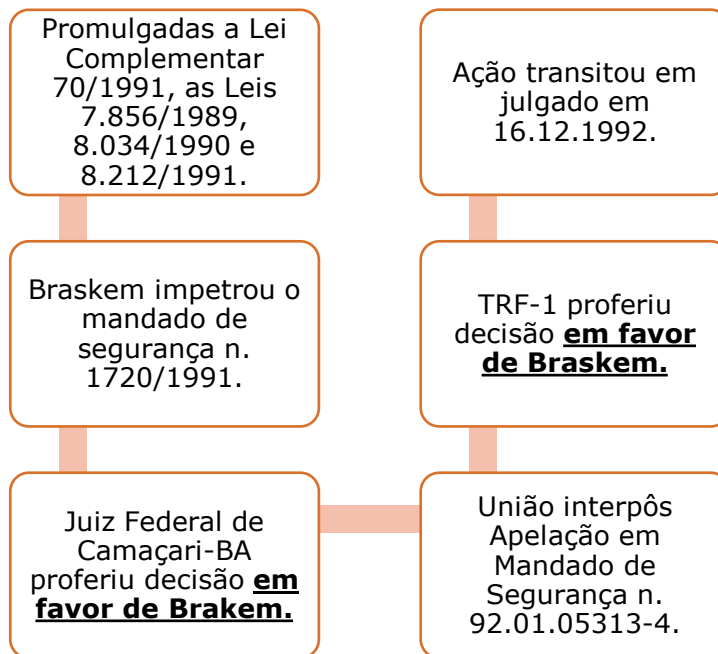
segurança preventivo impetrado pela TBM, em 23.04.2001, o qual resultou em sentença em favor da concessão da segurança. O recurso da Fazenda Nacional teve negativa de provimento, por aplicação da orientação do Superior Tribunal de Justiça firmada no REsp nº 1.118.893/MG, Tema Repetitivo nº 340. A União interpôs recurso especial e extraordinário. Foi negado seguimento ao recurso especial, mas reconhecida a repercussão geral do recurso extraordinário.

Tal reconhecimento de repercussão geral e futuro processamento do recurso, contudo, foi antecedido de uma negativa de provimento, pelo Tribunal de origem entender ser uma controvérsia acerca da legislação federal, cuja apreciação caberia ao Superior Tribunal de Justiça. Ocorreu então a interposição de um Agravo Regimental, o ARE 861473, e, após a negativa de provimento do Agravo, em 10/02/2015, a interposição de um Agravo sobre o Agravo em Recurso Extraordinário, julgado em 28/04/2015. Somente com os Embargos de Declaração, opostos em 27/05/2015, que, em 13/10/2015, a 1ª Turma, em decisão unânime, a Corte decidiu acolher os embargos e, assim, dar provimento ao agravo regimental e determinar o regular processamento do recurso extraordinário.

Observa-se que o Supremo Tribunal Federal julgou Recursos Extraordinários (146.733, 138.284 e 150.764) em favor da constitucionalidade de praticamente a totalidade da Lei 7.689/1988, abrangendo a instituição do CSLL. Tais julgamentos ocorreram em 29.6.1992, 01.07.1992 e 16.12.1992, respectivamente.

5.2.1 Eventos cronológicos de destaque - Tema 885

1º MS



5.3 Análise dos acórdãos

O presente capítulo busca analisar o julgamento dos temas em três subtópicos, de forma a extrair a resposta referente às subperguntas de pesquisa de cada voto, a fim de relacioná-las na conclusão.

5.3.1 Quanto à expressa menção à flexibilização da coisa julgada

A fim de investigar como os Ministros lidaram com o conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão posterior em controle de constitucionalidade desfavorável ao Contribuinte, busquei observar, inicialmente, se os próprios Ministros reconheceram ocorrer a flexibilização da coisa julgada.

Raros são os momentos no qual pauta-se expressamente a possibilidade de “flexibilização da coisa julgada”. Mendonça identifica a “flexibilização” (em outros termos, por ele mesmo ditos, “atenuação” ou “ponderação”) no voto de outros Ministros, mesmo que estes não a tivessem pautado expressamente:

“No voto do e. Relator, Ministro Edson Fachin, após instigante explanação sobre o ponto, Sua Excelência propõe um confronto entre a dimensão temporal da coisa julgada e os efeitos vinculantes das sentenças proferidas no âmbito do controle abstrato de constitucionalidade. Por sua vez, o e. Ministro Luís Roberto Barroso desenvolve o mesmo dilema jurídico na forma de uma ponderação entre três princípios constitucionais, a segurança jurídica materializada na coisa julgada de um lado e, de outro, a isonomia tributária e a livre concorrência. Em sentido correlato, o e. Decano, Ministro Gilmar Mendes, visualiza um conflito entre o princípio constitucional da coisa julgada e a própria força normativa da Constituição. Nessas três formulações, retira-se a conclusão de que a coisa julgada deve ceder (ser flexibilizada, atenuada ou ponderada) em face da eficácia erga omnes e dos efeitos vinculantes emanados de uma decisão do Plenário deste

Supremo Tribunal Federal em ação direta ou em sede de repercussão geral.”³⁸

Fachin, por outro lado, afirma expressamente que não se trata de “relativização” da coisa julgada, pelo fato de o objeto da ação ser discutir se é limitável a eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, a partir do advento de decisão exarada no âmbito de controle abstrato de constitucionalidade.

O Ministro usa o Tema 339, RE-RG 363.889, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2011, no qual o STF concluiu pela possibilidade de superação da coisa julgada em nova ação de investigação de paternidade em face de viabilidade de realização do exame de DNA, como real hipótese de “relativização” da coisa julgada, para, assim, afastar os Temas 881 e 885 de tal situação.

Ocorre que o Ministro Fachin reconhece uma oposição entre a dimensão subjetiva de coisa julgada formada em demanda individual e a eficácia *erga omnes* e os efeitos vinculantes das decisões proferidas pelo Supremo e, apesar de não expresso no seu voto, realiza uma valoração e elege a sobreposição automática das decisões do Supremo.

Barroso, ao adotar tese desfavorável à modulação, em seu voto, identifica ser necessária uma ponderação de princípios no caso: o da segurança jurídica, igualdade e livre iniciativa. Cita um processo de 3 fases, no qual (i) na primeira, verificam-se as normas que postulam incidência no caso; (ii) na segunda, selecionam-se os fatos relevantes; (iii) e, por fim, testam-se as soluções

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 359. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

possíveis para verificar, em concreto, qual delas melhor realiza a vontade constitucional.

Identifica hipóteses de relativização da coisa julgada na lei (art. 505, I, CPC)³⁹ e na jurisprudência, pela aplicação do princípio *rebus sic stantibus*⁴⁰, no RE 596.663⁴¹.

Os arts. 525, § 12⁴²; e 535, § 5⁴³, do CPC/2015, os quais preveem a inexigibilidade de obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em

³⁹ “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;”

⁴⁰ Trata-se de um princípio repetitivamente trazido no decorrer do acórdão, extraído do direito contratual e aplicável ao direito processual. Basicamente, corresponde a ideia de que uma decisão só é mantida enquanto mantidos os seus suportes fáticos e de direito. Toffoli traz citação de Plácido e Silva acerca do conceito: “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” (Vocabulário jurídico. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1159). Alexandre de Moraes traz passagem na qual Enrico Tulio Liebman explica o conceito: “as sentenças contêm implicitamente a cláusula *rebus sic stantibus*, de modo que as alterações posteriores que alterem a realidade normativa, bem como eventual modificação da orientação jurídica sobre a matéria, podem tornar inconstitucional norma anteriormente considerada legítima (inconstitucionalidade superveniente)” (Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada, Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 25-26).

⁴¹ Sobre a eficácia de decisão transitada em julgado, que reconheceu ao trabalhador percentual de acréscimo remuneratório, quando dissídio coletivo posterior passou a determinar a incorporação definitiva do percentual aos vencimentos, alterando, portanto, a situação fática e jurídica. Tendo em vista que não foi só o Ministro Barroso que invocou essa decisão, ela será melhor abordada no decorrer da monografia.

⁴² “Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.”

⁴³ “Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

§5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso”

lei ou ato normativo considerado inconstitucional ou fundado em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo incompatível com a Constituição, na visão do Ministro, também servem como argumento ao caso.

Aponta não ser a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, um valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. Nesse momento, é possível inferir que o Ministro passou por um julgamento de flexibilização da coisa julgada para chegar na sua conclusão final. No caso, a flexibiliza frente à igualdade e à livre concorrência. Sustenta que a manutenção dos efeitos violaria 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 ostentaria 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.

Defende que alterado o contexto fático e jurídico, com o pronunciamento da Corte em repercussão geral ou em controle concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem se adaptar.

Todavia, no decorrer da sessão plenária, se pronuncia no sentido de negar a relativização da coisa julgada, por argumentar ter apenas aplicado o entendimento de que, a partir do momento em que o Supremo declara constitucional uma cobrança, ela deve ser feita em relação a todas as pessoas e a todos os contribuintes, em razão do princípio da isonomia. Por esse pronunciamento, é possível apreender, não só um valor superior atribuído à isonomia, mas também uma certa concepção diferenciada quanto aos efeitos de uma decisão proferida pelo STF.

Mendonça, quanto ao aparente conflito entre o princípio da segurança jurídica e os princípios da igualdade tributária e da livre concorrência, sequer enxerga tratar-se de caso de incidência da garantia fundamental da coisa julgada, de modo que não enxerga efetivo conflito entre essa e a força normativa da Constituição, igualdade tributária, livre concorrência ou os efeitos vinculantes das ações objetivas. Enxerga a questão de forma a ver, 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.

Tratando-se de relação jurídico-tributária sucessiva e alterados os suportes fáticos e de direito verificados pela sentença, o princípio constitucional da coisa julgada simplesmente não abarcaria os efeitos futuros da sentença transitada em julgado, uma vez que rompido o silogismo originário na cláusula *rebus sic stantibus*. Reitera todos os argumentos atinentes à isonomia já levantados por outros Ministros.

Lewandowski, ao se manifestar de forma a introduzir o seu respectivo voto, em consonância, *in totum*, com o de Fachin, usa expressamente o termo “flexibilizar a coisa julgada”:

“Parte dos votos proferidos, como vimos, quer implantar esse novo entendimento que, a meu ver, com a devida vênia, flexibiliza, sim, a coisa julgada ou pelo menos inova quanto aos efeitos da coisa julgada no que tange às prestações de trato sucessivo, inclusive para alcançar a decisão proferida na ADI 15, publicada em 31 de agosto de 2007, como se a inovação houvesse ocorrido naquele julgamento, e não agora, conforme efetivamente ocorre. A decisão da ADI 15, porém, a toda evidência, pelo menos na minha compreensão, ficou no passado, não sendo possível ignorar esse dado da realidade.

O entendimento dos contribuintes sobre os efeitos limitados da ADI 15, ou seja, preservando a coisa julgada, encontra amparo em inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, como agora evidenciou o Ministro Luiz Fux, sobretudo no REsp 1.118.893, com efeitos repetitivos, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, cujo acórdão foi proferido no dia 23 de março de 2011. 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.”⁴⁴

O trecho do voto do Lewandowski expõe ainda essa visão subsidiária da situação, se não fosse aceita a flexibilização da coisa julgada, deveria ao menos ser aceita a inovação quanto aos efeitos da coisa julgada no que tange às prestações de trato sucessivo. Ele, ao contrário de Barroso, não assume o ônus argumentativo de justificar a flexibilização, só a utiliza como forma de embasar a necessidade de modulação de efeitos da decisão dos Temas 881 e 885.

Diante dos pronunciamentos do Ministros quanto à ocorrência ou não de uma flexibilização da coisa julgada, foi possível observar que o tema foi tratado de forma nebulosa e pouco esclarecedora. Os Ministros ora concordam, ora discordam entre si. A discordância ocorre tanto entre os Ministros quanto em relação aos próprios pronunciamentos dos Ministros em situação anteriores do julgamento.

Apesar de julgado por unanimidade, em exceção ao tópico da modulação, os Ministros nem ao menos concordaram sobre a relativização ou não da coisa julgada no caso em concreto, de forma a trazerem subsídios argumentativos hábeis para justificar tal relativização.

Dessa forma, dificulta-se o processo de identificação de um dos principais fundamentos do julgado, uma vez que não é possível afirmar, com certeza, se o julgamento se deu em razão (i) da isonomia e livre concorrência serem aptas a flexibilizar a coisa julgada, já que reconhecidamente não absoluta ou (ii) de não ser caso de relativização, mas sim de alteração do suporte fático e jurídico da

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 409. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

decisão individual, cujo efeito seria a automática cessação de eficácia da decisão individual.

Quando admitida a flexibilização expressamente, admitido, à priori, o ônus argumentativo de ponderação da segurança jurídica frente à isonomia, à livre concorrência e aos efeitos vinculantes das sentenças proferidas pelo Supremo ou, em raciocínio semelhante, a força normativa da Constituição, de forma a superar instantaneamente uma decisão individual transitada em julgado. Exposta pelo Barroso, entretanto, uma lógica de ponderação de princípios que apesar de dita comprometida com a tentativa de máxima preservação possível de princípios e guiada pela proporcionalidade, confusa e não comprometida com os próprios passos inicialmente expostos pelo Ministro.

Quando arguida a não flexibilização, alterada a pauta de discussão para a limitação da eficácia temporal da coisa julgada da relação jurídica própria em debate, associada à aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* e aplicação de precedentes advindos de outros campos do Direito.

5.3.2 Quanto ao alcance dos efeitos das decisões em controle difuso e concentrado de constitucionalidade

Tendo em vista que um dos argumentos em prol da relativização da coisa julgada, quando expressa pelo Ministros, como abordado no último subtópico, é no sentido da observância dos efeitos vinculantes das sentenças proferidas pelo Supremo, busco neste subtópico extrair o posicionamento dos Ministros em relação ao alcance das decisões em controle difuso e concentrado de constitucionalidade, atinentes a uma relação jurídico tributária de trato continuado, além de compreender como os Ministros analisam a decisão individual transitada em julgado e seus efeitos diante de pronunciamento do STF. Observo que os entendimentos, em sua maioria, diferenciam-se quanto ao tipo de controle exercido. Por tal razão, subdivido o subtópico em dois.

O ponto principal do julgado diz respeito a como os Ministros analisam a decisão individual transitada em julgado e seus efeitos diante de pronunciamento do STF. Quanto à decisão do Supremo em controle concentrado, observa-se que o posicionamento, quanto a esse aspecto da decisão, foi unânime, isto é, não foi um ponto de divergência entre os Ministros. Todavia, entender os argumentos trazidos é imprescindível para compreender como os Ministros articularam o conflito entre coisa julgada individual favorável ao contribuinte e decisão em controle de constitucionalidade desfavorável ao Contribuinte.

5.3.2.1 Quanto aos efeitos: Controle concentrado

De início, busco abordar qual foi a visão dos Ministros sobre os efeitos das decisões da própria Corte em controle concentrado de constitucionalidade. Como já mencionado, foi unânime entre os Ministros a ideia de que os mandados de segurança cujas sentenças haviam sido favoráveis ao contribuinte tiveram seus efeitos imediatamente cessados com a decisão que reconhecia a constitucionalidade de CSLL na ADI 15, isto é, por ocorrência do controle concentrado de constitucionalidade.

Em suma, a lógica, de aderência unânime entre os Ministros, foi a de que, ao tratar de uma relação tributária de trato continuado, apesar de reconhecido o efeito futuro da coisa julgada derivada de decisão individual, diante de uma decisão do STF, em sentido contrário ao disposto em referida decisão individual, pelo fato da decisão do Supremo produzir efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, haveria uma mudança nos “pressupostos fáticos e jurídicos” que fundamentariam a cessação automática dos efeitos de tal decisão individual. Portanto, em decorrência da modificação do estado de Direito, a sentença individual perderia sua respectiva eficácia executiva. Em suma, restariam cessados os efeitos futuros da coisa julgada formada no caso concreto, uma vez alterados os pressupostos fáticos e jurídicos da sentença individual pela decisão posterior do STF.

Os Votos a seguir analisados trazem um relevante contorno aos efeitos vinculantes da sentença em controle concentrado de constitucionalidade. Isso, pois consideram que o efeito vinculante e a eficácia *erga omnes* da ADI 15 foram responsáveis pela cessação automática da cessação de efeitos dos mandados de segurança favoráveis ao contribuinte.

Os Ministros se baseiam em pensamento doutrinário do Ex Ministro Teori Zavascki. Toffoli e Fux trazem passagem da obra de Teori Zavascki, na qual ele disserta sobre a alteração do estado de direito. Conforme fragmento abaixo:

“h) em matéria constitucional, nosso sistema contempla formas especiais de ‘modificação do estado de direito’: (a) a Resolução do Senado Federal que suspende a execução de preceito normativo declarado inconstitucional pelo STF, em controle difuso de constitucionalidade; **(b) a sentença definitiva, proferida pelo STF, em ações de controle concentrado de constitucionalidade, inclusive ADPF, declarando a legitimidade ou a ilegitimidade de certo preceito normativo em face da Constituição, ou sua compatibilidade ou não com normas constitucionais supervenientes;** (c) a aprovação, pelo STF, de súmula vinculante; e (d) as decisões do STF tomadas em seus julgamentos pelo regime de repercussão geral; i) qualquer dessas decisões, porque revestidas de eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, acarretam modificação do status quo ante: embora não produzam, automaticamente, a anulação ou a modificação dos efeitos passados produzidos por sentenças em sentido contrário, prevalecem, a partir de então, para todos os efeitos e independentemente de qualquer formalidade ou sentença de rescisão ou de revisão, sobre as relações jurídicas futuras e os desdobramentos futuros das relações jurídicas de trato continuado no tempo (relações jurídicas permanentes e sucessivas); e j) a prevalência, nesses casos, do efeito vinculante *erga omnes* em relação à sentença proferida no caso concreto decorre não apenas da superior autoridade do pronunciamento do STF que lhe dá suporte, mas também da afirmação, que ele enseja, do princípio da igualdade em face da Constituição, dispensando a todos um tratamento isonômico quanto aos

direitos assegurados e aos deveres impostos pelo ordenamento jurídico". (grifos próprios)⁴⁵

Os Ministros decidem por não diferenciar o tratamento da coisa julgada de trato sucessivo tributário de outras relações jurídicas continuadas e citam, predominantemente, uma Súmula e dois Temas já julgados pelo Tribunal, para dar subsídio jurisprudencial para a formação de suas conclusões: a Súmula 239, o Tema 494 e o Tema 733.

5.3.2.1.1 Súmula 239

Em resposta ao principal argumento trazido no Recurso Extraordinário pela União, entendem ser a Súmula 239 ("Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.") inaplicável.

Toffoli pontua não ser esse enunciado aplicável no caso em que a decisão transitada em julgado trate da própria existência da relação jurídica tributária continuativa, como quando nela se reconheça a inconstitucionalidade formal da lei que institui um tributo. Para sustentar esse raciocínio, parte da ideia de que decisões transitadas em julgado daquele tipo, isto é, nas quais se tratou da própria relação jurídica tributária de trato continuado, somente deixam de produzir efeitos se ocorre alteração nas circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes quando elas foram prolatadas. Nesse sentido, defende também a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*.

Fachin acrescenta a esse raciocínio que quando se discute a própria intributabilidade, como nos casos de isenção ou imunidade, a jurisprudência do STF já afasta a aplicação da norma contida na Súmula 239.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 162-163. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

5.3.2.1.2 Tema 494

Muito citado pelos Ministros foi o RE 596663, Tema 494, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 24/09/2014, pelo Tribunal Pleno.

Tal decisão fixou que a sentença que reconhece ao trabalhador ou ao servidor o direito a determinado percentual de acréscimo remuneratório deixa de ter eficácia a partir da superveniente incorporação definitiva do referido percentual nos seus ganhos.

Por influência de tal julgado, o Ministro Gilmar Mendes defende a prescindibilidade de ação revisional⁴⁶ ou ação rescisória, já que o julgado afirma que eventual modificação do panorama fático ou jurídico “determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional”. O Ministro interpreta o posicionamento do Supremo como uma alteração dos pressupostos jurídicos da sentença.

Apesar dos Ministros usarem esse julgado para defender a cláusula *rebus sic stantibus* e a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou de ação revisional, fato é que as situações são extremamente diferentes, uma vez que no Tema 494 havia a superveniência de um acordo coletivo que houvera atendido integralmente o

⁴⁶ Sobre a ação revisional, vale dizer que existem poucas passagens no acórdão a respeito. Uma das poucas que a citam é quando a Ministra Rosa Weber afirma “somente quando prevista em lei a possibilidade de exercício do direito potestativo em referência, ou seja, apenas quando norma legal dispuser, expressamente, quanto à admissibilidade de ajuizamento da ação revisional, esta será indispensável. Nas demais hipóteses, reafirmo, a coisa julgada perderá eficácia automaticamente frente à decisão desta Corte em controle de constitucionalidade.” Acrescenta que “exigir, sem qualquer previsão legal específica, o ajuizamento de nova ação (ação revisional) para reconhecimento da cessação de eficácia da coisa julgada acarreta elevação (i) no número de processos distribuídos e (ii) na taxa de congestionamento dos Juízos, sem justificativa e fundamentação razoável e adequada.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 442. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023)

comando da sentença e incorporou os ganhos percentuais aos trabalhadores. Por tal razão, a violação da coisa julgada, apesar de arguida pelo Ministro Marco Aurélio, foi afastada pelos outros Ministros presentes no julgamento da época.

Diante da diferença entre os campos trabalhista e tributário, deve-se considerar que no julgado do âmbito trabalhista, utilizado como paradigma, RE 596663 (Tema 494), o trabalhador inicialmente favorecido pela decisão transitada em julgado, apesar de ter automaticamente cessada a decisão que assegurava o pagamento de uma diferença de 26,05% sob os seus proventos, por incidência da URP, ao final, teve, por efeito de um acordo coletivo, a integração de tal diferença dos proventos em seu respectivo salário. Já no âmbito tributário, a situação foi diametralmente oposta. Os contribuintes não tiveram o resultado favorável da decisão transitada em julgado quanto à inconstitucionalidade do CSLL mantida. Estes últimos, em suma, ao invés de deixarem de receber maiores acréscimos aos seus proventos, reconheceram-se tributados por anos-calendário passados.

5.3.2.1.3 Tema 733

O Recurso Extraordinário 730.462, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 733), foi reiteradamente citado pelos Ministros. Defenderam que os Temas 881 e 885 não seriam semelhantes ao do precedente firmado no Recurso Extraordinário de Repercussão Geral 730.462, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 28.05.2015, DJe 9.09.2015.

O Tema 733 também pretendeu discutir a eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, mas os Ministros identificaram divergências entre os julgados.

Fachin reconhece que o Tema 733 era aplicado nacionalmente, inclusive no escopo do STF, no sentido de ser indispensável a propositura de ação rescisória

para desfazimento da coisa julgada. Contudo, ressalta as razões de decidir do Tema 733, na qual separa-se a eficácia normativa da eficácia executiva da sentença constitucional, bem como observado por Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes.

Alexandre de Moraes, aliás, traz em seu voto um fragmento do voto do Relator do Tema 733, sobre a devida distinção entre as eficácias:

“4. É importante distinguir essas 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 extunc, 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. É firme nesse sentido a jurisprudência do Tribunal: Inexiste ofensa à autoridade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal se o ato de que se reclama é anterior à decisão emanada da Corte Suprema. A ausência de qualquer parâmetro decisório, previamente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, torna inviável a instauração de processo de reclamação, notadamente porque inexistente o requisito necessário do interesse de agir (Rcl 1723 AgR-QO, Min. Celso de Mello, Pleno, DJ de 6.4.2001)”.⁴⁷

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 123. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

Por compreensão da ementa do Tema, grifada pelos Ministros, especialmente por Fachin e Gilmar, o julgado firma que a sentença do STF no âmbito do controle de constitucionalidade, quanto à sua respectiva eficácia normativa, geraria a manutenção ou a exclusão de determinada norma do sistema de direito e, quanto à sua respectiva eficácia executiva e instrumental, atribuiria à decisão uma força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais.

Toffoli também cita o julgamento do Tema nº 733. Depreende do voto do Relator à época, Ministro Teori Zavascki, que, em casos como o dos julgados, o que se discute é o plano da eficácia da decisão judicial, e não o plano de sua validade ou sua imutabilidade. Nesse contexto, estando presente uma das hipóteses nas quais se altera o estado de direito, não é necessária ação rescisória para que a decisão inconstitucional perca efeitos futuros.

Sendo assim, a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, à princípio, não produziria a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para isso, seria necessária a interposição do recurso próprio ou, se fosse o caso, a propositura da ação rescisória própria. Contudo, como observado pelo Fachin e pelos demais Ministros, a própria ementa do julgado faz uma ressalva a esse entendimento, pela qual entende não ser aplicável à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado:

“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”. (RE-RG

730.462, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 28.05.2015, DJe 9.09.2015)⁴⁸

Entendem, portanto, assim como explica Fachin, que as relações de trato continuado estariam excepcionadas justamente por não envolverem alterações aos aspectos objetivos ou subjetivos da demanda. A discussão estaria restringida, portanto, aos efeitos futuros da sentença que julgou uma relação jurídica de trato continuado.

Ocorre que no acórdão do Recurso Especial 730.462, Tema 733, não se discute a situação do trato continuado, as únicas menções a tal situação específica e diferenciada são na ementa e no seguinte trecho do Voto do Relator:

“Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, **tema de que aqui não se cogita.**”⁴⁹ (grifos próprios)

Nesse sentido, evidencia-se que um dos principais argumentos dos Ministros resta ser um *obiter dictum* e, portanto, não faz coisa julgada. Um dos únicos Ministros que reconheceram essa característica de tal argumento foi o Ministro Roberto Barroso:

“Portanto, nesse acórdão do Ministro Teori, embora in *obiter dictum* (porque aquele não era o objeto da ação), Sua Excelência já havia deixado claro que, no caso de relações de trato sucessivo, não se impunha a obrigatoriedade da ação rescisória. Evidentemente, essa parcela da decisão não fez coisa julgada, porque era um simples *obiter dictum* e nem sequer constou do

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 19. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 730.462, Tribunal Pleno. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, DF, 09 de set. 2015. p. 14. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307679468&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

dispositivo. Mas a tese que, na verdade, nós estamos debatendo aqui hoje, já estava lá.”⁵⁰

Em debate no dia 08/02/2023, ao debater a modulação de efeitos, o Ministro Dias Toffoli também aponta o caráter *obiter dictum* do proferido pelo Ministro Teori Zavascki, mas no sentido de defender a modulação de efeitos pelo ineditismo do julgamento da matéria de “maneira geral e com efeito vinculante”:

“O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI: Vossa Excelência me permite um aparte? A reflexão que fiz que me levou a acompanhar Vossa Excelência foi no entendimento de ser essa a primeira vez que estamos a enfrentar esse tema de maneira geral e com efeito vinculante. As manifestações do Ministro Teori Zavascki, com a devida vênua, se deram em *obiter dictum*. Uma vez formulada a decisão aqui, a partir de agora, sim, ninguém estará dando nenhum tipo de possibilidade a que o particular deixe de respeitar as decisões dessa Suprema Corte. Não é esse o voto de Vossa Excelência?”⁵¹

Sob esses aspectos mencionados dos Votos, é possível visualizar o posicionamento dos Ministros quanto aos efeitos das decisões em controle concentrado de constitucionalidade. Articulam jurisprudência da própria Corte no sentido do proferido por Zavascki, de que os efeitos das decisões prevaleceriam independentemente de qualquer sentença de rescisão ou de revisão. Sob a mesma influência, entendem que a prevalência, das decisões do Supremo Tribunal Federal decorreria “*não apenas da superior autoridade do pronunciamento do STF que lhe dá suporte, mas também da afirmação, que ele enseja, do princípio da igualdade em face da Constituição*”⁵².

5.3.2.2 Quanto aos efeitos: Controle difuso

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 955.227, Tribunal Pleno. Relator: Min. Roberto Barroso. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 175. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357657888&ext=.pdf>.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 418-419. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 730.462, Tribunal Pleno. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, DF, 09 de set. 2015. p. 163. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307679468&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

Quanto às decisões em controle difuso de constitucionalidade anteriores ao requisito da repercussão geral⁵³, foi unânime também a ideia de que, em razão delas não apresentarem efeitos *erga omnes*, elas não fizeram com que cessassem os efeitos dos mandados de segurança em discussão no caso em concreto⁵⁴. Contudo, a tese fixada foi a de que decisões em repercussão geral cessariam⁵⁵. Interessante observar que alguns utilizaram o Plenário para defender a tese da abstratização do controle difuso de constitucionalidade e a mutação do art. 52, X⁵⁶, da Constituição Federal, discussão condicionada aos recursos extraordinários de repercussão geral.

Barroso foi o principal interlocutor e defensor dessa tese no julgado. Para fundamentar a limitação temporal dos efeitos futuros da coisa julgada, quando a Suprema Corte vier a se manifestar em sentido contrário, em controle difuso de constitucionalidade, trouxe o argumento de abstrativização do controle difuso de constitucionalidade.

Esse argumento não estava diretamente relacionado, *a priori*, ao objeto do Tema 885, o qual versava sobre o controle difuso, uma vez que o Recursos Extraordinários (146.733, 138.284 e 150.764), julgados em 29.6.1992,

⁵³ A instituição da “repercussão geral” como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário só ocorreu com a Emenda Constitucional 45/2004, a qual acrescentou o §3º ao art. 102 da CF: “No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros”. O Código de Processo Civil, por sua vez, assentou que: “Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (Art. 1.035, § 1º, CPC).”

⁵⁴ “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.”

⁵⁵ 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.

⁵⁶ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

01.07.1992 e 16.12.1992, respectivamente, são anteriores à sistemática da repercussão geral. Logo, mesmo que a União argumentasse que o acórdão seria oponível para fins de interrupção dos efeitos da coisa julgada favorável ao contribuinte, não seria necessário que os Ministros se posicionassem acerca do assunto para fundamentar o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário da União.

De qualquer forma, o Ministro defende, a acompanhar sua argumentação, a mutação do art. 52, X, da CF/1988, tese proposta pelo relator Ministro Gilmar Mendes na Reclamação nº 4.335 e acompanhada pelo Ministro Eros Grau, iniciada em 2007 e finalizada em 2014.

No julgado, o Ministro Eros Grau defendeu que a resolução do Senado a que se refere o dispositivo constitucional passaria a ter apenas o objetivo de atribuir publicidade aos julgamentos, não configurando requisito para a atribuição de efeitos vinculantes *erga omnes* a decisões em controle difuso. Esse entendimento, porém, à época, não foi acatado pela maioria.

O Ministro Barroso observa que a Reclamação nº 4.335 teve o seu julgamento iniciado em 01.02.2007, poucos dias antes do fim da *vacatio legis* da regulamentação da repercussão geral pela Lei nº 11.418/2006⁵⁷. Nesse sentido, manifesta a crença de ser prudente a retomada do tema referente à mutação constitucional do art. 52, X, da CF/1988, à luz dos impactos da repercussão geral para o controle de constitucionalidade brasileiro. Afirma que os art. 927, III⁵⁸,

⁵⁷ A Lei nº 11.418/2006 acrescentou à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil de 1973) dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da CF, referentes ao recurso extraordinário, necessariamente dotado de repercussão geral.

⁵⁸ "Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;"

do Código Processual Civil, e o art. 988, § 5º, II⁵⁹ reiteraram esse processo de objetivação.

Barroso observa ainda que, a Constituição de 1967 alterada pela EC nº 1/1969, tinha 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, pelo despacho de 18.04.1977, a Suprema Corte teria definido que as decisões, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, não seriam mais encaminhadas ao Senado Federal, mas apenas às autoridades prolatoras da legislação, para fins de comunicação. O posicionamento da Corte, teria atribuído, portanto, efeitos vinculantes *erga omnes* às suas próprias decisões em controle abstrato, o que haveria a ser positivado, de acordo com o Ministro, com a introdução do art. 175⁶⁰ no Regimento Interno, em 1980, e, posteriormente, com o art. 102, § 2º⁶¹, na Constituição de 1988.

Defende ainda a adoção dessa tese sobretudo em matéria tributária. Isso porque, a Administração Pública não se vincula automaticamente às decisões proferidas em repercussão geral⁶² e, em sendo ela que constitui os créditos

⁵⁹ "Art. 988. Caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público para:

(...)

§ 5º É inadmissível a reclamação:

(...)

II – proposta para garantir a observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de acórdão proferido em julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos, quando não esgotadas as instâncias ordinárias."

⁶⁰ "Art. 175. Julgada procedente a representação e declarada a inconstitucionalidade total ou parcial de Constituição Estadual, de lei ou decreto federal ou estadual, de resolução de órgão judiciário ou legislativo, bem como de qualquer outro ato normativo federal ou estadual ou de autoridade da administração direta ou indireta, far-se-á comunicação à autoridade ou órgão responsável pela expedição do ato normativo impugnado."

⁶¹ "§ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"

⁶² Ressalta-se, todavia, que o Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), vinculado ao Ministério da Fazenda, por norma de seu Regimento Interno, é obrigado a seguir a jurisprudência do STF e do STJ, como disposto a seguir: "Art. 62. Fica vedado aos membros das

tributários, seria necessário coibir a ocorrência de autuações feitas mesmo após a Corte ter se manifestado pela inconstitucionalidade do tributo em sede de repercussão geral.

O Ministro Alexandre de Moraes manifesta-se expressamente quanto à tese de mutação do art. 52, X, da CF/1988 em sentido favorável à sua respectiva adoção. Concorde que a resolução do Senado deveria ter a finalidade de publicizar as decisões de inconstitucionalidade, não configurando requisito para a atribuição de efeitos vinculantes *erga omnes*.

Adiciona enxergar essa tese como a que mais se compatibiliza com o postulado da segurança jurídica, uma vez que a Constituição Federal e a legislação processual estabelecem que, para o reconhecimento da repercussão geral, a controvérsia, além de ser dotada de relevância econômico, político, social ou jurídico, deveria ultrapassar os interesses subjetivos da causa. Em especial, evidencia o art. 988, § 5º, II⁶³, do CPC/2015, por admitir reclamação

turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)“

⁶³ “Art. 988. Caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público para:

§ 5º É inadmissível a reclamação: (Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016) (Vigência)

(...)

II - proposta para garantir a observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de acórdão proferido em julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos, quando não esgotadas as instâncias ordinárias. (Incluído pela Lei nº 13.256, de 2016)“

para a garantia da observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, quando não esgotadas as instâncias ordinárias.

Dias Toffoli, quanto ao art. 52, X, da Constituição Federal, adota o posicionamento doutrinário de Teori Zavascki, para quem a decisão em que o Supremo Tribunal Federal declara, em sede de controle difuso de constitucionalidade não submetido à sistemática da repercussão geral, a inconstitucionalidade de lei só adquire eficácia *erga omnes* com a resolução do Senado Federal.

Fachin compartilha do posicionamento de que os efeitos da decisão proferida em sede de controle difuso seriam as mesmas das realizadas em sede de controle abstrato, corroborando para a tese de abstratização do controle difuso de constitucionalidade.

Mendonça se abstém de se posicionar sobre algumas questões polêmicas durante o julgado, por entender serem “supérfluas”, ao deslinde da questão, mais precisamente, quanto:

“(i) o atual estágio de duvidoso fenômeno de abstratização do controle difuso de constitucionalidade, inclusive a equiparação do alcance e dos efeitos das decisões do Pleno, seja no controle abstrato, seja no controle difuso; (ii) a contemporânea função da resolução senatorial prevista no art. 52, X, da Constituição da República; e (iii) a atribuição de efeitos vinculantes às razões de decidir assumidas pelos julgamentos plenários”.⁶⁴

Concorda com o Ministro Dias Toffoli quanto à preservação de alguns efeitos práticos do uso da resolução senatorial e é zeloso quanto aos impactos dela em relação à funcionalidade prática da Súmula Vinculante, sob pena de tornar

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 357. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

praticamente sem razão de ser a previsão constitucional de edição de súmulas pelo STF.⁶⁵

Rosa Weber ressalta que, a respeito do sentido e do alcance hermenêutico do art. 52, X, da Constituição da República, entende desnecessária a discussão para a solução da controvérsia. Logo, ela não se pronuncia no sentido de aderir ou não a tal tese.

Os demais Ministros não mencionaram a tese de abstrativização e da mutação.

Interessante observar que, apesar de não ter sido constituído previamente como foco da pesquisa, o quadro de Ministros favoráveis à tese de mutação constitucional do art. 52, X, é uma relevante descoberta.

Isso, pois, como bem colocado por Fernandes e Godoy, o julgamento paradigma mais recente sobre o assunto é relativo às ADI 3.406 e 3.470⁶⁶. Em tal julgamento, mesmo que o Tribunal já tivesse formado maioria (7x2), em favor da mutação constitucional do referido artigo, o Ministro Barroso não havia se manifestado, por estar impedido, e o Ministro Alexandre de Moraes não havia concordado com a tese de mutação constitucional do art. 52, X, da CF.

Logo, apesar dos novos Ministros, Nunes Marques e André Mendonça, não terem se posicionado expressamente sobre o tópico, o Tribunal avançou no entendimento de reconhecer a mutação constitucional do artigo 52, X, da CF.

⁶⁵ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).”

⁶⁶ Fernandes, Bernardo Gonçalves; Godoy, Miguel Gualano de. JOTA. Como o Supremo expandiu seus poderes no caso do amianto? Construindo supremacia: STF, a mutação constitucional e a abstrativização do controle difuso-concreto. Disponível em: em: <<https://www.jota.info/stf/supra/como-o-supremo-expandiu-seus-poderes-no-caso-do-amianto-21112019>>. Acesso em: 20/11/2023.

5.4 Quanto à segurança jurídica

Tendo em vista que a coisa julgada é uma forma de preservação da segurança jurídica, neste subtópico pretendo descobrir se os Ministros abordaram formas de preservar, ao máximo possível, tal garantia fundamental.

5.4.1 Quanto à modulação de efeitos

Observa-se que a modulação de efeitos foi um ponto controverso nas sessões de julgamento. Sendo a modulação de efeitos um instrumento de preservação da segurança jurídica, nesse subtópico analiso qual foi a argumentação dos Ministros atinente à modulação de efeitos e se ela perpassa pela ideia de flexibilização à coisa julgada. Os votos do julgamento podem ser divididos, à princípio, em dois grupos: os favoráveis à modulação de efeitos e os desfavoráveis. No grupo dos favoráveis, encontram-se: Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Nunes Marques e Luis Fux. No grupo dos desfavoráveis, encontram-se: Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes, Roberto Barroso, André Mendonça, Rosa Weber e Cármen Lucia.

5.4.1.1 Em favor da modulação de efeitos

Fachin foi favorável à modulação por entender se tratar de novo entendimento do Supremo. Isso, em seu posicionamento, iria vulnerar o princípio da confiança do contribuinte resguardado pela coisa julgada. O que, sob o seu ponto de vista, iria além da irretroatividade e da anterioridade tributária.

Nesse sentido, o Ministro traz trechos doutrinários sobre o tema da modulação e expõe que, como afirmam Teresa Arruda Alvim e Fábio Monerat, dentre os critérios para a modulação, deveria o Estado estar envolvido direta ou indiretamente e que nova posição prejudicasse o particular. Tais autores argumentam também ser a predeterminação das regras processuais valor de relevância absoluta:

“(...) O terceiro e último dos critérios que nos parece relevante para indicar ser conveniente que se modulem os efeitos da nova orientação no tempo diz respeito 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 aumenta a alíquota de um tributo, passa a entender ser constitucional um tributo que antes era tido como inconstitucional. (ARRUDA ALVIM, Teresa, MONERAT, Fábio. Modulação: momento adequado, competência, critérios à luz da jurisprudência dos tribunais. In: SUPREMA – Revista de Estudos Constitucionais, Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, jan./jun. 2021, p.188)”⁶⁷

Acerca da segurança jurídica, acredita que se não modulassem, estariam criando uma rescisória universal infinita retroativamente e gerando uma enorme insegurança jurídica.

Dias Toffoli, apesar de não ter se posicionado de tal forma inicialmente, decidiu por modular os efeitos da decisão por entender ser um caso novo.

Além disso, no reajuste de voto, ressalta a mais alta relevância do ponto de vista econômico e social do julgamento. Leva em consideração que o Superior Tribunal de Justiça já tinha decidido a mesma controvérsia, na sistemática dos recursos repetitivos. Trata-se do Tema repetitivo nº 340, julgado em 23 de março de 2011. (“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”).

Sob um viés consequencialista, ressalta o impacto de outros casos julgados pelo STF, como, por exemplo, a questão dirimida no Tema nº 906, RE nº 946.648, julgado em sessão virtual de 14/8/20 a 21/8/20, com ata de

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 22-23. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

julgamento publicada em 8/9/20, em que o Tribunal fixou a seguinte tese: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Explica que, à princípio, o STF teria se posicionado de forma a reconhecer a natureza infraconstitucional de tal incidência. Sendo assim, em 2014, a Primeira Seção do STJ decidiu pela impossibilidade da dupla incidência, admitindo a cobrança do imposto apenas no desembaraço aduaneiro, isto é, afastando a incidência do IPI na revenda de produtos importados. Em 2015, contudo, no Tema repetitivo nº 912, o próprio STJ passou a entender pela possibilidade de dupla incidência. Entre 2014 e 2015, alguns contribuintes obtiveram decisões transitadas em julgado, em prol da não incidência do IPI na revenda de produtos importados. Em 2020, o STF revisitou o seu posicionamento, até então inclinado à infraconstitucionalidade da matéria, e, no Tema nº 906, confirmou a constitucionalidade da dupla incidência do IPI, convergindo com a tese de tema repetitivo do STJ.

Nota-se que tal situação assemelha-se, em certa medida, com o enquadramento fático do Tema 885, uma vez que uma decisão em controle concentrado do STF fixou a constitucionalidade de um tributo anteriormente assegurado como inconstitucional, por força de coisa julgada, ao contribuinte.

Toffoli defende, portanto, uma análise caso a caso, a fim de adotar-se uma posição de equilíbrio, a considerar a proteção da confiança na estabilidade das relações jurídico tributárias entre o estado fiscal e os cidadãos contribuintes, sob a perspectiva de duas dimensões da segurança jurídica, uma coletiva e outra individual. Enxerga, de um lado, a insegurança jurídica gerada nas decisões anteriores do STF e do STJ, que oscilaram entre dois "extremos". De outro, a superveniência dos precedentes com efeitos *erga omnes* e vinculante, pacificando a questão.

Lewandowski não se manifestou muito no julgamento e, até mesmo, se confundiu nas sessões a, inicialmente acompanhar o voto de Toffoli, depois retificar-se para dizer que acompanhava Barroso, por, inicialmente, acreditar serem os dois votos similares. Em 2023, posicionou-se de forma contrária, novamente, ao entender tratar-se de uma flexibilização da coisa julgada, a qual poderia impactar toda a sociedade, em diversas atividades, seja de forma direta ou indireta, em decorrência do impacto nos empreendimentos econômicos.

Fachin, por sua vez, defensor da modulação de efeitos, em comentários ao voto, ressalta a necessidade de se observar as consequências e os riscos de suas decisões, conforme proposto pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Argumenta que tal insegurança jurídica poderia levar ao abalo ao risco Brasil e à baixa colocação do Brasil no ranking *Doing Business*, do Banco Mundial.

Nunes Marques acompanha Fachin, ao defender a modulação de efeitos. O Ministro adere à Tese de que se trata de nova matéria a ser tratada pelo Tribunal. Observa que a primeira vez que o Supremo Tribunal Federal, mesmo não tratando de matéria tributária, e sim apreciando matéria inerente a servidor público, fixa a tese de que nas relações jurídicas de trato continuado não é necessário o manejo de ação rescisória foi em 2014. Diferentemente de tudo o que se colocou, até então a jurisprudência protegia a coisa julgada; construiu uma blindagem à coisa julgada, que só poderia ser desfeita por meio de ação rescisória. Somente em 2014 veio essa sinalização, até aquela data toda a jurisprudência do Supremo protegia a coisa julgada e exigia o manejo de ação rescisória, por isso mesmo houve a impetração do mandado de segurança.

Defende que as modulações em matéria tributária devem se atentar a uma particularidade também colocada no início do voto do ministro Roberto Barroso: quando as decisões transitadas em julgado são ou não são favoráveis ao contribuinte. Relaciona esse julgado com o do PIS e Cofins da base do ICMS, no qual existiam muitas decisões transitadas em julgado em desfavor dos

contribuintes e, se nos Temas 881 e 885 os contribuintes fossem beneficiados, naquela outra ação os contribuintes poderiam ser prejudicados, porque a modulação impediria que não fosse preciso o recolhimento do tributo em período anterior ao do julgamento⁶⁸.

Ao ser favorável à tese da modulação de efeitos, diz ser imperativa a denominada superação prospectiva (*prospective overruling*) via modulação de efeitos e mostra-se protetor do instituto da segurança jurídica. Afirma a necessidade de ser respeitado o artigo 927, § 3º do Código de Processo Civil, o qual remete a aplicação da modulação de efeitos em casos nos quais há alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, da mesma forma na qual o Plenário salvaguardou o cidadão contribuinte de recolher o ICMS sobre o valor da assinatura básica mensal dos serviços de telefonia devido antes do julgamento da causa pela Suprema Corte, na ocasião do RE 590.809, de Relatoria do Min. Marco Aurélio, julgado em 22/10/2014.

Defende que haveria, portanto, uma “sombra de juridicidade” e um indicador de confiança na manutenção dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado, e favor dos contribuintes. Afirma ainda ser necessário um juízo de proporcionalidade para aferir à restrição à coisa julgada, como ocorre com a ação rescisória:

“Exempli gratia, a própria existência da ação rescisória no sistema constitui uma restrição ou uma mitigação à coisa julgada, a qual, entretanto, se revela proporcional e, portanto, constitucional, visto que instituída para a correção de vícios gravíssimos, elencados nos incisos do art. 966 do CPC, e sujeita a prazo decadencial diminuto, de apenas dois anos, contados, como regra, a partir do trânsito em julgado da última decisão de mérito. A constitucionalidade da previsão legal das ações

⁶⁸ O Ministro referia-se ao Tema 69 de Repercussão Geral do STF, no qual se definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Ocorre que a Suprema Corte já acolheu, em parte, os embargos de declaração propostos, para modular os efeitos do julgado para que a produção de efeitos se desse somente após 15.3.2017, isto é, somente após o julgamento do mérito do tema em Tribunal Pleno.

rescisórias em geral se deve ao fato de a lei estabelecer prazo relativamente reduzido para seu manejo (prazo bienal), o qual, considerada a gravidade dos vícios que pretende corrigir em um juízo de ponderação de valores contrapostos, não tem o condão de abalar sobremodo o compromisso de estabilidade e segurança encampados pela res judicata.”⁶⁹

O Ministro até recorre a uma análise econômica do Direito, na qual a jurisprudência é tida como um estoque de capital, a qual influi na eficiência das futuras decisões do Poder Judiciário, formulando precedentes bem fundamentados e os respeitando em julgamentos subsequentes. Desloca a discussão para a aferição das consequências econômicas da decisão a ser tomada quanto ao termo inicial para a produção de efeitos do entendimento ora formado. Ressalta que o Supremo Tribunal Federal somente exarou a decisão em controle concentrado de maneira totalmente desfavorável às empresas no ano de 2007, quase 20 anos após a edição da lei original. De lá até o momento da sessão, somavam-se quase 16 anos em que a força normativa do julgamento em controle concentrado em face de uma decisão transitada em julgado fora examinada pela Corte.

Entende estar materializada a segurança jurídica, nos casos envolvendo tributação, em um ambiente de negócios saudável, sem surpresas para os seus integrantes. O Ministro cita o entendimento de Douglas North de que um dos pilares para o desenvolvimento nacional, a partir das instituições, reside no poder que uma sociedade constrói baseado na sua capacidade de cogência (*enforcement*) para fazer valer os direitos em geral, especialmente os contratuais. Nas palavras do autor, essa capacidade somente pode ser obtida a partir da constrição do comportamento humano formada com base na confiança nas instituições.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 345. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

Ainda sobre a segurança jurídica, coloca que a lei que regula o controle concentrado de constitucionalidade foi modificada para estabelecer que as medidas de tutela antecipada tivessem efeitos *ex nunc*, observando que tal lei foi modificada por uma questão de segurança jurídica. Se a tutela antecipada tem efeitos *ex nunc*, não haveria sentido na sentença ter efeito retro-operante.

Lewandowski é a favor da modulação, compreende que o Supremo Tribunal Federal nunca verticalizou a discussão sobre a imutabilidade da coisa julgada tributária, mesmo nas relações de trato sucessivo, no caso de mudança posterior na compreensão da Corte em relação a entendimento sedimentado acerca da coisa julgada. Entende que na ADI 15 não se colocou o afastamento da coisa julgada como parte dos efeitos da decisão tomada em ação de controle abstrato de constitucionalidade. Defende que o entendimento dos contribuintes sobre os efeitos limitados da ADI 15 tinha respaldo constitucional: no controle difuso, na coisa julgada e no entendimento pacífico de que a *res judicata* era soberana e imutável, ao evidenciar o REsp 1.118.893, com efeitos repetitivos, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, cujo acórdão foi proferido no dia 23 de março de 2011.

5.4.1.2 Em desfavor da modulação de efeitos

Gilmar Mendes é desfavorável à modulação de efeitos. Mostra-se contrário, por não observar razões de segurança jurídica para tanto. Isso, por entender que a posição do Supremo seria historicamente consistente no sentido da inelegibilidade do título judicial transitado em julgado, firmado em contrariedade ao decidido pelo próprio Supremo tanto em sede de controle difuso ou concentrado.

Moldou seu voto de forma a conceber o inciso XXXVI do art. 5º da CF como um direito não absoluto, entendê-lo como relativo frente a outros princípios. Cita trecho de doutrina própria, na qual defende que o princípio cederia frente a "mudanças dos institutos jurídicos ou dos próprios estatutos jurídicos

previamente fixados”. Coloca ainda que a isonomia concorrencial inibiria razões de segurança jurídica.

Barroso, o qual foi contrário à modulação, em meio a sua argumentação em prol da isonomia tributária, ressaltou que, segundo números da Procuradoria da Fazenda Nacional, em 2016, o valor somado das autuações chegava a R\$ 1,2 bilhão de reais. Todavia, não trouxe expressamente argumentos arrecadatários para negar a modulação de efeitos. A fim de afastar a violação à segurança jurídica, baseou-se em uma construção argumentativa de impossibilidade de efeitos anti-isonômicos e uma admissão do risco pelo contribuinte, por ausência de surpresa, uma vez que ao impetrar mandado de segurança preventivo “achava que era devido, ou que poderia ser cobrado”.

Mendonça se posiciona de forma a não modular os efeitos por não vislumbrar alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal. Acredita ainda que afirmar a ocorrência de modificação do entendimento jurisprudencial contradiz, em certo sentido, todo o esforço argumentativo feito nos votos proferidos nas sessões virtuais para diferenciar o caso dos autos de temas correlatos da repercussão geral, conforme já tratado ao início desta manifestação. A propósito, a explícita ressalva da execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado à tese de julgamento firmada no Tema RG nº 733 impediria eventual confusão do jurisdicionado no que diz respeito à existência de jurisprudência dominante quanto à dispensabilidade ou não do ajuizamento de ação rescisória na espécie.

Rosa Weber mostra-se desfavorável à modulação de efeitos por não estarem preenchidos os requisitos a que se refere o art. 927 do Código de Processo Civil. Além de que, em sua visão, a modulação traria uma maior insegurança jurídica aos envolvidos, especialmente ao considerar àqueles que, após a decisão do Supremo, apesar da coisa julgada que lhes havia sido favorável, recolheram devidamente o tributo.

Diferentemente de todos os outros Ministros, defende que a aplicação dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal são fatores que afastam, por si só, à violação à proteção da confiança, desmembramento da segurança jurídica.

Entende que no RE 730.462/SP não há tese no sentido de que seria indispensável a ação rescisória para fazer cessar os efeitos futuros de comandos sentenciais. Na realidade, em referido julgado, só é acentuada a necessidade de ajuizamento da ação rescisória para desconstituir os efeitos pretéritos e ordinários das sentenças.

Na própria ementa, aliás, consta sua inaplicabilidade às relações jurídicas de tratado continuado, quanto à execução de seus efeitos futuros. Não haveria então alteração de entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. O fato de o Superior Tribunal de Justiça ter julgado, sob o rito dos repetitivos no REsp 1.118.893/MG, Tema 340, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 06.4.2011, questão idêntica e ter adotado solução diametralmente oposta não influiria na análise da aplicação de modulação dos efeitos ou não. Isso porque a modulação dos efeitos de pronunciamento jurisdicionais do Supremo Tribunal Federal não seria devida a nenhuma outra Corte, mas, única e exclusivamente, ao STF. A decisão do Superior Tribunal de Justiça materializou, na visão da Ministra, uma usurpação de competência, pois limitou a eficácia de decisões exaradas por esta Suprema Corte, e isso resultou na modulação dos efeitos de atos decisórios do Supremo.

5.4.2 Quanto à anterioridade

Nota-se que o julgamento foi marcado por duas divergências, além da modulação ou não dos efeitos, discutiu-se também a limitação temporal ao poder de tributar, isto é, se seria aplicável alguma anterioridade à decisão. Fachin, Barroso, Nunes Marques, Fux, Carmen Lúcia, Lewandowski e Rosa Weber foram favoráveis à aplicação da anterioridade anual e nonagesimal. Já Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes, Toffoli e Mendonça foram contrários à aplicação de

qualquer anterioridade. A discussão acerca da aplicação ou não da anterioridade permeia tanto a ideia de preservação de segurança jurídica como também a ideia da decisão proferida pelo STF ser equivalente a uma nova norma.

Quanto à limitação temporal ao poder de tributar, Fachin acompanha Barroso ao defender a aplicação das anterioridades. Isso, pois compreende que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo representaria ônus tributário ao contribuinte e, portanto, norma jurídica nova. Devendo observar a irretroatividade, a anterioridade anual e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal. Sendo a publicação da ata de julgamento em controle concentrado ou em repercussão geral equivalente ao primeiro dia de vigência da norma.

Fachin é favorável e acompanha Barroso pela aplicação das anterioridades anual e nonagesimal. Fux também é favorável:

“Cuidando-se de matéria tributária, é de se prestigiar o primado da não surpresa ao contribuinte, princípio extraível da própria segurança jurídica exhaustivamente tratada alhures. Nesses termos, o Sistema Tributário consagrado na Constituição estabelece a regra da anterioridade como forma de resguardar a situação do cidadão contribuinte, obstando a cobrança de novas exigências no mesmo exercício em que aquela venha a ser instituída e decorrido o prazo de 90 dias após sua implementação. A regra há de ser aplicada às situações em exame, na medida em que equivalentes à instituição de novo tributo.”⁷⁰

O Ministro associa os argumentos de segurança jurídica e a ideia de “novo tributo” para justificar a anterioridade no caso em questão.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 348. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

Gilmar é desfavorável, pois acredita que os princípios da anterioridade só devem ser aplicados quando houver instituição ou aumento, ainda que indireto, de tributos:

"O caso em testilha, contudo, 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"⁷¹

Alexandre de Moraes também é desfavorável, por entender ser somente aplicável se houver a instituição ou o aumento, ainda que indireto, de tributos. Toffoli, ao se posicionar em desfavor da aplicação da anterioridade ao caso, adiciona ressalva:

"Acrescento, ainda, que vejo com ressalvas a ideia de se adotar, a priori, uma cláusula geral de anterioridade (geral e/ou nonagesimal) para aplicação em todos os casos de declaração de constitucionalidade de um tributo em sede de repercussão geral ou de controle concentrado, criando-se, por assim dizer, uma espécie de modulação de efeitos (ex nunc), para os julgamentos futuros. A apreciação, creio eu, deve se dar a partir das particularidades de cada julgamento em que houver a declaração de constitucionalidade de tributo em sede de ação direta ou de repercussão geral, podendo o Tribunal, se for o caso, modular os efeitos da decisão em relação aos casos transitados em julgado em sentido contrário, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de interesse social."⁷²

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 382. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 173. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

Ademais, Toffoli mostra-se contrário ao fato de uma decisão judicial equivaler a uma lei em sentido estrito sem “um debate e um juízo prévio das razões de segurança jurídica na sua dimensão da proteção da confiança e de interesse público que justifique a utilização de limitações ao poder de tributar”⁷³.

No mesmo sentido, André Mendonça afirma não concordar em enunciar abstratamente a indispensabilidade da observação da anterioridade, de forma que quase a dar o mesmo sentido prático à modulação de efeitos:

“Ademais, não custa perceber que as decisões tomadas em ações objetivas e sob o rito da repercussão geral são passíveis de modulação de efeitos no tempo. Porém, há certa margem de conformação por parte deste Tribunal para avaliar a melhor solução temporal, caso a caso, nada impedindo, portanto, que se protraia os efeitos vinculantes do pronunciamento decisória desta Corte por noventa dias ou para o exercício financeiro seguinte, se for do entendimento da maioria simples ou qualificado do colegiado plenário.”⁷⁴

É possível notar, que apesar dos argumentos contrários acima expostos, a maioria dos Ministros entendeu pela anterioridade. Nesse sentido, a Corte equiparou os efeitos da decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade contrária a decisão individual transitada em julgada aos de uma nova lei instituidora de tributo, em tese de julgamento.

6 Conclusão

Apesar do resultado expresso como unânime na ementa, em exceção da modulação de efeitos, tive dificuldades para a extração da *ratio decidendi* do

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 173. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. p. 383. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>. Acesso em: 20/11/2023.

julgado. Apesar dos argumentos, ao final, convergirem, é possível apreender divergências significativas entre os Ministros, durante o julgamento dos Temas.

Mesmo que, em suma, eles tenham entendido pela superveniência instantânea da decisão do STF, seja ela uma decisão em controle concentrado ou seja ela uma decisão em controle difuso, sobre uma decisão individual transitada em julgado conflitante, os Ministros passaram por algumas discussões para chegarem a tal conclusão.

Inicialmente, foi dificultoso identificar se os Ministros de fato entenderam pela flexibilização ou não da coisa julgada nos Temas 881 e 885. Quando debatida a hipótese de flexibilização, ora argumentaram pela isonomia e livre concorrência serem aptas a flexibilizar a coisa julgada, já que reconhecidamente não absoluta, ora negaram a relativização, por justificativa de alteração do suporte fático e jurídico da decisão individual, cujo efeito seria a automática cessação de eficácia da decisão individual. Restam incompreensíveis os específicos contornos fáticos efetivos dessas duas interpretações. Ocorre que, na primeira, existiria um ônus argumentativo relativo à justificação da relativização e na segunda, não.

O ponto convergente entre os Ministros foi, justamente, acerca da cessação automática dos efeitos de decisão individual frente à decisão em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade. Nesse sentido, apresentaram amplo respaldo jurídico, contrariamente à minha hipótese de pesquisa, mas que entendi, em larga medida, desconexo com o enquadramento fático-jurídico posto nos Temas 881 e 885.

O encaminhamento da decisão encontrou fundamento na própria jurisprudência da Corte, muito influenciada por entendimentos doutrinários de um dos Ex-Ministros da Suprema Corte, Teori Zavascki.

Uma súmula e dois temas tiveram principal destaque nessa análise: a Súmula 239, o Tema 494 e o Tema 733.

Por interpretação da Corte, a Súmula 239 (“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”) é inaplicável ao caso. De fato, cede à hipótese de relação jurídica tributária continuativa, quando alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas, de forma a reconhecer a atuação da cláusula *rebus sic stantibus*.

Todos os Ministros reconhecem a existência de tal cláusula e a interpretam de forma semelhante, de maneira a aplicá-la nos Temas em discussão.

O RE 596663, Tema 494, julgado em 24/09/2014, é amplamente abordado durante o acórdão e representa fundamento compartilhado entre os Ministros. Eles comparam esse precedente, do âmbito trabalhista, ao caso, do âmbito tributário em discussão. Ocorre que as situações fáticas são diferentes. No Tema 494, em suma, os trabalhadores deixam de receber maiores acréscimos aos seus proventos, já nos Temas 881 e 885, os contribuintes passam a reconhecerem-se tributados por anos-calendário passados. No âmbito tributário, entenderia dever estar, portanto, a coisa julgada coberta por especial manto de segurança jurídica.

A atuação do Ex-Ministro Teori no Tema 733, RE 730.462, a qual era Relator, julgado em 28.05.2015, também é muito citada pelos Ministros no julgamento em debate. Os Ministros, tendo em vista a ementa, trazem como um dos seus principais fundamentos uma ausência de decidir quanto às relações de trato continuado, em *obiter dictum*, para fundamentar a dispensabilidade de ação rescisória (ou outra ação que viesse a questionar a coisa julgada) diante de relação jurídico tributária continuada.

Acerca do controle difuso de constitucionalidade exercido pelo Supremo, vale ressaltar que os Ministros o aproximaram do controle concentrado de constitucionalidade, em efeito da tese dos Temas 881 e 885. Apesar de nem todos os Ministros terem defendido em Plenário expressamente a tese da abstratização de efeitos, observa-se que a tese ganhadora considerou que

decisões em controle difuso de constitucionalidade, desde que forem em razão de recursos extraordinários com repercussão geral, assim como as decisões proferidas em ação direta, interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado. Contudo, não é possível afirmar que toda a Corte concordou com a tese de abstrativização do controle difuso e mutação constitucional do artigo 52, X, levantada e defendida pelo Ministro Barroso, uma vez que alguns não se posicionaram sobre, apesar de o acompanharem na tese. Por outro lado, sob uma perspectiva histórica, é possível afirmar que se consolidou o entendimento de abstrativização do controle difuso e mutação do artigo 52, X, CF, pelo Supremo.

Passados os pontos, à princípio, “unânimes”, por interpretação da ementa do julgado, encontram-se duas expressas discordâncias entre os Ministros: a modulação de efeitos e a anterioridade. Diante da análise desses debates, foi possível apreender melhor como o tema da segurança jurídica foi abordado e de que forma que o plano fático, e não só jurídico, apareceu nas argumentações trazidas pelos Ministros, já que a modulação visa evitar consequências gravosas ao julgado.

O conflito da modulação de efeitos traz essencialmente a divisão de percepções sobre os Temas abalarem ou não a segurança jurídica, por representarem ou não um novo entendimento do Supremo.

De um lado, o debate favorável à modulação, girou em torno da defesa de existência de anterior julgamento pelo STJ sobre a exata discussão em destaque, o Tema repetitivo nº 340, julgado em 23 de março de 2011, representando o Tema 881 e 885, nesse sentido, uma ruptura jurisprudencial, e uma visão acerca dos efeitos que tais medidas poderiam ensejar, tais quais o impacto em outros julgados e as consequências econômicas de tais decisões.

De outro lado, encontra-se parcela dos Ministros que nega a modulação, no sentido de não reconhecer uma “virada jurisprudencial”, mesmo que não bem

expostos os julgados que solidificaram esse entendimento acerca da extensão de decisão do STF. Abordam como subsídio jurisprudencial o Tema 733, mas desconsideram ser o posicionamento fundado em uma passagem *obiter dictum*. Rosa Weber, inserida no grupo desfavorável à modulação, até reconhece a existência do Tema repetitivo nº 340, mas nega alteração de entendimento do STF ao assunto e alega usurpação de competência do STJ para julgar o Tema. Ignora que, como apresentado no enquadramento fático da presente pesquisa, o Supremo Tribunal Federal reiteradamente declinou a competência para julgar a lide, até que em sede de Embargos de Declaração sobre Agravo em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 955.22, o Tribunal alterou o seu posicionamento e passou a reconhecer a competência do STF para julgar a questão.

Já sobre a anterioridade, parte dos Ministros entende ser necessária por ocorrer uma instituição, mesmo que indireta, de tributo. Assim, decorrer de uma previsão constitucional, em decorrência da anterioridade tributária. Parte é desfavorável, por entender não ser aplicável a anterioridade em razão de se tratar de um exercício de reconhecimento ou não de uma lei, não sendo possível que o Supremo institua ou aumente tributos. Parte enxerga a aplicação da anterioridade como um instrumento complementar à modulação de efeitos, devendo ser analisada caso a caso. Tendo a primeira corrente liderado o julgamento e a tese de modulação de efeitos não sendo aceita, a maioria dos Ministros pareceu satisfeita com o alcance de segurança jurídica restrito ao escopo da anterioridade tributária.

Os argumentos consequencialistas, por sua vez, não trouxeram, assim como inicialmente esperado, um aspecto negativo significativo, isto é, de trazer argumentos que fugissem do limite material de discussão jurídica no âmbito tributário. O que se verificou foi que, em ambas as posições adversas quanto à hipótese de modulação, foram citados argumentos relativos às consequências, contrárias a princípios fundantes do Direito Tributário e, portanto, passíveis de

enquadramento nos limites materiais tributários, que as partes poderiam sofrer. De um lado, encontrava-se a situação anti-isonômica entre os contribuintes e de outro encontrava-se a insegurança jurídica. Não foram suscitados argumentos cujo enfoque estivesse em resultados indiretos, sem relação com o Direito. Pelo contrário, as consequências da decisão estavam em consonância com a análise da necessidade ou não da modulação de efeitos, mas o argumento que se sobrepôs aos consequencialistas apresentados foi, em tese, essencialmente jurídico, sendo ele o de inexistência de mudança do entendimento da Corte sobre o assunto e o de observância de precedentes.

Ao fim, observo que o julgamento dos Temas 881 e 885, apesar de proferido em termos conflitantes, estabeleceu um paradigma quanto aos efeitos de decisões em controle concentrado e difuso de constitucionalidade no âmbito do Supremo em relação tributária de trato sucessivo, algo nunca feito antes. Apesar de discutido em termos sinuosos, relativizou, mesmo que não em termos expressos por todos os Ministros, a coisa julgada em detrimento da isonomia tributária, com fundamento em julgados de enquadramentos distantes da própria Corte.

Assumo que a interdisciplinaridade no Direito e a valorização de precedentes são fundamentais e, em suma, muito valiosos à hermenêutica jurídica. Todavia, não entendo ser plausível elencar o Tema 494 como um dos principais argumentos para discutir a questão, sendo que, como já abordado, ele, em muito, destoa do enquadramento fático da lide tributária em questão. Ademais, não compreendo ter sido cessada a discussão acerca da eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em face das relações jurídicas de trato continuado, pelo julgamento do Tema 733, já que, como exposto, tal conclusão ainda não constituía matéria vinculante do julgado.

A segurança jurídica é um supra princípio, muito caro ao Direito Tributário, uma vez que o fato de pagar tributos é uma imposição do Estado frente aos

cidadãos. Dessa forma, zelar pela sua satisfação é um dever do Estado Democrático de Direito. Contudo, sua abrangência pode ser, ora ou outra, grande demais, de forma a propiciar uma colisão entre a segurança jurídica levantada pelo contribuinte, mais associada à não-surpresa, com a segurança jurídica levantada pelo Fisco, associada à isonomia.

Nesta toada, em meio à utilização do princípio da segurança jurídica quase que como um instrumento retórico, não é possível perder de vista outros institutos jurídicos hábeis a atenuar os efeitos às partes envolvidas e, essencialmente, à coisa julgada, como o da modulação de efeitos. Acerca da modulação, restam ainda o julgamento dos embargos de declaração perante o acórdão, os quais, ao término desta monografia, não haviam sido definitivamente julgados, mas já formavam maioria para não serem acolhidos.

Observo, ao final, que o julgamento dos Temas 881 e 885, ainda a considerar o seu respectivo papel de consolidação do entendimento de mutação constitucional do artigo 52, X, CF, e a forma com a qual foi articulada a necessidade de anterioridade, expressa uma atuação do STF, em sua maioria, muito mais alinhada ao papel do Poder Legislativo e levanta um alerta quanto à necessidade de manutenção do nosso sistema de freios e contrapesos entre os Poderes.

7 Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 949.297, Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 955.227, Tribunal Pleno. Relator: Min. Roberto Barroso. Redator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 02 de mai. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357657888&ext=.pdf>.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon N. *O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*, 4 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. *Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização*. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes, v. 2, 2021.

FERREIRA NETO, Arthur M. *A Morte da Coisa Julgada e a Loteria do Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual nº 53, ano 41. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre, 2023.

SCAFF, F. F. *As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada*. Revista Direito Tributário Atual, n. 53, 2023.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, São Paulo, RT, 2011.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*; trad. Daniel Grassi. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.