

Data de recebimento: 13/11/2023

Data de aceite: 12/12/2023

.....

ANALISANDO O JULGAMENTO DOS TEMAS 881 E 885 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: NOVAS PERSPECTIVAS ACERCA DA INSEGURANÇA JURÍDICA NO USO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA SEARA TRIBUTÁRIA

.....

ANALYZING THE JUDGMENT OF TOPICS 881 AND 885 BY THE FEDERAL SUPREME COURT: NEW PERSPECTIVES ON LEGAL INSECURITY IN THE USE OF EFFECT MODULATION IN THE TAX AREA

Luca Barbosa Tavares¹

Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto²

1 - Graduando em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) e em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). E-mail: lucksbarbosa27@gmail.com.

2 - Doutor em Direito pelo UniCEUB-DF (2018). Mestre em Ordem Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (2000). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (1995). Atualmente é professor titular da Universidade do Extremo Sul Catarinense (Unesc). Professor de Direito Constitucional e Direito Administrativo do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB. Advogado da União de categoria especial - Advocacia-Geral da União. E-mail: muriack@yahoo.com.



SUMÁRIO: Introdução; 1 O regime jurídico da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade brasileiro; 2 Relações tributárias de trato continuado e suas peculiaridades; 3 Análise crítica dos temas 881 e 885 à luz do princípio da segurança jurídica; 3.1 Explicação dos fundamentos de fato e de direito relativos ao tema 881; 3.2 Resumo das circunstâncias jurídicas relativas ao tema 885; 4 Análise doutrinária dos efeitos do julgamento dos temas 881 e 885; 5 Análise crítica do tema; 6 Conclusão; Referências.

RESUMO: O objetivo do presente artigo foi analisar, por meio de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, os efeitos e impactos produzidos na segurança jurídica brasileira pelo julgamento do Supremo Tribunal Federal acerca dos temas 881 e 885. Esses efeitos se traduzem como o entendimento contrário do STF em decisões com repercussão geral, em relação às sentenças favoráveis obtidas por empresas quanto à inconstitucionalidade de tributos em sede de controle de constitucionalidade difuso. Ou seja, analisa-se fundamentalmente a contradição existente entre a coisa julgada em matéria tributária e a respectiva decisão do STF em sede de controle abstrato superveniente e contrária àquela. Por conseguinte, aborda-se a viabilidade lógica jurídica de tal entendimento expresso pelo egrégio Tribunal Supremo para a perpetuação da coisa julgada, sob a óptica dos principais especialistas sobre o tema em questão. Por derradeiro, tece-se críticas sobre a viabilidade técnica dos efeitos dos temas 881 e 885 e sugestões de soluções para a não ocorrência de futuras contradições entre tribunais superiores e a coisa julgada nos tribunais inferiores no que diz respeito à seara tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Segurança jurídica. Matéria tributária. Trato continuado. Coisa julgada, Temas 881 e 885

ABSTRACT: *The purpose of this article is to analyze, through bibliographic and jurisprudential sources, the effects produced by themes 881 and 885 of the Brazilian Supreme Court in the Brazilian legal security. These effects refer to the Supreme Court's contrary understanding in decisions with general repercussion regarding favorable judgments obtained by companies in the context of diffuse constitutionality control of taxes. In other words, this article fundamentally analyzes the contradiction that exists between res judicata in tax matters and the subsequent and contrary decision of the Supreme Court. Therefore, the logical and juridical viability of this understanding expressed by the Supreme Court for the perpetuation of res judicata is analyzed, from the perspective of the main experts on the subject. Finally, the article presents an author's opinion on the technical feasibility of the issue and solutions to prevent future contradictions between higher courts and res judicata in lower courts in the tax field.* **KEYWORDS:** *Democratic rule of Law. Fake News. Collision of fundamental principles of Law. Restricted freedom of expression.*

KEYWORDS: *Legal security. Tax matters. Continuous dealing. Res judicata, Themes 881 and 885.*

INTRODUÇÃO

O direito tributário brasileiro foi campo de um intenso debate entre juristas sobre a contradição existente na decisão concernente aos temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal (STF), cujo objeto eram as relações tributárias de trato continuado. Isso porque, segundo a decisão do *leading case* do qual resultou o tema 881, a coisa julgada, peça fundamental para a consagração da segurança jurídica, pode ser alterada segundo decisões ulteriores da Corte Suprema. Dessa forma, a segurança jurídica pode ser prejudicada de forma superveniente tendo em vista que, nas novas perspectivas processuais após o julgamento dos precedentes acima mencionados, decisões de matéria tributária proferidas por órgãos judiciais inferiores à quarta instância estão sujeitas a posterior sustação de seus efeitos, embora haja trânsito em julgado.

Diante desse problema, os recentes julgados serão analisados a partir de uma perspectiva bibliográfica com intuito de, primeiramente, possibilitar um entendimento sobre os instrumentos e fundamentações jurídicas utilizados nas referidas decisões, como o uso das técnicas do controle concentrado de constitucionalidade, do controle difuso e da modulação de efeitos. Em seguida, a definição de relações tributárias de trato continuado será apresentada para viabilizar a compreensão da recente alteração da Corte Suprema sobre sua perenidade em matéria tributária.

Findo esse aspecto introdutório, os temas 881 e 885 serão abordados de forma cronológica e contextualizada para, dessa forma, tornar possível o entendimento, em uma perspectiva jurídica, sobre como a segurança jurídica pode ser afetada e sob quais argumentos são evidenciadas as contradições dos recentes temas sobre a matéria tributária com base em parte da doutrina.

Impreterivelmente, será proposta uma tese cujo propósito será evitar a ocorrência de futuras controvérsias entre a Corte Suprema e a coisa julgada em matéria tributária, as quais podem ser interpretadas como óbice para a segurança jurídica brasileira. Alcançado esse último princípio, o fim máximo da jurisdição brasileira, por conseguinte, se alcança também a paz, a equidade e a justiça, identificados como o núcleo essencial do valor “segurança jurídica”, à luz do poder estatal de regular e harmonizar as relações humanas.

1 O REGIME JURÍDICO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO

Constata-se, no campo da defesa constitucional brasileira, um controle de constitucionalidade multifacetado, caracterizado pela flexibilização da coisa julgada da lei declarada inconstitucional por intermédio da modulação de efeitos, bem como em uma forma de defesa da constituição singular que produz efeitos diversos a depender do órgão judicial incumbido de realizar tal controle. Nesse ínterim, ressalta-se a idiosincrasia quanto ao controle difuso e ao controle concentrado de constitucionalidade.

O controle difuso é originário do direito norte-americano, nominalmente do caso *Marbury versus Madison*, em que se alegava, dentro da questão do mérito, o direito à nomeação de William Marbury para o cargo de juiz. Em um momento de transição de governo, o então secretário de Estado, James Madison, a mando da nova administração federal norte-americana recém-eleita, do presidente Thomas Jefferson, se negou a entregar os termos de posse a Marbury, por motivações políticas divergentes ao anterior governo que decidiu nomeá-lo como juiz. Acontece

que o principal juiz da suprema corte americana, John Marshall, tinha consciência da intenção do governo federal americano de não seguir uma possível decisão desfavorável da Corte em razão da baixa expressividade heterônoma no tribunal na época.

Dessa forma, a fim de evitar uma grave crise institucional, o juiz supremo não adentrou o mérito da lide, alegando que a corte americana era incompetente para julgar o caso, sob o fundamento de que Constituição de 1787 prescrevia o caráter meramente recursal para a corte suprema americana, ao passo que a lei federal na época erroneamente estabelecia a competência originária do tribunal para o caso em questão. Como consequência, não houve um confronto com o governo Federal, e o processo foi declarado de competência das instâncias inferiores, embora o mérito fosse favorável a Marbury.³

Portanto, criou-se, assim, o modelo de controle de constitucionalidade difuso, caracterizado pela realização do controle incidental em um caso concreto como forma prejudicial da análise do mérito. Ou seja, reconheceu-se que a Suprema Corte poderia analisar a constitucionalidade da Lei Federal perante a Constituição americana, no entanto, a jurisdição constitucional ao caso concreto não foi realizada, sob alegação de ausência de atribuição judicial para conhecimento de uma ação originada na própria Suprema Corte. Esse posicionamento, na prática, manteve a recusa de nomeação de Marbury, ao mesmo tempo que se reconhecia os então inéditos poderes judiciais de exercer o *judicial review*.

No Brasil, o controle de constitucionalidade difuso foi primeiramente positivado na Constituição Provisória de 1890 (Decreto nº 510), claramente influenciado pela prática do *Judicial Review* americano. Essa modalidade de defesa constitucional é realizada por todos os tribunais brasileiros por meio da aplicação de seus efeitos ao caso concreto, dentro de determinada lide, diferentemente do realizado pela Corte Suprema americana, que, por intermédio de suas decisões incidentais, opera um verdadeiro “efeito persuasivo” (*persuasive effect*) em relação à interpretação constitucional dos tribunais de instâncias inferiores.

Contudo, de semelhante forma a esse último caso, ocorre a atuação do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade. Essa exceção quanto aos efeitos *inter partes* do controle difuso no Brasil só se tornou viável graças a uma tendência jurisprudencial própria da Corte Suprema brasileira, que tem possibilitado, cada vez mais, uma atuação da qual se resultam decisões com efeitos coletivos, é a chamada teoria da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade.

Esse entendimento se firmou a partir da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3406/RJ e n.º 3470/RJ, que se traduz como uma autêntica mutação constitucional do artigo 52, X, da CF/1988. Essa interpretação constitucional ampliada faz com que o STF possa declarar uma lei como inconstitucional, dentro de um processo *inter partes*, com efeitos de aplicabilidade coletiva, sendo que o Senado apenas publica a decisão.⁴

3 - Schmidt, Gustavo da Rocha. Judicial review: O “Big Bang”. **Migalhas**, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/343947/judicial-review-o-big-bang>. Acesso em: 3 jun. 2023.

4 - DELAPIEVE, Thales. O STF e a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-14/stf-abstrativizacao-controle-difuso-constitucionalidade>. Acesso em: 08 de out. de 2023.

Em uma análise mais aprofundada, cabe ressaltar que a abstrativização se tornou viável dentro de um contexto no qual se discutia uma maior otimização e uniformidade das decisões do STF, dado o seu papel central na análise de constitucionalidade das normas. Esse protagonismo da Corte Suprema foi influenciado por mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 03/93, mais especificamente em seu art. 102, parágrafo 2º, que criou o efeito vinculante do controle concentrado sobre o controle difuso, conferindo, desse modo, uma atuação prejudicial aos efeitos das decisões em instâncias inferiores. Além disso, o papel central do STF também foi possibilitado em face da Emenda Constitucional nº 45/2004, que, além de estender o efeito vinculante da ADC para a ADI, criou institutos padronizadores do controle difuso, quais sejam, a repercussão geral e a súmula vinculante; por fim, essas mudanças também decorreram das novas potencialidades da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), de ser utilizada para rever e padronizar decisões judiciais violadoras de preceitos fundamentais da Carta Magna em vigor – após a Lei Federal nº 9.882/99.

Sob uma perspectiva pragmática, é possível inferir que o efeito “*erga omnes*” pode ocorrer inclusive em se tratando de controle de constitucionalidade difuso efetuado pelo STF, por meio da declaração incidental de uma lei como inconstitucional. Essa asserção é evidenciada por várias peculiaridades no direito brasileiro, dentre as quais, está a relação entre a inclusão da Emenda Constitucional 45/2004 e os recentes temas 881 e 885. Nesse sentido, ao passo que a referida emenda instituiu que todos os recursos extraordinários do STF terão repercussão geral, a tese dos temas 881 e 885 permitiu a interrupção automática dos efeitos da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado, desde que se trate de uma decisão em sede de repercussão geral. Dessa forma, decisões do STF supervenientes, dotadas de efeitos *erga omnes*, poderão interromper as coisas julgadas em matéria de relação tributária de trato continuado, alcançando seus efeitos futuros posteriores projetados no tempo após a decisão do Pretório Excelso, dado que serão oriundas de repercussão geral ou, excepcionalmente, formadas por meio do controle concentrado de constitucionalidade.

O controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade, por sua vez, decorre da Escola Austríaca, por intermédio de seu principal doutrinador: Hans Kelsen. O jurista ressalta a necessidade de haver, em todo sistema constitucional, uma maneira de assegurar a efetividade das prescrições contidas na Magna Carta, no que diz respeito às normas infraconstitucionais que seriam delineadas ou recepcionadas após o poder constituinte originário. Isso pressupõe a criação de um órgão de controle, o qual foi denominado de tribunal constitucional, que teria a atribuição inerente de, em casos excepcionais, declarar a nulidade de normas contrárias à Lei Maior, seguindo a máxima de hierarquização normativa até o pico da ordem jurídica piramidal, a qual seria a norma hipotética fundamental.⁵

Sob a perspectiva do controle de constitucionalidade brasileiro, o poder constituinte originário recepcionou a defesa constitucional contida no Decreto nº 510, sob a égide da Constituição Republicana de 1891⁶, em seu artigo 59:

5 - Souza Neto, Jurandi Ferreira de. A teoria do Controle de Constitucionalidade em Kelsen. **Jus**, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27461/a-teoria-do-controle-de-constitucionalidade-em-kelsen>. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

6 - ARAÚJO, Mauro La-Salette Costa Lima. A evolução do controle de constitucionalidade no Brasil: da Constituição de 1891 à de 1988. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2928, 8 jul. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19501>. Acesso em: 10 jun. 2023.

Art. 59 [...] § 1º - Das sentenças das Justiças dos Estados, em última instância, haverá recurso para o Supremo Tribunal Federal: b) quando se contestar a validade de leis ou de atos dos Governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado considerar válidos esses atos, ou essas leis impugnadas [...]

Já na vigente Constituição de 1988, é plausível inferir que não é raro que o controle concentrado de constitucionalidade seja empreendido por parte do Supremo Tribunal Federal – o qual não se configura plenamente como um tribunal constitucional, mas como uma espécie de órgão com poderes mais abrangentes –, uma vez que além da jurisdição constitucional, é detentor de competências civis, penais e processuais típicas da jurisdição comum. Essa atuação expressiva desse órgão judicial se dá a partir dos parâmetros analíticos proporcionados pelas normas da vigente Carta Constitucional.

Para Luís Roberto Barroso, a judicialização – caracterizada como a tomada de decisão de algumas questões de larga repercussão política ou social por órgãos do Poder Judiciário, e não pelas instâncias políticas tradicionais, como o Congresso Nacional e o Poder Executivo – é viabilizada por três grandes razões. A primeira grande causa da judicialização foi a redemocratização do país que culminou na Constituição de 1988; em segundo plano, destaca-se o sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, que é um dos mais abrangentes do mundo; e, por último, a consequência do desenvolvimento e progresso da hermenêutica jurídica por parte dos juízes em face da abrangente Constituição atual. Dessa forma, o poder judiciário brasileiro possui alto poder interventivo nas questões sociais e políticas, podendo decidir com efeitos prospectivos ou até mesmo com efeitos retroativos (*ex tunc*), a depender da existência da modulação de efeitos aplicada ao caso concreto.⁷

De fato, a modulação de efeitos é um provimento jurisdicional *sui generis* presente hodiernamente na jurisprudência brasileira. O seu surgimento também se configurou no caso *Marbury versus Madison*, no qual se discutia a extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Seção 13 do *Judiciary Act* de 1789. Nesse contexto, foi firmado o entendimento de que “*the unconstitutional statute is not law at all*”, ou seja, a lei inconstitucional é nula desde o início (*ex tunc*) e baseada em pleno direito (*ipso iure*). Essa compreensão produziu reverberações na tradição jurídica brasileira, conquanto o dogma da nulidade da lei declarada constitucional esteja caminhando para uma relativização da nulidade da lei inconstitucional por intermédio da modulação de efeitos, conforme entendimento aduzido por Gilmar Mendes:

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pode-se identificar, todavia, tentativa no sentido de, com base na doutrina de Kelsen, abandonar a teoria da nulidade em favor da chamada teoria da anulabilidade. Segundo essa concepção, a lei inconstitucional não pode ser considerada nula, porque, tendo sido editada regularmente, gozaria de presunção de constitucionalidade e sua aplicação continuada produziria consequências que não podem ser olvidadas. A lei inconstitucional não seria, portanto, nula ipso jure, mas apenas anulável.⁹

7 - BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. (SYN)THESIS, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 9 out. 2023.

8 - MENDES, Gabriel F. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 11, n. 11, 2016. DOI: 10.22456/0104-6594.69739. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/69739>. Acesso em: 7 jun. 2023.

9 - MENDES, Gabriel F. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 11, n. 11, 2016. DOI: 10.22456/0104-6594.69739. (p.289) Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/69739>. Acesso em: 7 jun. 2023.

Na ótica jurisprudencial de controle de constitucionalidade, o STF empreende, em determinados casos concretos, conforme especifica as disposições positivadas no artigo 27 da Lei 9.868, uma espécie de dicotomia entre a extensão dos efeitos das leis e os atos declarados inconstitucionais, podendo os efeitos da lei serem restringidos ou relativizados.

Nesse diapasão, por um lado, é viável a limitação dos efeitos de uma lei declarada inconstitucional, quando verificada a tese de que a alteração das relações jurídicas constituídas causa um dano maior para a sociedade ou para a segurança jurídica do que simplesmente manter a situação ilegítima; e, por outro, é possível o desfazimento da lei e dos atos embasados nela como se nunca tivessem existido, seguindo a máxima da nulidade da lei inconstitucional e dos atos que nela se subsidiaram. Essa duplicidade no âmbito da decisão da Corte Suprema é o que ampara a imposição da modulação de efeitos.¹⁰

Impreterivelmente, a decisão em matéria de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público só pode ser declarada inconstitucional por meio da maioria absoluta dos membros do respectivo órgão especial, conforme o artigo 97 da Constituição Federal. Posto isso, é vedada a declaração de inconstitucionalidade por órgãos fracionários do respectivo tribunal, em vista da chamada “cláusula da reserva de plenário”.

2 RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO E SUAS PECULIARIDADES

A relação tributária de trato sucessivo ou continuado é uma relação em que o contribuinte é obrigado, pela lei, a pagar periodicamente ao fisco o tributo exigido como consequência de fatos geradores autônomos constituídos de forma sucessiva. Geralmente, esses tributos são relacionados a um contexto no qual há prática reiterada de atividades econômicas pelo próprio contribuinte. Ademais, convém ressaltar que as obrigações resultantes das relações tributárias de trato continuado são agrupadas e referenciadas por determinados períodos, para facilitar a cobrança e a administração dos tributos nas referidas relações. Isso posto, conclui-se que é preciso um arcabouço jurídico que viabilize a cobrança e o pagamento periódico do tributo, bem como a ocorrência de eventos frequentes inerentes à própria conjuntura circundante ao contribuinte, e que seja capaz de possibilitar a formação de fatos geradores constantes ao longo do tempo.

A partir da concepção da doutrina, o professor Teori Zavascki ressalta a existência de três espécies de relações jurídicas, no que se refere à classificação das circunstâncias temporais do fato gerador:

c) as relações jurídicas podem ser instantâneas (= as que decorrem de fato gerador que se esgota imediatamente, num momento determinado, já plenamente consumado no quando da incidência da norma), permanentes ou duradouras (= as que nascem de um suporte fático ou de uma situação de incidência que se prolonga no tempo) ou sucessivas (= as nascidas de situação fática complexa, para cuja composição concorrem fatos geradores instantâneos autônomos, mas inseridos e referenciados a uma determinada situação jurídica permanente).¹¹

10 - Galvão, Jorge Octávio Lavocat. É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento. Revista **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>. Acesso em: 1 jun. 2023.

11 - ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: **Doutrina: edição comemorativa de 15 anos**. Obra lançada em comemoração aos 15 anos do STJ. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoconstitucional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755>. Acesso em: 7 out. 2023.

Nesse sentido, é possível ilustrar a relação tributária sucessiva no caso do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido ou, até mesmo, do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Nesses casos, a percepção de renda ou o transporte de mercadorias por parte de pessoas físicas ou jurídicas possibilita as relações tributárias de trato continuado entre os contribuintes e o fisco, enquanto perdurarem as atividades desenvolvidas na órbita econômica. Nota-se, dessa forma, que não se trata de um pagamento circunstancial, como é o caso do ITBI ou o ITCMD, mas um adimplemento que depende da continuidade econômica da empresa.

Segundo Carlos Roberto Gonçalves, “a obrigação de trato sucessivo [...] é aquela cuja prestação se renova em prestações singulares e sucessivas, em períodos consecutivos, como sucede na compra e venda a prazo, no pagamento mensal do aluguel pelo locatário, etc.”¹². Nesse sentido, e em analogia ao contexto empresarial, as obrigações tributárias de trato continuado continuarão a existir, em se tratando de imposto de renda, enquanto a empresa contribuinte continuar explorando a atividade econômica, ou, no caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviço (ICMS), durante o tempo em que a empresa comprar ou vender mercadorias sujeitas eventualmente a transporte.

As relações jurídicas sucessivas são tratadas no art. 478 do Código Civil, o qual propõe a seguinte prescrição: “nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato”¹³. Isso significa que o legislador procurou equiparar a relação contratual por meio do princípio *rebus sic stantibus*, no sentido de indicar que na ocorrência de mudanças significativas nas condições de fato na época da realização do contrato, será possível uma alteração no contrato celebrado, de forma a equilibrar a reciprocidade de direitos e devedores (sinalagma) inerente à relação jurídica contratual. Dessa forma, a partir desse princípio, é assegurada a equidade e a justiça econômica entre as partes.

Sob uma segunda análise, pode-se afirmar que o princípio *rebus sic stantibus* é o fator pelo qual se possibilita a flexibilização da *pacta sunt servanda*, o qual referencia o caráter obrigatório dos cumprimentos contratuais, balizados pela autonomia da vontade entre as partes. O *pacta sunt servanda*, assim como o *rebus sic stantibus*, surgiu a partir da tangibilidade contratual, cujos primórdios são datados desde o Código de Hamurabi, em 2.300 A.C, perpassando pelo Direito Romano e, especialmente, pelo Direito Canônico, no período Medieval, em que a vassalagem e o império do costume eram essenciais para a continuidade jurídica e estrutural da sociedade feudal.¹⁴

Por conseguinte, a internalização gradativa do princípio *rebus sic stantibus* no Direito brasileiro se deu no período contemporâneo. Sobre o tema, Maria Antonieta Lynch comenta que:

12 - GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: teoria geral das obrigações**. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 178

13 - BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2022.

14 - LYNCH, Maria Antonieta. Da cláusula *rebus sic stantibus* à onerosidade excessiva. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 46, n. 184 (out./dez. 2009). Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194943/000881699.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 22 jul. 2023.

Diante da legislação especial posterior ao Código de 16, a nossa doutrina e a jurisprudência brasileira têm considerado que é aplicável no Brasil a teoria da imprevisão. Assim, enraizada nos princípios gerais do Direito, é irrelevante a circunstância de um determinado Código Civil (como é o caso do Código de 16) não ter contemplado, em texto expresso, a teoria da imprevisão.¹⁵

Nesse sentido, é forte o ideal de que o objeto contratual terá vinculação ao caso concreto à medida que a situação que deu origem ao próprio contrato se mantiver. Caso contrário, os direitos e deveres oriundos de cada parte serão reequilibrados no âmbito contratual, diante de uma mudança imprevisível na situação fática que trouxe onerosidade excessiva ou encargos pesados para qualquer uma das partes.

No contexto tributário, a aplicação do princípio do *rebus sic stantibus* reflete a necessidade de adaptar as obrigações fiscais do contribuinte às mudanças nas condições econômicas, financeiras e sociais que possam ocorrer após a decisão do juiz. Essas alterações nas circunstâncias de fato podem afetar substancialmente a capacidade de pagamento dos tributos ou até mesmo prejudicar a subsunção da norma ao caso concreto, onerando, assim, a própria legalidade e o caráter de não confisco das imposições fiscais. É possível ilustrar essa mudança, em se tratando de direito tributário, no caso de um entidade religiosa ou de assistência social imune aos tributos, conforme artigo 150, VI, b da CF, que, após a prolação de uma sentença que declare a inexistência de relação jurídico tributária, tenha suspenso o seu direito à imunidade tributária como consequência do descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN.

Nesse caso, a título de exemplo, caso seja comprovado pelo fisco que a entidade beneficiada com a imunidade tributária distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas¹⁶, conforme o ARE 1.149.994/SP (que determina que o ônus da prova para afastar a presunção de imunidade pertence ao fisco), essa terá o seu benefício suspenso, até o cumprimento da prescrição legal, posto que a imunidade prevista na Constituição se trata de uma norma de eficácia contida. Portanto, dentro do entendimento jurisprudencial brasileiro, é factível a presença do *rebus sic stantibus*, como se evidencia na súmula 239 do STF¹⁷: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Isso significa que há uma limitação temporal na eficácia da coisa julgada, que é a permanência das situações fáticas que justificaram a aplicação do silogismo legal por parte do juiz ao longo do tempo; ou seja, diante de uma alteração na norma ou nas condições de fato, o provimento jurisdicional aplicável ao caso concreto deve ser modificado.

15 - THEODORO JÚNIOR, 1993, p. 153 *apud* LYNCH, Maria Antonieta. Da cláusula *rebus sic stantibus* à onerosidade excessiva. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 46, n. 184 (out./dez. 2009). Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194943/000881699.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Último acesso em: 22 de julho de 2023.

16 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.149.994/SP**. Recurso extraordinário com agravo. Tributário. Ação ordinária. ISSQN. Imunidade. Templos de qualquer Culto. Artigo 150, vi, 'b', da Constituição. Presunção de Destinação às finalidades essenciais da instituição [...]. Relator: Min. Luiz Fux. Rcte.(s): Município de São Paulo. Recdo.(a/s): Congregação Cristã do Brasil. Julgamento, 13 de ago. de 2018. DJe 14/08/2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=DJ&docID=747948332&pgl=311&pgF=315>. Acesso em: 15 de out. de 2023.

17 - BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Sessão Plenária de 13/12/1963. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 114. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula239/false>. Acesso em: 11 de out. 2023.

Trazendo esse entendimento para as relações tributárias de trato continuado entre o fisco e o contribuinte, entende-se que, dentro do contexto de vinculação compulsória de pagamento pecuniário, podem ocorrer várias alterações atinentes à própria conjuntura econômica, estatutária e geográfica da empresa, de modo que seja exigido do magistrado uma mudança de perspectiva quanto às cobranças fiscais feitas no decurso das modificações idiossincráticas de cada contribuinte. Caso isso ocorra, o juiz deverá aduzir, dentro do contexto das medidas processuais exacionais e das antiexacionais¹⁸, um entendimento coerente quanto ao pagamento ou não do tributo, de forma a afastar a cobrança eivada de vício. Nesse sentido, cabe ressaltar a possibilidade de realizar a transação tributária como forma de harmonizar as relações tributárias.

Por outro lado, pode-se inferir que o *rebus sic stantibus* também pode se aplicar a situações externas à própria conjuntura do contribuinte, como nos casos de mudanças legislativas e alterações jurisprudenciais, conforme veremos nos temas 881 e 885 do STF, que serão tratados posteriormente. Ademais, é importante frisar que a teoria da imprevisão também se aplica ao direito tributário nos casos que envolvem catástrofes naturais e pandemias, contextos que demandam ao Estado, como tentativa de assegurar o princípio social da empresa e sua estabilidade econômica, a adoção de medidas que concedam maiores prazos para pagamentos ou isenções de impostos. Um exemplo de situação extraordinária que demandou a aplicação do referido princípio foi a pandemia de covid-19, momento em que se autorizou um prazo maior para o pagamento de tributos federais, nos termos da Portaria 12/2012 do Ministério da Fazenda.

Por fim, a teoria da imprevisão se aplica, na seara do direito tributário, aos casos que envolvem modificações sociopolíticas e/ou das condições econômicas; nesses contextos, há a previsão constitucional de adoção de empréstimos compulsórios (art. 148, CF) ou impostos regulatórios dotados de extrafiscalidade, como é o caso do IPI, o IE, II e o IOF. Sendo assim, é evidente que as relações de trato continuado podem ser alteradas, observando-se a cláusula *rebus sic stantibus*, tanto na órbita administrativa, como é o caso imposições fiscais regulatórias, quanto nas atividades jurisdicionais, tal qual se pode observar num contexto de mudança de entendimento jurisprudencial, assim como aconteceu com o tema 881.

3 ANÁLISE CRÍTICA DOS TEMAS 881 E 885 À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

3.1 Explicação dos fundamentos de fato e de direito relativos ao tema 881

O tema de julgamento 881, que se constituiu mediante várias lides tributárias semelhantes, se resume na seguinte assertiva: “qual é o limite da coisa julgada em matéria tributária, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”. Nessa toada, percebe-se um certo conflito entre os dois controles de constitucionalidade, o concentrado, realizado apenas pelo Supremo Tribunal Federal, e o difuso,

18 - Conrado, Paulo Cesar. Medidas exacionais e antiexacionais: muito além das conveniências classificatórias. Revista **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-04/paulo-conrado-medidas-exacionais-antiexacionais>. Último acesso em: 22 de julho de 2023

inerente à atividade jurisdicional contemporânea, dentro dos demais tribunais brasileiros, superiores ou inferiores, e em todas as instâncias da jurisdição.

A princípio, sob a óptica dos contribuintes brasileiros, o problema jurídico concernente ao tema 881 teve sua gênese no dia 15 de dezembro de 1988, com a publicação da Lei número 7.689, que criou a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL). A partir desse acontecimento, uma grande quantidade de empresas contribuintes começou a ajuizar ações, visando a impugnar os atos administrativos de lançamento realizados pelas autoridades fiscais quanto ao referido tributo, que continuavam a tributar as empresas com fundamento no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

O principal fundamento arguido pelos contribuintes foi o de alegado *bis in idem*, conforme o artigo 154, I, da CF/1988. Em síntese, as empresas impugnaram judicialmente as atuações feitas pelo fisco sob a alegação de que a União estaria tributando, simultaneamente, o contribuinte pessoa jurídica com o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e com a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), incidentes sobre as mesmas bases de cálculo e econômica. Em resposta, basicamente, explicou-se que a vedação prevista no artigo 154, I, da CF/1988 se refere somente a novos impostos a serem instituídos pela União, e não ao constante no próprio art. 195 da Constituição, sob a justificativa de que essa norma originária dessa Carta, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, autoriza a redundância exacional.¹⁹ Ante o exposto, segue publicação da norma vigente durante o ano de 1988:

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: I- dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. (grifo nosso)²⁰

Além disso, é importante frisar que foi arrazoado sobre o princípio da não retroatividade, consagrado no artigo 150, III, a, da Constituição Federal. Esse princípio estabelece que os tributos não podem ser cobrados em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou. No entanto, a CSLL foi instituída pela Lei 7.689/1988 e versou sobre a exigibilidade do tributo no mesmo ano em que entrou em vigor, com base no artigo 8º, que postulava o seguinte: “A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988”. Por esse motivo, o supracitado artigo foi anulado.

Por derradeiro, as pessoas jurídicas irressignadas levaram ao debate o disposto no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, o qual exige uma lei complementar para a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, que não as elencadas em seu dispositivo. Dessa forma, segundo a tese dos contribuintes, a CSLL deveria ser declarada inconstitucional, na medida em que foi instituída por uma lei ordinária, a Lei 7.689/1988, e não por uma lei complementar.

19 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138.284/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88 [...]. Relator: Ministro Carlos Velloso. Recte.(s): União Federal. Recdo. (a/s): Petróleo Dois Irmãos Ltda. Tribunal Pleno. Julgamento: 01/07/1992. DJ 28/08/92. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>. Acesso em: 12 de out. de 2023.

20 - BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 24 maio 2023.

A falta de observância desse requisito resultaria na inconstitucionalidade formal dessa contribuição especial. Contudo, há de se considerar que esse tributo se refere ao artigo 194, inciso I, da CF/1988 e, por esse motivo, a CSLL não necessitaria de lei complementar para sua imposição, conforme o trecho “nos termos da lei” inserto no *caput* do supracitado artigo, o qual, partindo-se de uma interpretação sistemática da Constituição aduzida pela Corte Suprema, dispõe que basta a edição de lei ordinária para imposição dessa contribuição.²¹

O resultado de todas as argumentações trazidas ao bojo do andamento processual ocasionou, em 1992, alguns títulos executivos judiciais que decidiram sobre a inconstitucionalidade da Lei 7.689/1988, em sede de controle difuso de constitucionalidade, a favor de empresas que impugnam o referido tributo. Isso se deu de tal forma que, mesmo com os Recursos Extraordinários 146.733 e 150.764, os quais declaram a constitucionalidade do tributo incidentalmente ao processo no mesmo ano de 1992, essas pessoas jurídicas continuaram a deixar de pagar o CSLL, o que resultou em uma situação não isonômica para as empresas contribuintes no âmbito processual.

Foi apenas no ano de 2007, durante a ADI nº 15, que o STF expressamente determinou a constitucionalidade da CSLL, mas, dessa vez, fora dos limites subjetivos do processo. Não obstante, não foi estipulado nessa ADI, expressamente, que esse tributo deveria ser pago inclusive por aquelas empresas que possuíam uma decisão favorável a si para o não pagamento da CSLL. Essa omissão fez com que as entidades beneficiadas pelos títulos judiciais no ano de 1992 continuassem a impugnar os lançamentos efetuados pelo fisco, em razão da cobrança administrativa ulterior do referido imposto; conseqüentemente, isso desembocou em novos recursos extraordinários, como é o caso do RE 949297, que resultou no tema 881.

Sendo assim, agora não mais se discute a constitucionalidade da Lei 7.689/1988, mas sim se os títulos judiciais advindos do controle difuso possuem eficácia diante de exações futuras, lançadas pela autoridade tributária, sobre a órbita contextual das relações tributárias de trato continuado.

Nesse ínterim, a parte autora do RE 949297 inicialmente alegou, em mandado de segurança com pedido liminar, que a cobrança do CSLL lhe era indevida, sob pena de violação do artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Magna, e do artigo 6º, parágrafo 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, em virtude de possuir decisão transitada em julgado em seu favor (sentença prolatada nos autos do mandado de segurança nº 127/89/CE). Ademais, no tocante ao artigo 471 do CPC/1973, argumentou-se que não é aplicável ação revisional a esse caso em específico, visto que não houve alteração de fato e de direito no que se refere ao direito constituído de não pagar CSLL com base em sua inconstitucionalidade e, caso houvesse, deveria ser proposto pelo respectivo juízo que decidiu pela sua não constitucionalidade em novo ato jurisdicional.²²

21 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138.284/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88 [...]. Relator: Ministro Carlos Velloso. Recte.(s): União Federal. Recdo. (a/s): Petróleo Dois Irmãos Ltda. Tribunal Pleno. Julgamento: 01/07/1992. DJ 28/08/92. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>. Acesso em: 12 de out. de 2023.

22 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1272714/CE**. Recurso especial. Processual civil e tributário. Contribuição social sobre o lucro líquido - csll. Coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da hipótese de incidência. Eficácia em relação a fatos geradores futuros [...]. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Rcte.(s): Fazenda Nacional Recdo.(a/s): Tbm - Têxtil Bezerra De Menezes S/A. Julgamento: 15/12/2015. DJe 02/02/2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757. Acesso em: 12 de out. de 2023. Acesso em: 12 de out. de 2023.

A partir dessa concepção, o contribuinte postulou sobre a inaplicabilidade da súmula 239 do STF, em caso de decisões que determinem a inconstitucionalidade sobre débito tributário, entendimento firmado pelo RE 93.048-5/ SP, e sobre o fato de que não houve advento de lei nova sobre a contribuição social que pudesse constituir nova cobrança em apartado aos limites da coisa julgada, posto que ocorreram somente alterações legislativas quanto à base de cálculo e à alíquota, conforme dispõe o julgado abaixo:²³

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

A Receita Federal, no âmbito do Recurso Especial nº 1.118.893, alegou que o eventual ajuizamento de ação rescisória, no caso das ações favoráveis ao não pagamento de CSLL, se mostraria infrutífero, como se evidencia no trecho recortado dos autos do mandado de segurança supracitado:

Insta ponderar que, em relação às decisões transitadas em julgado, antes da jurisprudência pátria se tornar assente acerca da constitucionalidade da legislação da Contribuição Social sobre o Lucro de empresas, não seria cabível ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição da Lei nº 7.689/88, tendo em vista os verbetes das Súmulas nº 343 do Supremo Tribunal Federal e nº 134, do Egrégio Tribunal Federal de Recursos [...]²⁴.

Aliás, é crucial a compreensão de que não era possível a utilização dos fundamentos legais constantes nos arts. 475-L, § 1º, e 741, parágrafo único do CPC/73, para rescindir as coisas julgadas que declararam a constitucionalidade do CSLL, posto que essas normas se aplicam a títulos executivos judiciais; ademais, mesmo que houvesse aplicabilidade às *res judicatas* declaratórias, a Lei nº 11.232/2005 não seria cogente, por ter entrado em vigor somente no ano de 2006, com base no conteúdo da súmula 487 do STJ. Todavia, hodiernamente, é visível a possibilidade de rescindir títulos executivos, se forem baseados em interpretação de lei incompatível com a CF/1988, segundo o STF e conforme as disposições presentes nos artigos 525, §§ 14 e 15, e 535 do CPC, §§ 7 e 8.

Por oportuno, o juiz de 1º grau decidiu sobre o indeferimento da pretensão da parte autora, em razão da alteração da situação de fato e de direito concernentes à relação tributária de trato continuado que envolvia o CSLL, que se refere especialmente ao advento da ADI nº 15, à luz do que prescreve o art. 471, I, do CPC/73 (atualmente é o art. 505 do CPC/15): “Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de

23 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial. 731.250/PE**. Processual civil e tributário ? Embargos à execução fiscal ? Contribuição social ? Alcance da súmula 239/stf ? Coisa julgada: violação ? Art. 471, i do CPC não contrariado [...]. Coisa julgada. Rel. Min. Eliana Calmon. Recte.(s): Fazenda Nacional. Recdo.(a/s): Cicanorte Indústria De Conservas Alimentícias S/A. Julgamento: 17/04/2007. DJ 30/04/2007. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200500375454. Acesso em: 12 de out. de 2023.

24 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 1.118.893/MG**. Constitucional. Tributário. Processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Rito do art. 543-c do CPC. Contribuição social sobre o lucro - CSLL. Coisa julgada[...]. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima. Rcte.(s): Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda. Recdo. (a/s): Fazenda Nacional. Julgamento: 14/03/2011. DJe 06/04/2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900111359. Acesso em: 12 de out. de 2023.

relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença”.²⁵

Dessa decisão se sucedeu à apelação, que foi acordada em favor da parte autora, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, com fundamento na Súmula 343 do STF, que infere o seguinte: “A mudança de entendimento dos Tribunais Superiores não autoriza o pedido de rescisão de julgado, com base na violação literal de dispositivo de lei”. Outrossim, o entendimento desse tribunal, em 2ª instância, se baseou no acórdão referente ao Recurso Especial 599.764 - GO e ao Recurso Especial nº 227.458-CE, em que se garantiu a perenidade das decisões proferidas em sede de controle difuso para o não pagamento da contribuição.²⁶

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs um recurso extraordinário e também um recurso especial, pois a controvérsia concernente a essa lide cinge-se tanto ao que dispõe a Constituição quanto ao que versa a Lei federal que instituiu a CSLL. Em relação ao recurso especial interposto, insta mencionar a alegação do relator do processo, o ministro Napoleão Nunes, nos autos do Resp. nº 1.272.714-CE²⁷, que diz: “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”.

Como restou demonstrado, o ministro relator do recurso especial interposto aduziu entendimento a favor do acórdão proferido em segunda instância. Dessa forma, o magistrado inadmitiu o recurso com base no revogado artigo 557, *caput* do CPC/73, posto que o entendimento do STJ se encontrava abarcado no precedente do REsp 1118893/MG, que versava sobre a mesma matéria e foi julgado por esse órgão a favor do contribuinte no ano de 2011.

No tocante à análise feita pelo STF, observou-se um entendimento diverso. Inicialmente, o ministro relator, Edson Fachin, concedeu repercussão geral ao recurso interposto, em decorrência de um possível desequilíbrio concorrencial dentro do campo econômico e da crescente expectativa de previsibilidade por parte da sociedade quanto aos atos jurisdicionais, fatores esses que dependem plenamente do acórdão futuramente proferido.

3.2 Resumo das circunstâncias jurídicas relativas ao tema 885

É necessário ressaltar que a principal diferença entre os temas 885 e 881 é o tipo de controle de constitucionalidade, tratado em ambos como fator de alinhamento jurisprudencial e

25 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 15**. I. ADIn: legitimidade ativa: “entidade de classe de âmbito nacional” (art. 103, IX, CF): compreensão da “associação de associações” de classe [...] Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; Reqte.(s) Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Julgamento, 14 de junho. 2007. DJE, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur5753/false>. Acesso em: 11 de out. 2023.

26 - BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança 90497-CE**. Processo civil. Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Lei 7689/88. Mandado de segurança. Ofensa à coisa julgada. Apelação provida. Relator: Desembargador Federal Vladimir Souza Carvalho. Apte: TBM- Têxtil Bezerra de Menezes S/A. Apdo: Fazenda Nacional. Julgamento em 3 de set. de 2009. DJe: 18/09/2009, pág. 458. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/processo/200181000081139>. Acesso em: 16 de out. de 2023.

27 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1272714/CE**. Recurso especial. Processual civil e tributário. Contribuição social sobre o lucro líquido - csll. Coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da hipótese de incidência. Eficácia em relação a fatos geradores futuros [...]. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Rcte.(s): Fazenda Nacional Recdo.(a/s): Tbm - Têxtil Bezerra De Menezes S/A. Julgamento: 15/12/2015. DJe 02/02/2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757. Acesso em: 12 de out. de 2023.

de planificação dos efeitos das coisas julgadas. Nesse sentido, ao passo que o tema 885 procura solucionar os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade para a coisa julgada destoante, o tema 881 busca tratar dos efeitos do controle difuso exercido pela Corte Suprema para esse mesmo objeto de análise.

Em outra perspectiva, convém ressaltar que o processo do qual se originou o tema 885 foi o RE 955227. Esse processo, assim como o *leading case* do tema 881, se formou a partir da irresignação da Fazenda Nacional quanto à decisão favorável ao contribuinte prolatada pelo Superior Tribunal de Justiça. Esse entendimento também foi viabilizado pelo precedente nº 1.118.893 - MG²⁸:

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

Em adição, embora o *Leading Case* desse tema possua idiosincrasias diversas quanto à parte autora e à cronologia processual, o relator do processo e também autor da tese aplicável aos dois temas mencionados, Luís Roberto Barroso, optou por considerar os dois processos relativos aos temas supracitados como complementares, conforme o seguinte trecho do acórdão do RE 955227 RG /BA:

Tampouco se confunde com o objeto do RE 949.297, de relatoria do Min. Edson Fachin, recentemente submetido ao Plenário Virtual, que trata de tema semelhante, porém, está limitado a discutir os efeitos das decisões do Supremo colhidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade sobre a eficácia futura da coisa julgada nas relações de trato continuado. Aqui, o que se propõe é que o Plenário defina a relação das decisões em controle difuso, inclusive aquelas proferidas sob a dinâmica da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3º, da CF, com os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária. Penso que o presente caso e o RE 949.297 são complementares e devem ser julgados pelo Plenário da Corte em regime de repercussão geral, de modo a definir de forma completa esse tema.²⁹

Dessarte, respeitadas as diferenças processuais concernentes aos dois recursos extraordinários abordados, por unanimidade do colegiado do supremo, foi firmada a tese abaixo:

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

28 - BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 1.118.893/MG. Constitucional. Tributário. Processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Rito do art. 543-c do CPC. Contribuição social sobre o lucro - CSLL. Coisa julgada[...]. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima. Rcte.(s): Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda. Recdo. (a/s): Fazenda Nacional. Julgamento: 14/03/2011. DJe 06/04/2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900111359. Acesso em: 12 de out. de 2023.

29 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 955227/BA. Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF [...]. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Recte.(s): UNIÃO. Recdo.(a/s): Braskem S/A. Julgamento: 08/02/2023. DJe 02/05/2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478209/false>. Acesso em: 11 de out. 2023.

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.³⁰

Isso significa que as decisões do STF, anteriores à vigência da Emenda Constitucional 45/2004 e balizadas pelo controle de constitucionalidade difuso no âmbito processual, não alteram automaticamente a coisa julgada formada anteriormente. Esse entendimento vai ao encontro da tese definida no RE. 730.462, ao observar que, conquanto se trate de tema jurisprudencial diverso, a decisão do STF de declarar ou não a constitucionalidade de um dispositivo normativo não reforma ou rescinde automaticamente as decisões proferidas com entendimento diverso. Logo, de semelhante forma ao tópico 1 da tese obtida no tema 881, as decisões do STF não impactarão as coisas julgadas de forma imediata, sendo necessária uma ação rescisória em apartado que observe o prazo decadencial de 2 (dois) anos (975 CPC/15).

Desse modo, é plausível afirmar que as decisões do STF anteriores à instituição do regime de repercussão geral e constituídas por meio do controle de constitucionalidade difuso não alteram a coisa julgada dos contribuintes que possuem títulos judiciais cogentes para o não pagamento da CSLL. Nesse sentido, acontece que a motivação para a não interferência nas coisas julgadas, no que diz respeito à CSLL, reflete a não incidência, ainda, da corrente jurisprudencial que incutiu, na defesa da constituição brasileira, a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. Portanto, não haveria motivo lógico-jurídico para impor efeito *erga omnes* às decisões do STF que se cingiam, na época, a efeitos *inter partes*.

Por outra análise, com base no tópico 2, nota-se que as decisões do STF proferidas em sede de repercussão geral, ou em decorrência de controle concentrado de constitucionalidade, impactam automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado que versam sobre as relações tributárias de trato continuado. Adicionalmente, não se pode olvidar que tal decisão respeita a irretroatividade, da anterioridade anual, e a noventena, conforme a natureza do tributo.

Desta feita, embora não tenha sido proferido ainda o acórdão sobre o termo inicial da aplicação da anterioridade, os ministros do STF decidiram (votos de 6 a 5) por não modular os efeitos do julgado, ou seja, o termo inicial dos efeitos do tema 881 não será a data de sua sessão deliberativa, e sim o precedente exarado em 2007 na ADI nº 15³¹.

Portanto, ao analisar os efeitos da irretroatividade nesse caso específico, pode-se afirmar que as empresas afetadas pelo tema 881 não poderão ser obrigadas a pagar a CSLL antes de junho de 2007, posto que foi somente a partir desse mês que o acórdão sobre a constitucionalidade da CSLL na ADI

30 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227/BA**. Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF [...]. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Recte.(s): UNIÃO. Recdo.(a/s): Braskem S/A. Julgamento: 08/02/2023. DJE 02/05/2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478209/false>. Acesso em: 11 de out. 2023.

31 - CAMANO, Fernanda Donnabella; CHIAVASSA, Tércio; SANTOS, André Torres dos. (Re)pensando os pressupostos para a modulação em matéria tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 16 de abr. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-16/processo-tributario-repensando-pressupostos-modulacao-materia-tributaria#:~:text=Independentemente%20da%20discuss%C3%A3o%20em%20torno,de%20forma%20imediate%2C%20em%20n%C3%ADtida>. Acesso em: 07 out. 2023

nº15, em ação direta, passou a existir, e, em razão desse fato, se sucedeu à interrupção automática dos efeitos prospectivos das coisas julgadas que impediam a cobrança exacional pela Fazenda Nacional.

Nesse sentido, as empresas beneficiadas pela *res judicata* somente deverão pagar a CSLL em relação aos lançamentos posteriores a junho de 2007, respeitada a prescrição da ação executória fiscal, a anterioridade anual e a noventena. Em relação a esses dois últimos fatores, é certo que eles se aplicam à CSLL, com base no art. 150, inciso III, alínea a e b, da CF/1988. Por conta disso, o fisco somente poderá empreender as execuções fiscais com base na inadimplência da CSLL nos exercícios de 2008 e seguintes.

Todavia, em decorrência da prescrição da ação de cobrança de crédito, não se pode afirmar de maneira generalista quais créditos poderão ser exigidos pelo fisco. Isso irá depender de cada caso em específico, já que pode, em cada caso, ter ocorrido ou não a interrupção da prescrição, seja em razão de atos judiciais que constitua em mora o devedor ou por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (artigo 174, III, IV, CTN).

4 ANÁLISE DOUTRINÁRIA DOS EFEITOS DO JULGAMENTO DOS TEMAS 881 E 885

Após a publicação da tese concernente à matéria tributária dos recursos extraordinários 949297 e 955227, criou-se um intrincado debate sobre os possíveis danos que a decisão da Corte Suprema poderia causar na segurança jurídica brasileira. Nesse aspecto, observa-se uma dicotomia entre os entendimentos doutrinários sobre a danosidade ou não da referida decisão suprema. Por um lado, alguns doutrinadores asseveram que houve, de fato, um desrespeito à segurança jurídica e, por outro, há quem diga que a não de modulação de efeitos pelo STF gerou insegurança para os contribuintes no campo tributário.

Segundo o entendimento do doutrinador Flávio Zanetti³², a tese desenvolvida pelo STF referente aos temas 881 e 885 foi acertada, segundo os parâmetros da anterioridade e irretroatividade, e seguiu a máxima de não interferência da coisa julgada, até a eventual decisão ulterior da Corte em sentido contrário. Desse modo, não houve dano à segurança jurídica nem desrespeito às normas de não surpresa.

Em complementação, o Ilmo. Phelipe Frota cita algumas contribuições geradas a partir da aplicação da tese mencionada:

- (i) haverá definição coerente do momento em que o contribuinte deverá deixar de adimplir tributo declarado inconstitucional ou quando a Fazenda Pública iniciará a cobrança de tributo declarado constitucional; (ii) permite-se a prévia avaliação de grupo de contribuintes impactados com a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (disponibilização em site da autoridade administrativa, audiências públicas, revisão de 70 minutos, debates e seminários expositivos), de modo a favorecer a harmonia e o diálogo entre as partes, em observância ao atual modelo de administração pública gerencial e participativa; e (iii) será evitado o desdobramento da lide, com o ajuizamento desnecessário de ações revisionais, que apenas tornaram o Poder Judiciário ainda mais conturbado.³³

32 - Grillo, Fabio Artigas *et al.* A força da coisa julgada aos olhos do STF: jogando luz sobre o tema. **Conjur**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-29/opiniao-jogando-luz-tema-coisa-julgada>. Acesso em 07 de outubro de 2023.

33 - FROTA, Phelipe Moreira. **A Coisa Julgada em Matéria Tributária: Estudo Acerca de sua Eficácia no Tempo e seu Desdobramento nas Ações Declaratórias**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29806>. Acesso em: 07 out. 2023.

Sob uma concepção diferente, Lenio Luiz Streck erige o entendimento de que a situação jurídica desenvolvida por meio da contradição entre os dois controles de constitucionalidade realizados em relação à CSLL poderia ter sido evitada caso fosse ajuizada uma ação de declaração de constitucionalidade sobre a referida contribuição. Além disso, o doutrinador aduz que a Corte Suprema não tem o poder, conferido pela Constituição, de legislar permanentemente. Portanto, ele conclui que o STF desrespeitou a coisa julgada em matéria de inconstitucionalidade de CSLL, ao retirar seus efeitos nesse recente julgado.³⁴

Nessa mesma linha de pensamento, segue Renata Elaine S. Ricetti Marques, ao arrolar algumas críticas referentes à fundamentação utilizada pelo STF para sua decisão quanto aos temas 881 e 885. Dentre as quais, a jurista destaca a falta de fundamento legal sobre a supracitada tese diante da inaplicabilidade do art. 505 do CPC, em razão de não ter tido alteração nas circunstâncias de direito referentes às coisas julgadas que declararam a inconstitucionalidade da CSLL, conforme o que é exposto a seguir:

A conclusão carreada pelos ministros é que a decisão, que tenha por objeto relação jurídica de trato continuado, revela-se uma alteração do estado de direito, “como se fosse” (mas não é) uma nova lei [...] É oportuno destacar que a Lei Ordinária (artigo 505 do CPC) não se sobrepõe à autoridade da coisa julgada garantida pelo Texto Constitucional (artigo 5º, XXXVI, da CF) e ao efeito extintivo normatizado pela Lei Complementar, Código Tributário Nacional (artigo 156, X, do CTN). [...] É unísono que a função judicante do STF em controle abstrato não é a criação de uma nova lei, sua função não é criar direito novo, função típica de legislador positivo, sob pena de usurpar o papel do Poder Legislativo [...] para a aplicação do supracitado artigo da lei processual civil seria necessária uma nova lei. O artigo processual (505 do CPC) não quis proteger uma nova interpretação sobre o mérito (natureza do tributo), não quis proteger uma mudança de entendimento, ou seja, uma decisão que desconsidera a decisão anterior, mesmo porque seria um paradoxo com a natureza da coisa julgada.³⁵

Dessa forma, fica o questionamento: “o que seria mudança nas circunstâncias de direito?”. Seria também a mudança jurisprudencial ou apenas o que foi decidido em lei *a posteriori*? Esses questionamentos são basilares para compreender se os fundamentos pelos quais se sucederam a decisão do STF possuem lógica jurídica ou não, pois, partindo-se do pressuposto econômico, a decisão já se justifica pela disparidade que iria causar para a concorrência entre empresas. Todavia, é forçoso reconhecer que o princípio da intangibilidade da coisa julgada é tão público e fundamental como o da isonomia, conforme aduz a ilustre doutrinadora Misabel Derzi, que, em sua concepção, esperava que o entendimento da Corte Suprema quanto aos temas 881 e 885 seguisse a lógica do abrigo à *res iudicata* e da não tributação de CSLL, em relação ao grupo de contribuintes afetados pela discussão.³⁶

34 - Streck, Lenio Luiz. Uma (nova) reflexão sobre a coisa julgada no Supremo Tribunal Federal. **Conjur**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-30/senso-incomum-reflexao-coisa-julgada-recente-julgado-stf>. Acesso em 07 de outubro de 2023.

35 - MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. A coisa julgada no tempo e a decisão do STF no Tema 881. **Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-03/renata-marques-coisa-julgada-tempo-decisao-stf>. Acesso em: 1 jun. 2023.

36 - DERZI, Misabel de Abreu Machado et al. Coisa Julgada Tributária com Eficácia Prospectiva e as Questões Constitucionais Discutidas nos Temas 881 e 885 do STF, 2022. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord). **XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: meio século de tradição. 1. ed. São Paulo: IBET, 2021. p. 1167- 1192. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/11/Misabel-de-Abreu-Machado-Derzi-Valter-de-Souza-Lobato-e-Tiago-Conde-Teixeira.pdf>. Acesso em: 07 out. 2023

Em última análise, ressalta-se a inteligência de Fernanda Donnabella *et al.*, que afirmam ser viciada a tese fixada no julgamento dos temas 881 e 885, tendo em vista que agregou “critério antes não previsto na decisão da ADI 15-2 ao fazer cessar os efeitos da coisa julgada de forma imediata, em nítida violação ao próprio item 2, que determina que tal paralisação de efeitos não se dê de modo retroativo.”³⁷

5 ANÁLISE CRÍTICA DO TEMA

Sabe-se que a depender da decisão da Corte Suprema, ou haveria uma relativização da coisa julgada, que é um exímio sinalizador da segurança jurídica, ou se formaria um dissenso jurisprudencial, que já se mostrou possível entre os dois controles de constitucionalidade, mas, dessa vez, generalizado inclusive em relação ao próprio entendimento anterior do STF na ADI nº15, o que acabaria, de vez, por tolher a harmonia jurídica no âmbito tributário.

Dessarte, a solução desenvolvida pelo STF nos temas 881 e 885 repisou a autoridade da instância superior como órgão máximo da atuação judicante, em detrimento dos demais órgãos do Poder Judiciário, no que se refere ao controle de constitucionalidade, seja ele difuso ou concentrado.

Nesse contexto, parece que a atuação do STF se aproxima, cada vez mais, dos contornos norte-americanos de atuação jurisdicional costumeira, na qual o controle de constitucionalidade difuso não mais se aplica *inter partes* dentro do bojo processual, mas tem eficácia presumidamente com repercussões gerais. Contudo, existe uma diferença crucial entre as duas cortes: a corte brasileira possui poderes muito mais abrangentes.

É verossímil a tendência de valorização da jurisprudência como fonte do direito impositiva para todos os tribunais brasileiros. Isso se evidencia com a sistemática de precedentes, expressamente positivada pelo Código de Processo Civil de 2015, mais especificamente em seus artigos 926, § 2o, e 927. Sendo assim, diz-se “impositiva”, pois, caso essas prescrições não sejam respeitadas, poderá a parte prejudicada entrar com ação rescisória por violação manifesta de norma jurídica, conforme o que dispõe o parágrafo 6º sexto e inciso V do *caput* do artigo 966 do Código de Processo Civil de 2015³⁸. Dessa forma, a margem discricionária de interpretação do agente julgador em face da norma positivada, tal qual assevera o Hans Kelsen, se mostra cada vez mais diminuta nos planos pragmáticos de atuação jurisdicional.

Contudo, sob uma perspectiva teleológica, a tese dos temas 881 e 885 se mostrava necessária para não viabilizar uma disparidade no âmbito concorrencial entre as empresas afetadas e os demais contribuintes, em conformidade com o princípio da isonomia e da livre concorrência.

A despeito disso, a solução do STF desconstituiu a perenidade dos efeitos da coisa julgada, com base em uma decisão aplicável ao passado, ou seja, restou prejudicado o direito do contribuinte de não pagar a CSLL, segundo um entendimento imposto retroativamente, pois, até

37 - CAMANO, Fernanda Donnabella; CHIAVASSA, Tércio; SANTOS, André Torres dos. (Re)pensando os pressupostos para a modulação em matéria tributária. **Consultor Jurídico**, 16 abr. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-16/processo-tributario-repensando-pressupostos-modulacao-materia-tributaria#:~:text=Independentemente%20da%20discuss%C3%A3o%20em%20torno,de%20forma%20imediate%2C%20em%20n%C3%ADtida>. Acesso em: 07 out. 2023

38 - Frota, Phelipe Moreira. A Coisa Julgada em Matéria Tributária: Estudo Acerca de sua Eficácia no Tempo e seu Desdobramento nas Ações Declaratórias. **Biblioteca Digital**, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29806>. Acesso em: 07 out. 2023.

então, não havia manifestação do STF sobre a contradição entre a *res judicata* e o seu entendimento sobre a constitucionalidade da CSLL.

Além do problema ligado a não modulação de efeitos – que, de fato, trouxe retroativamente a legitimação dos créditos tributários cobrados pela Fazenda Nacional, após a ADI nº 15, e uma significativa falta de previsibilidade tributária (*tax certainty*) –, há também as problemáticas relacionadas aos efeitos prospectivos incertos causados pelo teor generalista da tese dos temas 881 e 885, que abrange todas as relações tributárias de trato continuado, ou seja, as coisas julgadas das instâncias inferiores em difuso de constitucionalidade, que tratem da mesma matéria, podem ser alteradas pelo STF futuramente. Por certo, isso pode culminar em insegurança jurídica, já que não se sabe ao certo se as decisões das instâncias inferiores continuarão produzindo efeitos após o entendimento da Corte Suprema sobre o respectivo tributo em controle concentrado de constitucionalidade.

Em adição aos problemas ligados à imprevisibilidade, ressalta-se que a atuação do STF em relação à tese elaborada se mostrou próxima à atuação do Poder Legislativo, pois, por intermédio dessa, se criou uma norma positivada, generalista e constitutiva de direitos para a própria atuação futura da Corte Suprema no âmbito jurisdicional, no sentido de negar a validade de coisas julgadas com entendimento diverso. Portanto, cria-se um campo propício para o desequilíbrio no sistema de freio e contrapesos que garante a atuação do Estado como instituição democrática, diante da atuação abrangente do STF em contraposição à inércia do Poder Legislativo na criação de uma lei que possa garantir a pacificação da lide.

Sob outra perspectiva, é possível afirmar que a tese dos referidos temas buscou atender a economicidade processual, posto que, se fosse decidido sobre a necessidade de ação rescisória para desconstituir as coisas julgadas nas quais se assentou constitucionalidade da CSLL, existiriam muitos litígios envolvendo a Fazenda Nacional e os contribuintes. Ademais, a instituição de um marco temporal, que é a decisão proferida em ação direta ou em sede de repercussão geral, é um fator essencial para trazer previsibilidade e, por consequência, a segurança jurídica.

Em última análise, deduz-se que as lides dos temas 881 e 885 deveriam ter sido resolvidas, inicialmente, com a intervenção do Poder Legislativo, ou com uma ação declaratória de constitucionalidade (ADC). Contudo, como isso não aconteceu, o STF buscou resolver a problemática, inevitavelmente, atingindo as coisas julgadas, sendo essa a medida que gerou menos problemas e variáveis para se lidar em comparação com o permanecimento da imutabilidade de decisões individuais. Todavia, esse entrave jurídico se mostra cada vez mais encurralado, em razão dos seguintes problemas sistemáticos concernentes ao direito brasileiro: possível contradição dos tipos de defesa da constituição; a inércia do poder legislativo e legitimados para propor ADC; a morosidade dos processos judiciais; a complexidade do sistema tributário.

6 CONCLUSÃO

A Constituição de 1988 é cada vez mais extensa e analítica, o que propicia um ambiente fértil para o encaminhamento de numerosos processos para o STF, dos quais se resultam, cada vez mais, decisões polêmicas e imprevisíveis diante da inexistência de disposições legais que possam embasá-las expressamente.

Nesse sentido, é preciso que se empreenda uma reforma na sistemática de inter-relação jurídica e constitucional entre os três poderes, de modo a possibilitar uma diminuição do caráter impróprio de legislador negativo do STF e uma maior eficiência da atuação legiferante exercida pelo Poder Legislativo, no que se refere à regulação das contradições entre as ferramentas de defesa constitucional e das relações tributárias de trato continuado

Isso significa que o Poder Legislativo deverá ser mais eficiente em seu papel de criar leis aplicáveis ao caso concreto e na capacidade de adequar essas normas à ocorrência de contradições entre institutos jurídicos, de modo que a lacuna normativa a ser preenchida pelo Poder Judiciário não seja extensa.

Um exemplo de atuação legiferante conveniente para regular os conflitos de interesses nas relações tributárias de trato continuado é o Projeto de Lei nº 512/2023, cujo objeto é o Programa Especial de Regularização Tributária do Fim da Coisa Julgada (PERT-Fim), que traz proposta de parcelamento de débitos tributários em até 240 (duzentos e quarenta) prestações e reduz em até 50% as penalidades impostas pelo fisco em relação aos contribuintes afetados pela tese dos temas 881 e 885³⁹. Esse projeto está tramitando, na data da elaboração desta pesquisa, na Câmara dos Deputados.

Por outro lado, ao passo que existe a necessidade de melhora na atuação legiferante do Poder Legislativo, há uma evolução do entendimento jurisprudencial da máxima instância judiciária deste país, no sentido de agregar cada vez mais verbetes, interpretações e práticas tendentes a estender seus poderes de “legislador impróprio”. Portanto, cabe aqui um questionamento sobre se o extenso poder judiciário, progressivamente irrigado pelo STF a si mesmo, em contraposição à falta de atuação do Poder Legislativo pode causar um desequilíbrio na atuação entre os três poderes e a sociedade.

Todavia, é perceptível que a polêmica que envolve os temas 881 e 885 não decorre exclusivamente do fator decisório e deliberativo do Supremo Tribunal Federal, mas, indiretamente, do próprio arcabouço jurídico e normativo brasileiro, mais especificamente de uma inevitável colisão de institutos jurídicos que coexistem unicamente no Brasil, quais sejam, o controle difuso e o controle concentrado de constitucionalidade.

Em adição, é forçoso o reconhecimento de que podem ocorrer futuras contradições entre tribunais superiores e a coisa julgada nos tribunais inferiores dentro da seara tributária, independentemente de a tese 881 e 885 do STF ser carreada ou não ao plano pragmático, levando em consideração que o efeito vinculante dessa tese é o de fazer prevalecer o entendimento do STF em detrimento da coisa julgada, e não o de evitar a contradição em si, que continua sendo possível em relação ao entendimento de cada tribunal sobre as relações tributárias de trato sucessivo.

Dessa forma, durante o intermédio de tempo entre a produção de efeitos da decisão sobre a coisa julgada nas instâncias inferiores ao STF e a publicação da própria decisão pelo STF em ação direta ou em sede de repercussão geral, é urgente a aplicação e prevalência do sistema de defesa constitucional brasileiro, em detrimento de uma possível reforma institucional da inter-re-

39 - Brasil. Projeto de Lei de fevereiro de 2023 (do Sr. Gilson Marques e outros). Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2235317&filename=PL%20512/. Acesso em 07 de agosto de 2023.

lação entre os três poderes no Brasil, tendo em vista a facilidade e a conveniência de se utilizar das ferramentas jurídicas já presentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Destarte, é plausível inferir que, para evitar a ocorrência das futuras contradições em comendo antes da aplicação da tese dos temas 881 e 885, é indeclinável a aplicação tempestiva dos institutos do controle constitucionalidade brasileiro, como é o caso da ADC; da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF); e da ação declaratória de constitucionalidade (ADI), as quais se resumem como mecanismos jurídicos utilizados para alcançar a equidade, a justiça e os demais elementos fundamentais à formação do princípio da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Mauro La-Salette Costa Lima. A evolução do controle de constitucionalidade no Brasil: da Constituição de 1891 à de 1988. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2928, 8 jul. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19501> . Acesso em: 10 jun. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. (SYN) **THESIS**, v. 5, n. 1, p. 23–32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433>. Acesso em: 9 out. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 239**. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Sessão Plenária de 13/12/1963. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 114. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula239/false> . Acesso em: 11 de out. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 24 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1272714/CE**. Recurso especial. Processual civil e tributário. Contribuição social sobre o lucro líquido - csll. Coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da hipótese de incidência. Eficácia em relação a fatos geradores futuros [...]. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Rcte.(s): Fazenda Nacional Recdo.(a/s): Tbm - Têxtil Bezerra De Menezes S/A. Julgamento: 15/12/2015. DJe 02/02/2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757 . Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 1.118.893/MG**. Constitucional. Tributário. Processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Rito do art. 543-c do CPC. Contribuição social sobre o lucro - CSLL. Coisa julgada[...]. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima. Rcte.(s): Ale Distribuidora de Combustíveis Ltda. Recdo. (a/s): Fazenda Nacional.

Julgamento: 14/03/2011. DJe 06/04/2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900111359 . Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial. 731.250/PE**. Processual civil e tributário ? Embargos à execução fiscal ? Contribuição social ? Alcance da súmula 239/stf ? Coisa julgada: violação ? Art. 471, i do CPC não contrariado [...]. Coisa julgada. Rel. Min. Eliana Calmon. Recte.(s): Fazenda Nacional. Recdo.(a/s): Cicanorte Indústria De Conservas Alimentícias S/A. Julgamento: 17/04/2007. DJ 30/04/2007. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200500375454 . Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 15**. I. ADIn: legitimidade ativa: “entidade de classe de âmbito nacional” (art. 103, IX, CF): compreensão da “associação de associações” de classe [...]. Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; Repte. (s) Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Julgamento, 14 jun. 2007. DJE, 31 ago. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur5753/false> . Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138.284/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88 [...]. Relator: Ministro Carlos Velloso. Recte.(s): União Federal. Recdo.(a/s): Petróleo Dois Irmãos Ltda. Tribunal Pleno. Julgamento: 01/07/1992. DJ 28/08/92. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false> . Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297/CE**. Processo civil. Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Lei 7.689/88. Mandado de segurança. Ofensa à coisa julgada [...]. Relator: Min. Edson Fachin. Rcte.(s): União. Recdo.(a/s): TBM - Textil Bezerra De Menezes S/A. Tribunal Pleno. Julgamento: 24/03/2016. DJe 13/05/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8342/false> . Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227/BA**. Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF [...]. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Recte. (s): UNIÃO. Recdo.(a/s): Braskem S/A. Julgamento: 08/02/2023. DJE 02/05/2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478209/false> . Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.149.994/SP**. Recurso extraordinário com agravo. Tributário. Ação ordinária. ISSQN. Imunidade. Templos de qualquer Culto. Artigo 150, vi, 'b', da Constituição. Presunção de Destinação às finalidades essenciais da instituição [...]. Relator: Min. Luiz Fux. Rcte.(s): Município de São Paulo. Recdo.

(a/s): Congregação Cristã do Brasil. Julgamento, 13 de ago. de 2018. DJe 14/08/2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=DJ&docID=747948332&pgI=311&pgF=315> . Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança 90497-CE**. Processo civil. Tributário. Contribuição social sobre o lucro. Lei 7689/88. Mandado de segurança. Ofensa à coisa julgada. Apelação provida. Relator: Desembargador Federal Vladimir Souza Carvalho. Apte: TBM- Têxtil Bezerra de Menezes S/A. Apdo: Fazenda Nacional. Julgamento em 3 de set. de 2009. DJe: 18/09/2009, pág. 458. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/processo/200181000081139> . Acesso em: 16 de out. de 2023.

CAMANO, Fernanda Donnabella; CHIAVASSA, Tércio; SANTOS, André Torres dos. (Re) pensando os pressupostos para a modulação em matéria tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 16 de abr. 2023. Disponível em: <https://www.RevistaConsultorJuridico.com.br/2023-abr-16/processo-tributario-repensando-pressupostos-modulacao-materia-tributaria#:~:text=Independentemente%20da%20discuss%C3%A3o%20em%20torno,de%20forma%20imediate%2C%20em%20n%C3%ADtida>. Acesso em: 07 out. 2023

CONRADO, Paulo Cesar. Medidas exacionais e antiexacionais: muito além das conveniências classificatórias. **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.RevistaConsultorJuridico.com.br/2021-mai-04/paulo-conrado-medidas-exacionais-antiexacionais> . Acesso em: 22 jul. 2023

DELAPIEVE, Thales. O STF e a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.RevistaConsultorJuridico.com.br/2023-mai-14/stf-abstrativizacao-controle-difuso-constitucionalidade>. Acesso em: 08 out. de 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* Coisa Julgada Tributária com Eficácia Prospectiva e as Questões Constitucionais Discutidas nos Temas 881 e 885 do STF, 2022. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord). **XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: pelo século de tradição. 1. ed. São Paulo: IBET, 2021. p. 1167- 1192. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/11/Misabel-de-Abreu-Machado-Derzi-Valter-de-Souza-Lobato-e-Tiago-Conde-Teixeira.pdf>. Acesso em: 07 out. 2023

FROTA, Felipe Moreira. **A Coisa Julgada em Matéria Tributária: Estudo Acerca de sua Eficácia no Tempo e seu Desdobramento nas Ações Declaratórias**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29806>. Acesso em: 07 out. 2023.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento. **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.RevistaConsultorJuridico.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>. Acesso em: 1 jun. 2023.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2**: teoria geral das obrigações. 1 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 178

GRILLO, Fabio Artigas *et al.* A força da coisa julgada aos olhos do STF: jogando luz sobre o tema. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.Revista Consultor Jurídico.com.br/2023-jun-29/opinio-jogando-luz-tema-coisa-julgada> . Acesso em 07 out. 2023.

LYNCH, Maria Antonieta. Da cláusula rebus sic stantibus à onerosidade excessiva. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 46, n. 184 (out./dez. 2009). Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/194943/000881699.pdf?sequence=3&isAllowed=y> . Acesso em: 22 jul. 2023.

MARQUES, Gilson *et al.* **Projeto de Leiº de fevereiro de 2023**. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária do Fim da Coisa Julgada junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2235317&filename=PL%20512/. Acesso em: 07 ago. 2023.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. A coisa julgada no tempo e a decisão do STF no Tema 881. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.Revista Consultor Jurídico.com.br/2023-mar-03/renata-marques-coisa-julgada-tempo-decisao-stf> . Acesso em: 1 jun. 2023.

MENDES, Gabriel. F. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 11, n. 11, 2016. DOI: 10.22456/0104-6594.69739. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/69739>. Acesso em: 12 out. 2023.

SCHMIDT, Gustavo da Rocha. Judicial review: O “Big Bang”. **Migalhas**, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/343947/judicial-review-o-big-bang>. Acesso em: 3 jun. 2023.

SOUZA NETO, Jurandi Ferreira de. A teoria do Controle de Constitucionalidade em Kelsen. **Jus**, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/27461/a-teoria-do-controle-de-constitucionalidade-em-kelsen> . Acesso em: 08 out. 2023

STRECK, Lenio Luiz. Uma (nova) reflexão sobre a coisa julgada no Supremo Tribunal Federal. **Revista Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <https://www.Revista Consultor Jurídico.com.br/2023-mar-30/senso-incomum-reflexao-coisa-julgada-recente-julgado-stf> . Acesso em: 07 out. 2023.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. *In: Doutrina: edição comemorativa de 15 anos*. Obra lançada em comemoração aos 15 anos do STJ. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacao-institucional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755> . Acesso em: 7 out. 2023



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License