

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

ERNESTO MENDIETA CAVALHEIRO

**A Coisa Julgada Tributária de Trato Sucessivo nos Temas 881 e 885: A  
Segurança Jurídica e o Confronto entre Igualdade Tributária sob a Perspectiva  
dos Efeitos na Isonomia e na Proteção da Livre Concorrência**

Porto Alegre

2024

ERNESTO MENDIETA CAVALHEIRO

**A Coisa Julgada Tributária de Trato Sucessivo nos Temas 881 e 885: A  
Segurança Jurídica e o Confronto entre Igualdade Tributária sob a Perspectiva  
dos Efeitos na Isonomia e na Proteção da Livre Concorrência**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como  
requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel  
em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul.  
Orientador: Prof. Arthur Ferreira Neto

Porto Alegre

2024

ERNESTO MENDIETA CAVALHEIRO

**A Coisa Julgada Tributária de Trato Sucessivo nos Temas 881 e 885: A  
Segurança Jurídica e o Confronto entre Igualdade Tributária sob a Perspectiva  
dos Efeitos na Isonomia e na Proteção da Livre Concorrência**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito parcial para obtenção do grau  
de Bacharel em Direito pela Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Rio Grande  
do Sul.

Orientador: Prof. Arthur Ferreira Neto

Porto Alegre, 12 de Fevereiro de 2024.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Arthur Ferreira Neto – (orientador)

---

Prof. Dr. Cassiano Menke

---

Prof. Dr. Éderson Garin Porto

## **Agradecimentos**

Agradeço ao meu orientador, Professor Arthur Ferreira Neto, pelo apoio na escolha do tema e pelas ricas discussões que tivemos que tornaram esse trabalho possível.

Aos meus pais que me ajudaram desde o primeiro passo até o ingresso da Universidade (sem vocês nada seria possível).

Aos meus colegas que me ajudaram do início ao fim da jornada.

À minha esposa pelo amor, apoio e compreensão.

*Que o Direito seja seguro, que ele não  
seja aqui e agora de um jeito, amanhã e  
lá interpretado e aplicado de outro jeito, é  
(...) uma exigência da Justiça*

— Gustav Radbruch

## Resumo

Tema muito discutido na doutrina e na jurisprudência, os limites da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado em matéria tributária ganhou novo “folego” a partir das decisões do STF dos temas de Repercussão Geral n.os 881 e 885. O entendimento da Suprema Corte foi no sentido de extinguir a eficácia da coisa julgada automaticamente, caso haja posterior entendimento do Tribunal Constitucional em sede de controle abstrato e ou difuso de constitucionalidade, sob o rito da Repercussão Geral, em sentido contrário ao disposto no caso concreto. Em outras palavras, após cognição abstrata pelo STF em sentido contrário a quaisquer decisões transitadas em julgado, emitidas em análise dos casos concretos individuais, as ações judiciais terão seus efeitos prospectivos cessados, após conclusão do julgamento de mérito do STF, sem necessidade de ingressar com ações rescisórias e ou revisionais. O objetivo do presente trabalho é demonstrar a importância da coisa julgada em matéria tributária, bem como evidenciar se houve impactos a partir da decisão do Supremo Tribunal na segurança jurídica. Efetuaremos análise crítica dos principais argumentos utilizados pelo STF para cessar os efeitos da coisa julgada automaticamente, dentre eles: a prevalência do princípio de isonomia tributária em confronto com a segurança jurídica e os impactos negativos na livre concorrência no caso concreto do *leading case* da CSLL analisado pela Corte.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário; Coisa Julgada; Trato Sucessivo; Isonomia Tributária; Livre Concorrência.

## Abstract

The limits of res judicata in legal relations of continued dealing in tax matters are very discussed in doctrine and jurisprudence. It became relevant again after the STF decisions about topics of General Repercussion n.os 881 and 885. The understanding of the Supreme Court was to automatically extinguish the effectiveness of res judicata, if the Constitutional Court subsequently understands, in terms of abstract and/or diffuse control of constitutionality, under the rite of General Repercussion, in a direction contrary to the provisions in the specific case. In other words, after abstract cognition by the STF, contrary to any final and unappealable decisions, issued in the analysis of individual concrete cases, the legal actions will have their prospective effects ceased, after the conclusion of the STF's judgment on the merits, without the need to file a rescission and/or revisional actions. The objective of this work is to demonstrate the importance of res judicata in tax matters and highlight whether there were impacts of the Supreme Court's decision on legal certainty. We will carry out a critical analysis of the main arguments used by the STF to cease the effects of res judicata automatically, among them: the prevalence of the principle of tax equality in comparison with legal certainty and the negative impacts on free competition in the specific case of the CSLL leading case analyzed by the Court.

**Key-Words:** Tax Law; res judicata; Successive dealing; Tax fairness; Free competition.

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
RE	Recurso Extraordinário
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ZFM	Zona Franca de Manaus
RFB	Receita Federal do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
STF	Supremo Tribunal Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO</b> .....	<b>12</b>
<b>2 POR QUE DEVEMOS RESPEITAR A COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO?</b> .....	<b>18</b>
2.1 O INSTITUTO DA COISA JULGADA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO.....	20
2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE COISAS JULGADAS RELEVANTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	25
<b>3 ANÁLISE DAS DECISÕES DO STF</b> .....	<b>28</b>
3.1 VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA AO SE PRESERVAR, EM ABSTRATO, A COISA JULGADA .....	29
3.2 RISCOS DE AGRESSÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA AO SE PROTEGER OS EFEITOS DURADOUROS DA COISA JULGADA E ANÁLISE DO CASO DA CSLL .....	44
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>56</b>

## INTRODUÇÃO

Sabina, personagem do célebre romance de Kundera, reflete que viver significa ver e que a visão é limitada por uma dupla fronteira: “a luz intensa, que cega, e a escuridão total”; por isso o narrador conclui que Sabina detesta qualquer extremismo<sup>1</sup>. Parece que Sabina reflete guiando-se pelo pensamento aristotélico de que a virtude se encontra no meio<sup>2</sup>. Com essa reflexão como “pano de fundo”, discorreremos a respeito das decisões do STF em sede de repercussão geral, sobre a coisa julgada em matéria tributária.

Em recentes decisões (temas n.os 881<sup>3</sup> e 885<sup>4</sup> de fevereiro de 2023), que versam sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária nas relações de trato sucessivo, a Suprema Corte estabeleceu que as decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade bem como em sede de repercussão geral (controle difuso) interrompem **automaticamente** os efeitos da coisa julgada individual, sem que seja necessário o ingresso de medida judicial específica prevista em Lei (rescisória e revisional). Em outras palavras, caso o contribuinte possua ação judicial transitada em julgado em seu favor em matéria tributária, como por exemplo, ação pela inconstitucionalidade de algum tributo ou de sua base de cálculo, e que posteriormente esse tributo ou sua base de cálculo venham ser julgados constitucional pelo STF, através do controle concentrado e ou pelo rito de repercussão geral, terá sua ação favorável automaticamente sem efeitos, ou seja, deverá passar a recolher o tributo.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em seus votos, fundamentaram que, havendo o conflito entre a sentença do caso concreto (individual) e aquela proferida posteriormente pelo STF (abstrata), deverá prevalecer a segunda para

<sup>1</sup> KUNDERA, Milan. **A insustentável leveza do ser**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. p. 94.

<sup>2</sup> RACHELS, James. **Os elementos da filosofia da moral**. 4ª ed. Cidade: Manole Geral, 2006. p. 179. “De acordo com Aristóteles as virtudes são instrumentos estabelecidos entre dois extremos: um do excesso e o outro da deficiência”

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881**. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 16 jan. 2024.

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 16 jan. 2024.

afirmar o princípio da igualdade. Ainda, no voto do Ministro Barroso, houve destaque sobre a violação do princípio da Livre Concorrência.

Entre as discussões tributárias não é incomum nos depararmos com decisões judiciais já transitadas em julgado em sentido diverso a decisões do STF, sejam as decisões do STF já “consolidadas” ou as que vieram a se “consolidar” em momento posterior. Além disso, tendo em vista os impactos econômicos e sociais envolvendo o Direito Tributário, grande parte das suas controvérsias acabará por chegar até a nossa Suprema Corte.

Muito se indaga sobre os impactos da coisa julgada em matéria tributária para fatos jurídicos de trato continuado, uma vez que a coisa julgada poderia gerar uma vantagem competitiva específica para algum contribuinte em detrimento dos demais, permitindo hipoteticamente comprometer a livre concorrência. Todavia, o fim dos efeitos de decisão transitada em julgado **automaticamente**, após a decisão em sentido contrário do STF, parece esvaziar o conceito até então existente de coisa julgada, que é um princípio constitucional marcado de forma literal na nossa Magna Carta.

Nosso estudo parte de um contexto fático de que o STF já alterou o seu entendimento no decorrer da história, inclusive, sobre matéria tributária, tendo em vista que o seu entendimento dependerá da composição da Corte, bem como de possível revisão de interpretação anterior sobre determinado assunto por parte de um mesmo Ministro.

Adicionalmente, o STF decidiu não modular os efeitos das decisões dos temas n.os 881 e 885. A não modulação dos impactos da repercussão geral parece gerar discussões e uma tendência de interpretação fiscal ao pagamento de valores relevantes e inesperados pelos contribuintes. Destaca-se que, no momento em que houve o auto de infração exarado pela Receita Federal do Brasil, as empresas possuíam ação transitada em julgado sobre tema em litígio administrativo ou judicial, não havendo indicações de que eventual jurisprudência futura do STF poderia acarretar em extinção da coisa julgada no caso concreto. Esse contexto aumenta as incertezas no ambiente jurídico-tributário no país.

Assim, o presente trabalho pretende abordar a importância da coisa julgada, analisando os principais aspectos constitucionais para fins do Direito Tributário.

Ademais, objetiva-se compreender e analisar os trechos dos votos dos Ministros da Suprema Corte, principalmente no que tange aos argumentos de que a observação da coisa julgada de forma irrestrita pode causar algum efeito adverso à livre concorrência e ou eventuais riscos de violação à isonomia tributária.

Por fim, examinaremos se a conclusão da Corte Constitucional respeitou e realizou concessões recíprocas para ambos os princípios envolvidos no litígio ou se havia outra possibilidade que pudesse guardar as duas normas em melhor proporção. No primeiro capítulo do trabalho, apresentaremos brevíssimo contexto histórico dos temas 881 e 885, enquanto no segundo estudaremos a coisa julgada no Direito Tributário e suas classificações, bem como alguns conceitos importantes trazidos nas decisões do Supremo Tribunal. Por último, efetuaremos análise crítica das decisões no que tange aos argumentos utilizados pela Corte Superior em relação à quebra de isonomia tributária e de livre concorrência.

## 1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro é conhecido, seja pelo público leigo, seja pelos juristas, órgãos oficiais e empresários que convivem com ele, como um dos mais complexos do mundo. Conforme texto no site do TCU:

O sistema tributário brasileiro é mundialmente conhecido por ser um dos mais complexos, confusos e de difícil interpretação do mundo. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas, em média, 37 normas tributárias por dia. Como consequência, as empresas gastam cerca de R\$ 181 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação. No Brasil, todos os entes – 5.570 municípios, 26 estados, Distrito Federal e União – possuem competência para instituir seus respectivos tributos. Os impostos indiretos, incidentes sobre o consumo (IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS), são de competência das três esferas de governo e cobrados tanto no local em que o bem é produzido (origem) quanto no local onde é consumido (destino). Esse modelo de tributação incentiva a guerra fiscal entre os entes e gera incertezas, aumentando os custos de compliance tributária para os contribuintes<sup>5</sup>.

Temos, então, que as controvérsias jurídicas-tributárias não são novidades no país. Por isso, é recorrente a busca por uma solução jurisdicional, por parte dos contribuintes, para extinção de dúvidas relacionadas a matéria tributária.

Não é só raro, mas comum que esses conflitos cheguem até a Suprema Corte, como mostra matéria de Eduardo Cucolo na Folha de São Paulo: “O ano de 2024 começa com pelo menos 26 grandes casos na área tributária pendentes de decisão do STF [...]. O Orçamento deste ano traz uma lista de 16 casos no Supremo com uma estimativa de impacto fiscal de R\$ 812,4 bilhões”<sup>6</sup>. Há diversos casos polêmicos que vêm sendo decididos pela nossa Suprema Corte nos últimos anos, entre eles, citamos apenas dois: ARE 1255885-MS de 2020 que definiu que não incide ICMS no deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, localizados em estados distintos; e o RE 574706-PR que, em 2021, definiu que o ICMS destacado não compunha a base de cálculo do PIS/COFINS.

<sup>5</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Sistema tributário**. Disponível em [https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/ sistema\\_tributario.html](https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/ sistema_tributario.html). Acesso em: 20 jan. 2024. Para maiores informações, sugerimos leitura de FLORES, Augusto. “Manicômio tributário: Reflexões de um sobrevivente”. [s.c] Viseu, 2022.

<sup>6</sup> CUCOLO, Eduardo. 26 Grandes casos tributários podem ser analisados pelo STF em 2024; veja lista. **Folha de São Paulo**. 08 jan. 2024. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/01/26-grandes-casos-tributarios-podem-ser-analisados-pelo-stf-em-2024-veja-a-lista.shtml>. Acesso em: 15 jan. 2024.

Atualmente, todavia, está vigente no país o controle misto de constitucionalidade. Isto é, mesmo existindo instrumentos específicos para o STF declarar a constitucionalidade das leis<sup>7</sup>, qualquer juiz no Brasil pode afastar a aplicabilidade de norma que estiver em desacordo com a Constituição Federal (o controle concentrado ou abstrato e o controle difuso ou concreto, respectivamente). Como explica Marinoni: “Controle difuso baseia-se na ideia de que o juiz por ser um intérprete da lei, tem o dever de recusar aplicação à lei que estiver em desconformidade com a Constituição”<sup>8</sup>. Ou seja, no Brasil ocorrem casos em que juízes de tribunais ordinários deliberam sobre a (in)constitucionalidade de leis, sobre as quais, posteriormente, o STF vem a se pronunciar, seja pela via incidental, seja pela via concentrada.

Como destaca Luiz Marinoni<sup>9</sup>, toda e qualquer decisão judicial goza de segurança jurídica. Assim, num sistema de controle difuso de constitucionalidade, a decisão do juiz ordinário é tão legítima quanto a do Supremo Tribunal Federal, já que tanto o juiz em caráter incidental quanto o Supremo por via incidental ou concentrada têm legitimidade para tratar de questões constitucionais.

Em suma, no controle difuso, advindo do Direito americano, qualquer juiz tem o direito-dever de declarar a (in)constitucionalidade no caso concreto. Ou seja, a eficácia da coisa julgada material terá efeitos apenas *inter partes*, conforme explica o Min. Barroso no seu voto do Recurso Extraordinário 95.5227 / BA :

O controle difuso e incidental, de inspiração norte-americana, foi incorporado a partir da Constituição de 1891. Tal modalidade é caracterizada por conferir a qualquer juiz, no exercício da função jurisdicional e diante da análise de determinado caso concreto, a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, decisão que, em princípio, produzirá efeitos *inter partes*. No controle concentrado e abstrato, por sua vez, há um exame da constitucionalidade de determinada norma em tese, provocado pelos legitimados para tanto, por intermédio dos meios próprios previstos na Constituição.<sup>10</sup>

Já através do controle abstrato há uma análise da norma em tese com eficácia *erga omnes*, como vemos no voto do mesmo ministro, agora do Recurso Extraordinário 94.9297 / CE:

<sup>7</sup> Art. 102, I, “a”; art. 102 1º§, art. 103 §2 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

<sup>8</sup> MARINONI, Luiz G. **Coisa julgada inconstitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 18.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 85.

<sup>10</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011>. Acesso em: 14 jan. 2024. p. 16-17.

As decisões exaradas em sede de controle concentrado 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 (art. 102, § 2º, da CF/1988). Apesar de o controle difuso não possuir igual previsão, destaco que com o art. 52, X, da CF/1988 e, após, com a sistemática da repercussão geral, é possível que sejam atribuídos efeitos vinculantes *erga omnes* às decisões incidentais.<sup>11</sup>

Destacamos que há a possibilidade de uma decisão incidental do STF ter eficácia *erga omnes* quando em sede de repercussão geral. Esse mecanismo foi criado a partir da Emenda Constitucional n.º 45/2004, introduzindo o requisito de demonstrar que o tema de constitucionalidade nos autos ultrapassa os interesses individuais para apreciação do STF:

Art. 102 [...] § 3º 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.**<sup>12</sup>

Como reforça o Art. 1.035 da Lei 13.105:

O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo. § 1º **Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo**<sup>13</sup>.

Dito isso, podemos concluir que poderá ocorrer, no sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, ocasiões nas quais teremos entendimento diversos sobre a constitucionalidade de alguma lei. Essa divergência poderá ocorrer entre os juízos inferiores; mas também, após o trânsito em julgado de ações, o STF poderá se pronunciar em sentido diverso a decisões majoritárias das cortes inferiores<sup>14</sup>.

Conforme expõe Professor Arthur Ferreira Neto<sup>15</sup>, há mais polêmicas quando se está diante de coisa julgada tributária favorável ao contribuinte, envolvendo

<sup>11</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>. Acesso em: 14 jan. 2024. p. 195.

<sup>12</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emenda Constitucional nº 45. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm). Acesso em: 17 jan. 2024.

<sup>13</sup> BRASIL. **Lei nº 13.105 de Março de 2015**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 17 jan. 2024.

<sup>14</sup> Citamos exemplo do Tema de Repercussão Geral 69, que definiu que o PIS e COFINS não incide sobre o ICMS destacado nos documentos fiscais, mesmo após haver repetitivo do STJ (313) em sentido contrário. BRASIL. **Tema 69**. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>. Acesso em: 16 jan. 2024.

<sup>15</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 387-414, 2023. p. 394.

reconhecimento judicial para se deixar de pagar algum tributo de trato sucessivo (aquele em que seu fato gerador se repete uniformemente ao longo do tempo), e que depois o STF venha se pronunciar desfavoravelmente.

Muito se indaga sobre os impactos da coisa julgada em matéria tributária para fatos jurídicos de trato continuado, uma vez que a coisa julgada poderia gerar uma vantagem competitiva específica para algum contribuinte em detrimento dos demais, podendo comprometer a livre concorrência. Ademais, o fato de um determinado contribuinte não realizar o pagamento de tributos que os demais, em situações similares, realizam pode gerar uma sensação de tratamento desigual entre os cidadãos.

Dentre todas as controvérsias dessa natureza, os *leading cases* dos temas 881 e 885, em repercussão geral, envolvem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)<sup>16</sup>. Essa exação gerou inúmeras litígios judiciais, entre eles: a sua constitucionalidade, incidência ou não sobre as receitas decorrentes de exportação e sobre as receitas oriundas de vendas para Zona Franca de Manaus (ZFM)<sup>17</sup>.

Nos casos paradigmáticos de análise dos temas do STF, os contribuintes possuíam ações transitadas em julgado declarando a CSLL inconstitucional. Todavia, em momento posterior, a Corte Superior entendeu que a instituição da contribuição social estava conforme a Magna Carta. Essas manifestações ocorreram tanto pela via incidental de constitucionalidade quanto pela concentrada<sup>18</sup>.

No caso-paradigma oriundo do RE 949.297/CE,<sup>19</sup> discutia-se precisamente a possibilidade de o contribuinte manter seu direito ao não recolhimento de CSLL, haja vista, por um lado, a decisão transitada em julgado que foi constituída a seu favor

<sup>16</sup> BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 18 jan. 2024.

<sup>17</sup> Tema conexo com a não incidência da CSLL sobre as receitas de exportação, haja vista previsão no art. 4º do Decreto-Lei nº 288: “A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, **será, para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro** [...]”. BRASIL. **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei nº 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm). Acesso em: 16 jan. 2024.

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138284-8 / CE**. Relator: Min. Carlos Velloso. 28 ago. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 16 jan. 2024. E BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 15-2/ DF**. Relator: Min. Spúlveda Pertence. 10 de jun. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 16 jan. 2024.

<sup>19</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo.



em 1992 e, por outro, a afirmação da constitucionalidade da Lei n.º 7.689/1988 pelo STF em momento posterior (através do controle concentrado de constitucionalidade). Nesse caso, o TRF5 deu provimento à apelação para reformar sentença, fazendo, assim, prevalecer a coisa julgada formada em favor do contribuinte, apesar do posterior surgimento de decisão do STF, na qual se entendeu não poder influenciar a *res judicata* oriunda do processo individual. O Tema de repercussão geral n.º 881 definiu qual o critério jurídico intertemporal que deve ser aplicado diante de conflito entre as decisões individuais já transitadas em julgado que reconhecem a inconstitucionalidade de lei tributária em favor de um contribuinte e as decisões proferidas pelo STF, em controle concentrado de constitucionalidade, que acabam declarando a constitucionalidade do mesmo tributo em momento posterior:

Tese: 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.<sup>20</sup>

Já o Tema de RG n.º 885 buscava definir os efeitos das decisões da Corte Suprema, em controle difuso de constitucionalidade, sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado:

Tese 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.<sup>21</sup>

Nesse caso<sup>22</sup>, procurou-se afastar decisão do TRF1, que manteve coisa julgada, evitando, assim, a cobrança da CSLL, já que, nesse feito, há autuação fiscal por meio da qual são exigidos créditos tributários (referentes a fatos geradores de 2001 a 2003), anteriores ao julgamento do STF na via concentrada. Além disso, restou assentado que o direito ao não recolhimento da CSLL, que se pretende fazer

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881**. Relator: Min. Edson Fachin.

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão. p. 13.

prevalecer, havia originado de empresa incorporada pela Recorrida, a qual, no passado, teve reconhecida a seu favor a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/1988.

No Tema de RG 881, o Relator Ministro Edson Fachin deu provimento ao recurso fazendário, entendendo que “o juízo definitivo de constitucionalidade em escopo de ADI, ADO, ADC formada pelo Tribunal Pleno do STF possui aptidão para alterar o estado de direito de relação tributária de trato continuado”<sup>23</sup>. Desse modo, o Ministro Relator defendeu que a coisa julgada produziria seus efeitos típicos até a publicação da ata de julgamento em controle concentrado de constitucionalidade que estivesse em contradição com decisões individuais transitadas em julgado, devendo, por outro lado, ser observados os princípios da irretroatividade jurídica e as regras de anterioridade tributária, relativamente às eventuais pretensões de cobrança dos respectivos tributos abarcados pelas decisões judiciais em conflito.

Todos os Ministros acompanharam o relator quanto ao ponto central do mérito envolvido nessa discussão jurídica, com destaque ao voto de Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli, que entenderam não ser aplicável a anterioridade anual e ou nonagesimal<sup>24</sup>; sendo, todavia, vencidos.

Já no Tema de RG 885, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, mesmo negando provimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional, foi afirmada a constitucionalidade da interrupção dos efeitos futuros da coisa julgada, nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, a partir do momento em que a Corte Suprema vier a se manifestar em sentido contrário em recurso extraordinário com repercussão geral (controle incidental de constitucionalidade com efeitos *erga omnes*). As teses vinculantes propostas pelos Ministros mantiveram perfeita simetria com aquelas apresentadas no Tema de RG 881, acima referidas.

Pois bem, traçado esse panorama, pretende-se no próximo capítulo abordar a importância da coisa julgada, analisando seus aspectos constitucionais e processuais para o Direito Tributário.

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo. p. 23.

<sup>24</sup> Cito o exemplo do voto de Gilmar Mendes: “Não custa lembrar que, conforme previsão constitucional e, em consonância com os contornos interpretativos conferidos por esta Suprema Corte, os princípios da anterioridade são aplicados quando há 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.” *Ibid.*, p. 92.

## 2 POR QUE DEVEMOS RESPEITAR A COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO?

A coisa julgada, muito além de um princípio constitucional brasileiro, é uma regra fundamental para a existência do próprio discurso jurídico<sup>25</sup>. Isso porque toda a construção de um raciocínio jurídico de um cidadão, em um Estado Democrático de Direito, parte do seu fim; ou seja, a concretização dos seus Direitos. Caso ocorra algum óbice, o cidadão poderá solicitar ao Estado que resolva esse conflito, e essa resposta precisará ser resolutiva, em outras palavras, **permanente**.

Nesse sentido, como explica Marinoni, a decisão judicial é o elemento final do discurso jurídico. Através dela o Estado dispõe sobre tutela efetiva dos direitos dos cidadãos. Nesse caso, a coisa julgada não é uma regra preocupada com o conteúdo do discurso, mas sim uma condição temporal para que haja o próprio discurso jurídico, uma vez que, se não houvesse um marco temporal para que as decisões parassem de ser questionadas, não iríamos recorrer a essa solução; como confirma o autor, “não haveria sentido em se falar em discurso jurídico”<sup>26</sup>.

Caso as discussões jurídicas fossem infinitas e não resolutórias, nenhum cidadão buscaria uma resposta jurídica a um conflito. Logo, não faria sentido um contribuinte buscar uma solução jurisdicional que seria pano de fundo para previsibilidade econômica de suas decisões, para, posteriormente – após ter realizados seu planejamento estratégico –, ter a suposta resolução decretada como temporária.

Por isso, é necessário que as respostas estatais para um indivíduo que foi buscar a solução jurídica para um conflito sejam previsíveis para ele, para que seja mantida a confiança na resposta estatal e se permita o planejamento individual. Nesse sentido, a coisa julgada protege o passado, presente e o futuro.

Assim, a coisa julgada zela e protege a segurança jurídica nas relações humanas. Paulo de Barros Carvalho discorre que a segurança jurídica é um valor com bidirecionalidade para o passado e para o futuro<sup>27</sup>. Esse valor, segundo o Doutrinador, propaga o “sentimento de **previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta**”<sup>28</sup>. Ele ressalta ainda que “tal sentimento

<sup>25</sup> MARINONI, Luiz G. **Coisa julgada inconstitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 198.

tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação<sup>29</sup>. Sendo assim, a partir da previsibilidade do tratamento do passado, dada pela força da coisa julgada, direciona-se também as ações para o futuro.

Como explica o Doutor Cassiano Menke, a retroatividade de uma regra desconsidera as decisões autônomas e legalmente fundamentadas que o indivíduo fez anteriormente, prejudicando-o sem lhe dar oportunidade de reação no momento<sup>30</sup>. Logo, temos que a instabilidade das decisões judiciais prejudica não só a proteção da confiança, no âmbito subjetivo-individual, como também a previsibilidade dos atos estatais, numa perspectiva objetiva<sup>31</sup>. Portanto, a coisa julgada é um corolário da própria segurança jurídica; o que lembra Paulo de Barros Carvalho, que explica “que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor de justiça”<sup>32</sup>. Já Estefânia Barboza cita Ives Gandra, explicando que a segurança jurídica é o Direito que “torna os demais direitos respeitáveis e respeitados”<sup>33</sup>. A jurista também afirma que a coisa julgada é a expressão positiva da segurança jurídica<sup>34</sup>, uma vez que o ser humano precisa de paz e segurança. Portanto, a busca pela justiça deve ter um limite, caso contrário as relações não seriam estáveis, nem previsíveis.

Como resume bem o Professor Fernando Scaff, o debate sobre a relativização da coisa julgada é bastante acirrado, com diversas vertentes<sup>35</sup>: havendo aqueles que defendem sua relativização incontestemente vinculada a um critério amplo de Justiça<sup>36</sup>; aqueles que se preocupam com a possibilidade de banalização da segurança jurídica<sup>37</sup>; e ainda aqueles que refutam até mesmo o debate, elevando a segurança jurídica, nos atos da sentença, a seu nível máximo<sup>38</sup>.

---

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 198.

<sup>30</sup> MENKE, Cassiano. Irretroatividade, modulação de efeitos e os Temas 881 e 885 do STF. **Revista de Estudos Tributários**. nº 151, mai. 2023. p. 10.

<sup>31</sup> MARINONI, *op. cit.* p. 65 – 66.

<sup>32</sup> CARVALHO, *op. cit.* p. 198.

<sup>33</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da coisa julgada tributária inconstitucional x princípio da segurança jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 129, p. 35-49, jun. 2006. p. 35-36

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 36

<sup>35</sup> SCAFF, Fernando Facury. PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 15-27, abr. 2008.

<sup>36</sup> Por exemplo, DELGADO, José Augusto. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas. **Revista de Processo**. São Paulo, v. 26, n. 103, p. 9-36, jul./set. 2001.

<sup>37</sup> Por exemplo, DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista da Escola Paulista da Magistratura**. v. 2, n. 2, p. 7-45, 2001.

<sup>38</sup> Por exemplo, NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

A partir do que foi acima exposto, abordaremos a seguir os principais conceitos de coisa julgada, dentro da Constituição e legislações infraconstitucionais, e suas classificações para fins do entendimento dos argumentos trazidos nas decisões judiciais do Supremo. Não se pretende, com isso, esgotar o tema e suas classificações, mas sim trazer uma contribuição à compreensão dos temas de repercussão geral 881 e 885 e da coisa julgada em matéria tributária.

## 2.1 O INSTITUTO DA COISA JULGADA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO

De acordo com a obra do professor emérito Dr. Humberto Ávila<sup>39</sup>, coisa julgada é uma cláusula constitucional que impede que nova norma tenha efeitos sobre atos ou fatos abrangidos por decisão judicial, da qual não haja mais recurso; em outras palavras, após ter ocorrido o esgotamento de todos os meios admitidos no Direito para questionamento de uma decisão judicial. Essa cláusula está literalmente prevista no art. 5, inciso XXXVI da CF/88, abaixo destacada:

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

[...]

XXXVI - **a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.**<sup>40</sup>

Segundo o grandioso jurista, a cláusula visa evitar que as discussões se eternizem e assim favorecer a estabilidade e a certeza dos atos estatais. Ademais, de acordo com o jurista, a coisa julgada funciona como limite à abertura de discussão, mesmo que haja argumentos relacionados à justiça de determinada decisão. Portanto, segundo o autor, a coisa julgada é uma manifestação da própria segurança jurídica<sup>41</sup>.

Em sua ilustre obra, Marinoni destaca que qualquer lei que afirme que uma decisão pode ser revista pelo Poder Judiciário, ou não acatada pelo Poder Executivo, ou ainda que esteja sujeita a alterações pelo Poder Legislativo, é uma lei inconstitucional.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2021. p. 377.

<sup>40</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2004.

<sup>41</sup> ÁVILA, *op. cit.*

<sup>42</sup> MARINONI, *op. cit.*, p. 69.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero, em obra fundamental para interpretação do até então Novo Código de Processo Civil (CPC), são categóricos quando explicam que a coisa julgada é a expressão da segurança jurídica no direito processual, cujo fundamento residiria na própria ideia de Estado Constitucional. Além disso, os autores destacam que a “coisa julgada [...] constitui uma regra sobre o discurso. Não se admite [...] ponderação. Representa evidente agressão ao Estado Constitucional e ao próprio discurso jurídico a tentativa de relativizar a coisa julgada”<sup>43</sup>.

Já André Ramos cita Liebman, que definiu a coisa julgada não como efeito autônomo da sentença, mas como uma qualidade que reveste os efeitos desta, torando-os imutáveis, em favor da estabilidade da tutela jurisprudencial<sup>44</sup>.

Percebemos que a coisa julgada também foi definida pelo legislador através da Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), vejamos:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

[...]

§ 3º **Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.**<sup>45</sup>

Verificamos que a definição legal disposta está de acordo com a previsão da Doutrina. Nesse sentido, Mitidiero explica que a coisa julgada é a imutabilidade de sentença de mérito, não mais sujeita a recurso. O autor classifica a coisa julgada como uma preclusão temporal que torna inviável a possibilidade de se rediscutir a matéria já definida em um determinado processo<sup>46</sup>.

Como destaca o autor, a coisa julgada é o caminho escolhido pela autoridade estatal para definir o procedimento, ainda que outra resposta pudesse ser melhor ou que haja nova solução no futuro. Com isso, as decisões jurídicas obtêm previsibilidade, assim como o discurso jurídico adquire credibilidade junto aos indivíduos.

Nesse mesmo sentido, Estefânia Barboza<sup>47</sup>, ao citar Paulo Conrado, explica que a coisa julgada não serve para fazer justiça material, mas sim para gerar

<sup>43</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIEIRO, Daniel. **Novo código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 514.

<sup>44</sup> RAMOS, André Luiz Santa Cruz. O problema da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 113, p. 17-30, fev. 2005. p. 17

<sup>45</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657 de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução ao Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

<sup>46</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIEIRO, *op. cit.* p. 585.

<sup>47</sup> BARBOZA, *op. cit.*, p. 38.

segurança às partes e ao direito. De acordo com o autor citado por Estefânia, a coisa julgada faria a justiça formal, a qual se sobreporia à justiça material.

Percebemos, então, que a coisa julgada não está vinculada com a eficácia da sentença, e sim com a sua autoridade, ou seja, sua imutabilidade e indiscutibilidade<sup>48</sup>. Portanto, é algo que se agrega ao resultado da sentença de mérito. Nesse sentido, dispõe o CPC:

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

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente **o mérito** tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida<sup>49</sup>.

O CPC destaca o conceito de coisa julgada material. Em que pese haja outras opiniões na Doutrina<sup>50</sup>, a coisa julgada pode ser apenas material<sup>51</sup>. Isso porque a dita coisa julgada formal está relacionada ao processo, em outras palavras, à impossibilidade da modificação da sentença devido à preclusão de recursos. Logo, não estamos diante da coisa julgada material quando não há a cognição do mérito da causa. Para fins deste trabalho, iremos nos referir sempre à coisa julgada material.

Segundo Mitidiero<sup>52</sup>, há três efeitos da coisa julgada, os quais são: o negativo, o positivo e o preclusivo. O efeito negativo veda o conhecimento de novo processo para discutir a mesma matéria de mérito entre as mesmas pessoas. Assim, normalmente, a eficácia negativa é utilizada como matéria de defesa<sup>53</sup>. Já os efeitos positivos são observados quando a coisa julgada é utilizada como ponto de apoio para uma nova ação judicial, usando o assunto já deliberado, e não passível de alteração, como base para realizar outro pedido. Por último, a eficácia preclusiva da coisa julgada diz respeito ao fato de que todo e qualquer argumento não trazido ao processo torna-se irrelevante, e, assim, preclui-se a possibilidade de reabrir a discussão com base em novo argumento.

Dito isso, verificamos a existência, no nosso ordenamento jurídico, de previsões de “revisões” da coisa julgada. Estefânia Barboza<sup>54</sup> entende que a coisa

<sup>48</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIEIRO, *op. cit.* p. 587.

<sup>49</sup> BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

<sup>50</sup> RAMOS, *op. cit.* p. 17.

<sup>51</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIEIRO, *op. cit.* p. 584.

<sup>52</sup> *Ibid*, p. 593

<sup>53</sup> CPC: “Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: [...] VII – coisa julgada [...]. Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...] V – reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada”. BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil.

<sup>54</sup> BARBOZA, *op cit.*, p. 38.

julgada não poderia se sobrepor à Justiça. A autora argumenta que num Estado Democrático de Direito não haveria espaços para se perpetuar decisões injustas.

A doutrinadora interpreta que o texto constitucional não vedou que a lei estabelecesse hipóteses prévias para haver rescisão da coisa julgada através da atividade jurisdicional. Ela argumenta ainda que a própria CF instituiu previsões de rescisão da coisa julgada<sup>55</sup>.

Para Marinoni, analisando o conteúdo da norma do antigo CPC, as possibilidades de descontinuação da coisa julgada, previstas na legislação, são legítimas tendo em vista que nenhuma das hipóteses permite reanálise da decisão, mas sim extinção dos efeitos da coisa julgada em situações excepcionais.<sup>56</sup>

Conforme explica Fernando Scaff, de acordo com o CPC, as decisões transitadas em julgado podem ser rescindidas através de ações rescisórias (art. 966 do CPC) desde que respeitadas as irregularidades ali dispostas, devendo ainda ser interposta no prazo máximo de dois anos após o trânsito em julgado da ação (art. 975 CPC)<sup>57</sup>. Destacamos que essas previsões são similares às já existentes no antigo Código de Processo Civil.

Há de se destacar outras previsões normativas acerca da possibilidade de cessar efeitos da coisa julgada na atual legislação, quais sejam: Art. 505, I, Art. 535, §3º e §8, todos no CPC. Abaixo *ipsis litteris*:

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;**

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:

[...]

III - inexecutibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

[...]

§ 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.**

[...]

§ 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º **deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.**

<sup>55</sup> BARBOZA, *op cit.* Ver os artigos 102, I, j, 105, I, e, e 108, I, b da CF/88.

<sup>56</sup> MARINONI, *op. cit.*, p. 70.

<sup>57</sup> SCAFF, Fernando Facury. 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**. São Paulo: IBDT, nº 53, ano 41. p. 452-469, 1º quadrimestre 2023. p. 454.



§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>58</sup>

Assim, temos que a coisa julgada poderá ter sua eficácia extinta quando estivermos diante de relações jurídicas de trato continuado, desde que ocorra alterações nas situações de fato ou de direito (Art. 505, I) na inexigibilidade de título executivo judicial baseado em interpretação divergente do STF, ou através de controle abstrato ou através de controle difuso, desde que esse entendimento seja anterior à coisa julgada (art. 535, §5º e §7º), ou que ainda haja possibilidade de ação rescisória quando houver entendimento do STF posterior à coisa julgada (art. 535, §8º).

Como lembra o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto no Recurso Extraordinário 949297 / CE, o referido art. 535, §5º, foi julgado constitucional pela Suprema Corte na apreciação do ADI 2.418. Vejamos um dos trechos citados pelo Ministro:

3. São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º. São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado, assim caracterizado nas hipóteses em que (a) a sentença exequenda esteja fundada em norma reconhecidamente inconstitucional – seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com um sentido inconstitucionais; ou (b) a sentença exequenda tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional; e (c) desde que, em qualquer dos casos, o reconhecimento dessa constitucionalidade ou a inconstitucionalidade tenha decorrido de julgamento do STF realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda.<sup>59</sup>

Marinoni, Arenhart e Mitidiero destacam os riscos à coisa julgada que essas previsões no CPC podem acarretar, bem como ao Estado Democrático de Direito. Os autores discorrem sobre outras jurisdições (alemã e portuguesa), nas quais há disposições expressas para ressaltar a eficácia das Ações Declaratórias de (In)Constitucionalidade com efeito *ex tunc*<sup>60</sup>, nos casos em que há coisa julgada material.

Porém, os doutrinadores distinguem os entendimentos proferidos pelos juízos inferiores, quando já havia decisão do STF em sentido contrário, e as decisões

<sup>58</sup> BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 949297 / CE. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo. p. 124-125.

<sup>60</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIEIRO, *op. cit.* p. 573-576.

pronunciadas em momento anterior a decisão da Corte Superior. Mesmo que os autores entendam que essa norma atente contra a legitimidade dos juízes ordinários e, da mesma forma, contra o controle difuso de constitucionalidade, destacam que a coisa julgada não resguardaria decisões realizadas com juízo ilegítimo, ou seja, aquelas decisões que contrariaram o precedente constitucional e que por isso não mereceriam proteção pela coisa julgada<sup>61</sup>.

Entretanto, os autores enfatizam a interpretação a respeito da inconstitucionalidade do §8 do art. 535 do CPC. Eles argumentam que a decisão transitada em julgado pela via incidental de constitucionalidade é uma decisão legítima, logo, “não se pode admitir a retroatividade de decisão de inconstitucionalidade sobre a coisa julgada, pois nada mais é que **negar a autonomia da interpretação judicial face a lei**”<sup>62</sup>. Entendem que, caso esse parágrafo venha a prosperar, estaríamos **sempre frente a uma estabilidade provisória da coisa julgada**.

Notoriamente, foi esse o entendimento que o STF promulgou através das teses dos temas 881 e 885. Não apenas respaldou o entendimento do §8º do art. 535 como dispensou ação prevista na Lei, como veremos no capítulo 4.1.

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE COISAS JULGADAS RELEVANTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No capítulo anterior, destacamos a possibilidade de se relativizar a coisa julgada quando estivermos diante de relações jurídicas de trato continuado (Art. 505, I do CPC). Vejamos neste subcapítulo breve explicação acerca das classificações da coisa julgada para o Direito Tributário, em especial para a de trato sucessivo.

Consideremos a obra do Ministro Teori:

Considerada a sua relação com as circunstâncias temporais do fato gerador, **podem-se classificar as relações jurídicas em três espécies: as instantâneas, as permanentes e as sucessivas**. **Instantânea** é a relação jurídica decorrente **de fato gerador que se esgota imediatamente**, num momento determinado, sem continuidade no tempo, ou que, **embora resulte de fato temporalmente desdobrado, só atrai a incidência da norma quando estiver inteiramente formado**. É instantânea, assim, a relação obrigacional de ressarcir os danos materiais causados no veículo alheio por motorista imprudente que ultrapassou o sinal vermelho. Ou, no campo tributário, a **relação obrigacional de pagar o imposto de**

<sup>61</sup> *Ibid.*

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 575.

**transmissão em face da venda de determinado imóvel.** Define-se como **permanente (ou duradoura) a relação jurídica que nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo.** A obrigação previdenciária que dá ensejo ao benefício de auxílio-doença tem como suporte fático **a incapacidade temporária do segurado** para exercer as suas atividades laborativas normais, estado de fato que, prolongado no tempo, acarreta **uma espécie de incidência contínua e ininterrupta da norma, gerando a obrigação, também continuada, de pagar a prestação.** Dessa mesma natureza é a obrigação de pagar alimentos, que tem suporte fático desdobrado no tempo, consistente na insuficiência econômica e financeira do alimentando e na capacidade econômica e financeira do alimentante (art. 1.694, §1º, do CC). Finalmente, há uma terceira espécie de relação jurídica, **a sucessiva, nascida de fatos geradores instantâneos** que, todavia, **se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.** Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: **a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre a circulação de mercadorias, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou sobre o faturamento.**

Na verdade, as relações sucessivas compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva. No geral dos casos, as relações sucessivas pressupõem e dependem de uma situação jurídica mais ampla, ou de determinado status jurídico dos seus figurantes, nos quais se inserem, compondo-lhes a configuração<sup>63</sup>.

O saudoso Ministro explica, acima, que os fatos geradores das relações jurídicas podem ser classificados em três relações: as instantâneas, as permanentes e as sucessivas. As relações instantâneas são aquelas que se esgotam em um momento, sem que haja qualquer continuidade. Como o próprio Ministro cita, em matéria tributária, um bom exemplo seria o Imposto de Transmissão em face à venda de um determinado imóvel. Já a relação permanente seria aquela em que, ocorrendo o fato gerador, há uma permanência no tempo da relação. Por último, a relação jurídica de trato sucessivo ou continuado nasce de uma situação fática complexa.

Essa situação complexa advém do fato de haver uma relação de fatos sucessivos e instantâneos, que estão ligados a uma determinada situação jurídica permanente. Aqui se enquadram diversos fatos gerados de tributos que devem ser pagos pelas empresas. São alguns exemplos: o imposto de renda, contribuição social, o PIS e a COFINS, e o ICMS. Ou seja, esses tributos são aqueles em que os fatos geradores se repetem no decorrer do tempo indefinidamente, em que pese

<sup>63</sup> ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Doutrina do Superior Tribunal de Justiça.** Edição comemorativa 15 anos. Org. Gabinete do Ministro-Diretor da Revista. Brasília: STJ, p. 109-132, 2005. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755>. Acesso em: 15 jan. 2024. p. 111-112.

possuírem períodos de apuração determinados na legislação (exemplo desses fatos são: a venda, o lucro, a receita, a renda, a circulação de mercadorias etc.).

No mesmo sentido, o emérito jurista Hugo de Brito Machado ensina que:

A relação tributária, ou relação jurídica que se estabelece entre o contribuinte, ou o responsável, e o fisco pode ser: (a) **instantânea, como acontece no caso de venda eventual de um imóvel**, por exemplo, ou (b) **continuativa, como acontece com o contribuinte do ICMS**, por exemplo. No primeiro caso, **o fato tributável é autônomo**, isto é, **nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago**, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte. No segundo caso, **o fato tributável não é autônomo, no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte**. A relação jurídica tributária instantânea é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências eventuais. Por isto mesmo não existe, nem se faz necessário, um cadastro de contribuintes, sujeitos passivos dessa relação. A relação jurídica tributária continuativa é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, **formando uma atividade mais ou menos duradoura**. Por isto mesmo os contribuintes, sujeitos passivos dessa relação, inscrevem-se em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário. Na relação jurídica continuativa, ou continuada, muita vez até a determinação do valor a ser pago pelo contribuinte depende não apenas de um fato tributável, mas do encadeamento dos fatos que a integram, como acontece no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributos ditos não cumulativos.<sup>64</sup>

Conforme destaca o renomado Professor, quanto às relações jurídicas de trato continuado, o fato relevante é o mesmo (e instantâneo), vindo a se repetir no decorrer do tempo. O mesmo jurista destaca que, se estivermos diante de decisão que discipline sobre a existência dessa relação jurídica, a solução jurisdicional deverá ser a mesma até que um fato superveniente aconteça<sup>65</sup>.

Para Marinoni<sup>66</sup>, essa ferramenta (art. 505, I CPC) seria necessária para não inviabilizar que a coisa julgada abrangesse circunstâncias posteriores à época dos fatos da ação. Assim, a coisa julgada protegeria apenas as situações que se mantiverem inalteradas no decorrer do tempo. Esse entendimento, o autor apresentou ao comentar o art. 471 do CPC/73, que possui redação similar ao atual, no art. 505, I.

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Coisa julgada. Decisão superveniente do STF. Relação continuativa tributária. Questões de procedimento administrativo. Multa desproporcional e irrazoável. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 95-121, dez. 2005. p. 101.

<sup>65</sup> *Ibid.*

<sup>66</sup> MARINONI, *op. cit.*, p. 139-145.

O entendimento do autor é que a coisa julgada não é relativizada nesses casos, e sim que há uma nova causa de pedir, haja vista nova situação fática ou de direito. Portanto, teríamos uma nova ação, com nova causa de pedir, e as duas decisões conviveriam. Marinoni destaca ainda que não se poderia alegar nova situação fática ou de direito caso essa situação já existisse em momento anterior, pois essa alegação estaria preclusa devido à eficácia da coisa julgada.<sup>67</sup>

Portanto, Marinoni expõe que o elemento permanente em regra está protegido pela coisa julgada, o que eventualmente não se aplicaria aos elementos temporários que poderão se alterar no decorrer do tempo. Por fim, conclui que a decisão do STF, acerca da (in)constitucionalidade de tributo, altera o estado do direito, cabendo então à parte prejudicada uma nova ação com nova causa de pedir, que não se confundiria com a ação já transitada em julgado.<sup>68</sup>

No mesmo sentido Hugo de Brito Machado afirma:

Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa **faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa.** Mudança que pode decorrer de alterações legislativas **ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida como inconstitucional.**<sup>69</sup>

Logo, de acordo com a previsão no CPC, estaríamos diante da possibilidade de “relativizar” a coisa julgada para diversos tributos, às quais as pessoas jurídicas estão sujeitas. Para tanto, como se pode observar da literalidade da legislação, e do entendimento do renomado jurista, é necessário que ocorra alteração do estado de direito ou de fato. Ademais, não há na lei a possibilidade de cessão automática dos efeitos da coisa julgada, como veremos posteriormente no próximo capítulo.

### 3 ANÁLISE DAS DECISÕES DO STF

Como exposto no capítulo anterior, o respeito à coisa julgada, além de ser um mandamento constitucional, é uma ferramenta para instrumentalizar a segurança jurídica e a previsibilidade em âmbito tributário, tanto nas atividades exercidas pelo

---

<sup>67</sup> *Ibid.*

<sup>68</sup> *Ibid.*

<sup>69</sup> MACHADO; MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 101.

Estado em relação ao contribuinte quanto em relação aos reflexos econômicos causados pelas cobranças das exações, pelos entes federados e União.

Todavia, quando um determinado contribuinte possui decisão transitada em julgado favorável ao não recolhimento de um determinado tributo, ou sobre uma determinada operação econômica que os demais contribuintes devem recolher ou ter o ônus da exação, pois há uma decisão do STF posterior com efeito *erga omnes*, não poderíamos dizer que essa situação gera um aparente conflito em relação ao princípio da igualdade? Ainda nesse sentido, será que não estaríamos gerando impactos concorrenciais que poderiam levar a posterior monopólio no mercado?

### 3.1 VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA AO SE PRESERVAR, EM ABSTRATO, A COISA JULGADA

Há um debate na Doutrina se existe tensão entre a justiça e a segurança jurídica. Ávila nos aponta que existirá conflito entre esses princípios a depender dos conceitos que dermos a eles. O doutrinador explica que teríamos um conflito unicamente se utilizássemos definições estreitas de ambos os princípios, definindo, assim, a segurança jurídica como ferramenta da confiabilidade e previsibilidade do Direito, e a justiça, num conceito individual, como “exigência de equidade na aplicação das normas gerais”<sup>70</sup>. Nesse sentido, o autor cita Radbruch, que entende que a segurança jurídica é uma posição intermediária entre conformidade a fins e a justiça propriamente dita, ou seja, que a segurança jurídica é parte integrante do próprio conceito de justiça, uma vez que o direito deve possuir estabilidade no tempo, porém, sem deixar de ser justo<sup>71</sup>.

Dito isso, teremos que verificar se a existência de decisão transitada em julgada em favor de um contribuinte, permitindo uma situação mais favorável em relação aos demais, devido a uma decisão do STF com eficácia *erga omnes* pela constitucionalidade de determinado tributo e ou situação, não feriria o princípio da isonomia tributária. De acordo com o art. 150, II da CF/88<sup>72</sup>, é vedado tratamento

<sup>70</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 709.

<sup>71</sup> *Ibid.*, p. 706.

<sup>72</sup> “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

desigual a contribuintes que se encontrem em situações iguais ou equivalentes. Portanto, quando um determinado contribuinte se encontra em situação equivalente à de outro, não havendo outras distinções relevantes, o seu tratamento tributário deveria ser o mesmo.

Ao analisarmos o mérito dos processos que deram causa a essa discussão, quando decisões anteriores reconheceram como indevida a tributação da CSLL, haja vista a sua inconstitucionalidade, vemos que houve coisa julgada em relação à inconstitucionalidade do tributo para os contribuintes envolvidos naqueles processo. Porém, posteriormente, houve decisão do STF em controle difuso e concentrado de constitucionalidade pela validação da referida contribuição. Portanto, caso entendêssemos que a coisa julgada é *perene*, manteríamos, nesse caso, o contribuinte sem recolher a CSLL, pois, ao analisarmos o caso *in concreto*, a empresa teve ganho relativo à tributação da CSLL, devido à decisão transitada em julgado, mesmo que, em momento ulterior, tenha vindo decisão de mérito do STF relativamente ao assunto.

Nessa situação, caso se observe a coisa julgada irrestritamente, enquanto os demais contribuintes efetuam o recolhimento dessa exação, aparentemente estaremos dando tratamento privilegiado a um determinado contribuinte em detrimento aos demais. Esse tratamento diferenciado, em situação semelhante, vai de encontro à própria literalidade da Constituição Federal, uma vez que a Lei Superior prevê tanto a igualdade formal quanto a igualdade material, conforme observa Professor Humberto Ávila<sup>73</sup>.

Fernando Scaff, em sua obra, citando os pensamentos de Alexy, dispõe da seguinte máxima “se não há razão suficiente para permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual”<sup>74</sup>. O autor explica que é imperioso que seja demonstrada a razão suficiente para um tratamento desigual, e, caso haja uma, o tratamento fica impositivo.

De acordo com obra do Min. Roberto Barroso, existem situações às quais deve se relativizar a coisa julgada, haja vista que, segundo o Ministro, a segurança jurídica, **assim como os demais princípios, não tem caráter absoluto**, podendo se cogitar sua ponderação com outros princípios. Para que tal situação não seja a

---

rendimentos, títulos ou direitos”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2004.

<sup>73</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 77-78.

<sup>74</sup> SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. **Cadernos da Escola de Direito**. v. 1, n. 5, p. 155-177, 17 mar. 2017. p. 162.

regra, discorre o autor que “somente em situações-limite, de quase-ruptura do sistema, será legítima a superação da garantia constitucional da coisa julgada”<sup>75</sup>. No mesmo sentido, o Professor Humberto Ávila disserta que, nas circunstâncias em que ocorrer grave injustiça, no caso de relações jurídicas de trato continuado, em razão de se prejudicar ou favorecer algum contribuinte, deve ser analisado os contornos da coisa julgada face a decisão do STF<sup>76</sup>.

Portanto, assim como a previsibilidade e a estabilidade são expectativas dos cidadãos no Estado de Direito, a igualdade, aqui entendida como a expectativa de receber tratamento isonômico em situações semelhantes, é um pilar nas democracias ocidentais. Ter a interpretação de uma norma dada pelo STF, conforme a Constituição, a todos os contribuintes para o futuro, enquanto alguns contribuintes, para as mesmas situações jurídicas, possuem tratamento mais benéfico, pode gerar, no mínimo, um sentimento de injustiça nos contribuintes prejudicados.

Logo, observa-se que a situação em que algumas pessoas jurídicas sofrem ônus de uma exação, enquanto outras, em situações fáticas similares, não sofrem, não parece guardar amparo na nossa Magna Carta. Todavia, aqui temos que verificar que a controvérsia dos temas julgados pelo STF tratava inicialmente dos limites da coisa julgada em matéria tributária (em controle difuso e concentrado), que declara a inconstitucionalidade de tributo posteriormente declarado constitucional.

Nesse caso, portanto, verifica-se que surge uma indagação preliminar relevante sobre essa matéria, a qual seria se há alguma diferença de tratamento para o respeito à coisa julgada em matéria tributária, quando há decisão do STF em controle concentrado e ou difuso, dispendo sobre inconstitucionalidade de determinada norma, e, por conseguinte, desonerando o contribuinte; e para os casos os quais a decisão do STF é pela constitucionalidade, resultando, assim, que ocorra o aumento de carga tributária. De acordo com entendimento proferido pelo Min. Roberto Barroso no RE 955227/BA, no caso paradigma do tema 885, ambos os casos deveriam ser tratados da mesma forma:

[...] as razões de decidir do presente voto se aplicam, **também, logicamente**, às relações jurídicas tributárias de trato sucessivo em que houver coisa julgada favorável às Fazendas Públicas, reconhecendo a constitucionalidade de determinada exação ou declarando a existência de uma situação fática que lhe é favorável, e, posteriormente, esta Corte se manifestar em sentido contrário pela inconstitucionalidade, em controle concentrado ou em repercussão geral, a favor dos contribuintes. A partir da

<sup>75</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 172-173.

<sup>76</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 378.



publicação da ata de julgamento, os fatos por eles praticados não mais serão geradores da obrigação tributária, com efeitos imediatos [...]”<sup>77</sup>.

Nesse mesmo sentido, entendeu o Parecer Normativo da PGFN 492 de 2011, quando dispõe:

**quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo**, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) **quando se der a favor do contribuinte-autor este pode deixar de recolher o tributo**, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido [...].<sup>78</sup>

Entretanto, esses posicionamentos merecem ser melhor analisados, pois toda a ordem Constitucional Tributária cria competências e limites ao poder de tributar do Estado, visando proteger o contribuinte, dando-lhe segurança e previsibilidade. Por esse ângulo, podemos observar que as limitações constitucionais, tais como a anterioridade de exercício, a nonagesimal e a irretroatividade jurídica<sup>79</sup>, em matéria tributária, referem-se sempre à majoração ou à criação de novos tributos, e não a sua isenção ou sua redução.

Marinoni<sup>80</sup> explica que o cidadão tem expectativa legítima na imutabilidade da decisão judicial, que obteve ao procurar resposta do Poder Judiciário. Assim, caso houver **retroatividade prejudicial** estaremos diante da quebra do princípio da proteção da confiança. Percebe-se que a tutela principal da coisa julgada nesse sentido seria proteger o contribuinte.

Nesse ponto de vista, seguem os ensinamentos de Humberto Ávila quando afirma: “o Estado não pode valer-se do princípio da proteção da confiança para tornar intangíveis determinados efeitos passados sob o argumento de que teria atuado confiando na permanência da norma, posteriormente declarada inconstitucional”<sup>81</sup>. Na mesma obra o autor ainda contribui para o debate, no sentido que, para ele, a segurança jurídica assume feição protetiva ao cidadão e é destinada “a limitar a atuação estatal e não a servir a seu benefício”<sup>82</sup>. Além disso, caso uma decisão do STF julgue como inconstitucional uma norma tributária que onera os contribuintes, não haverá mais competência estatal para efetuar cobrança de tributo

<sup>77</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acordo. p. 35.

<sup>78</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2024.

<sup>79</sup> Art. 150 III, “a”; “b” e “c” da CF/88

<sup>80</sup> MARINONI, *op. cit.*, p. 18.

<sup>81</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 174.

<sup>82</sup> *Ibid.*, p. 174.

através da interpretação da Magna Carta. Nesse sentido, Derzi, Lobato e Teixeira citam<sup>83</sup> trecho da obra do próprio Barroso<sup>84</sup>, expondo que, após ser considerada inconstitucional, dando o STF procedência ao ADI, a norma não poderá mais ser validamente aplicada.

Precisamos destacar o próprio texto do Código Tributário Nacional quando dispõe sobre a possibilidade de aplicar Lei posterior a fatos pretéritos apenas quando essa for mais benéfica. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, **excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;**

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

**a) quando deixe de defini-lo como infração;**

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**<sup>85</sup>

Luciano Amaro<sup>86</sup> comenta que temos clara aplicação da retroatividade benigna. Isso porque a nova lei não pune mais ato que deixou de ser considerado infração ou se o sanciona com penalidade mais branda, ou seja, retroagindo em benefício do contribuinte. Obviamente, de acordo com o escritor, a nova lei não pode agravar a pena.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>87</sup> defende que as possibilidades de retroação, previstas no art. 106, consagram dentro das hipóteses previstas de retroagir a Lei apenas quando for benéfica aos administrados. Essas disposições preservam a segurança jurídica, servindo também como base de previsibilidade para a manutenção da confiança.

Isso se torna mais cristalino ao observar o inciso I, na edição de normas interpretativas, quando o CTN afasta a penalidade por ato que repousou no entendimento anterior, conforme explica Leandro Paulsen, citando Baleeiro; há uma limitação expressa pela CF uma vez que a Lei interpretativa não poderá causar

<sup>83</sup> DERZI, Misabel de 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 Editores, 2021. v. 2, p. 177-200.

<sup>84</sup> BARROSO, *op. cit.*

<sup>85</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2ª ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. p. 81.

<sup>86</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva Jur 2021.

<sup>87</sup> CARVALHO, *op. cit.*, p. 127.

qualquer agravo<sup>88</sup>. Ainda nesse sentido, o autor cita Difini, dispondo que a Lei interpretativa só poderá ter efeitos pretéritos quando não agravar a situação do contribuinte<sup>89</sup>; e, caso a Lei interpretativa agrave, deve se curvar aos princípios constitucionais de anterioridade de exercício e nonagesimal.

O Professor Cassiano Menke<sup>90</sup>, em obra de suma importância para a segurança jurídica no país, ensina brilhantemente que as próprias decisões do STF, sobre os temas 881 e 885, são direitos recém-criados no nosso ordenamento jurídico; e, de acordo com o doutrinador, tratam-se de normas gerais e abstratas que reconstruíram sentido da norma constitucional. Logo, são direitos que se submetem à irretroatividade tributária estabelecidas pela Constituição Federal. Podemos fazer o exercício de interpretar essa explicação em conjunto com o art. 106, I, do CTN.

Estamos diante de uma norma (decisão dos temas 881 e 885) que reconstruiu o sistema constitucional, porém, através da interpretação das normas já existentes. Como as decisões do Supremo no rito de repercussão geral tem o efeito *erga omnes*, devemos aplicar o art. 106, I do CTN para retroagirmos a entendimento mais benéfico ao contribuinte, atendida a modulação dos efeitos.

Assim, não nos parece se tratar da mesma situação fática-jurídica e, portanto, não merece a mesma resposta às situações em que o STF decidiu pela inconstitucionalidade de determinada norma, desonerando o contribuinte, nem para os casos nos quais a decisão do STF é pela constitucionalidade, aumentando o ônus tributário.

Portanto, a nosso ver, as decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de tributo devem ser aplicadas imediatamente após a publicação da ata do julgamento em controle concentrado e ou através da repercussão pelo STF, uma vez que todo o Sistema Constitucional Tributário prevê normas e princípios para proteger o cidadão de cobranças indevidas do Estado. Assim, caso o contribuinte possua decisão transitada em julgado pela cobrança de tributo julgado inconstitucional, deve cessar os efeitos da referida decisão. Entretanto, essa situação não necessariamente será replicada para os casos nos quais o STF entende pela constitucionalidade de norma.

No Voto do relator do tema 881, Min. Fachin, ele afirma convicção no sentido que o juízo definitivo de constitucionalidade, por meio de ADI, ADO e de ADC,

<sup>88</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do Direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 899-900. – Código Comentado

<sup>89</sup> *Ibid.*, p. 901.

<sup>90</sup> MENKE, *op. cit.*, P. 10-11.

possui aptidão para alterar o estado de direito em matéria tributária de trato continuado, por força do art. 28 da Lei 9.868/99<sup>91</sup>, de modo a extinguir os efeitos prospectivos da decisão transitada em julgado, a partir da publicação da ata de julgamento. O excelentíssimo Min. estrutura o seu voto de modo a conceituar a coisa julgada e sua importância, passando a dispor sobre os seus limites.<sup>92</sup>

De acordo com o disposto no voto, ele argumenta<sup>93</sup> que já havia jurisprudência consolidada no STF sobre a possibilidade de desconstituir coisa julgada através de ajuizamento de ação autônoma. Comenta, ainda, que o comando sentencial se rege pela cláusula *rebus sic stantibus*<sup>94</sup>, ou seja, que a coisa julgada só permaneceria hígida enquanto se mantivessem as situações de fato e de direito da época da sentença.

Dessa forma, ao concluir seu voto, o Ministro Relator<sup>95</sup> entende que o exame da constitucionalidade de um tributo no controle concentrado possui o poder de alterar o estado de direito, configurando-se a decisão como "*ius superveniens*"<sup>96</sup>.

Pouco inovou o Voto do Ministro Roberto Barroso relator do tema 885, ou seja, ele votou pela flexibilização da segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, caso ocorra decisão do Suprema Corte Federal, após decisão já transitada em julgado em sede de repercussão geral. Ou seja, embora tenha reconhecido o fim automático dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, em relações jurídicas de trato sucessivo, o Ministro entendeu que essa relativização poderia ocorrer

---

<sup>91</sup> "Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal". BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm#:~:text=a%20ser%20fixado.-,Art.,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=a%20ser%20fixado.-,Art.,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico). Acesso em: 19 jan. 2024.

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo.

<sup>93</sup> *Ibid.*

<sup>94</sup> Zavascki define como: "a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes, que até então mantinha.". ZAVASCKI, *op. cit.* p. 118.

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo.

<sup>96</sup> *Ibid.*, p. 38

apenas nas decisões em sede de repercussão geral, devido ao seu efeito *erga omnes*<sup>97</sup>.

Em que pese tenha realizado voto vogal dos temas, o Min. Gilmar Mendes julgou a matéria com argumentos não muito diferentes dos Relatores. Em seu voto, após as introduções históricas e do caso concreto, o Ministro demonstra as possibilidades previstas no CPC de “relativização” da coisa julgada<sup>98</sup>.

O ministro explicita que a coisa julgada deve ter seu âmbito de incidência atenuado para ceder à interpretação constitucional definida pela Suprema Corte. Ele segregou o voto em dois nas relações jurídicas de trato continuado: 1) Efeitos pretéritos ou penderes de fatos/atos anteriores – aplicando-se então a legislação vigente (ou seja, a rescisória e ou a revisional) e 2) Efeitos futuros de atos/fatos anteriores – aplicar-se-á a queda automática da coisa julgada em matéria tributária, de acordo com o Ministro, sob pena de “odiosa violação ao princípio da isonomia”<sup>99</sup>.

Além disso, de acordo com o voto do Ministro, até mesmo as decisões do STF pela via de constitucionalidade incidental (sem a necessidade de reconhecimento de repercussão geral) extinguiria a coisa julgada material, reconhecida em processo autônomo e específico para aquele contribuinte. Isso porque, segundo o Catedrático, a interpretação do STF, ainda que em controle incidental, tornaria cristalino aos demais tribunais a sua orientação. Ademais, destaca o Min. que não haveria necessidade de ajuizamento de outra demanda; segundo a Excelência não haveria nada a se debater, devendo-se aplicar o entendimento do Supremo.<sup>100</sup>

Destacamos que os votos dos Ministro em suma apenas relativizaram a segurança jurídica, tutelada nesses temas pela coisa julgada. Derzi<sup>101</sup> ensina que a coisa julgada e a segurança jurídica encontram-se em pé de igualdade com a isonomia e a igualdade. Conforme ensina Ávila<sup>102</sup>, citando Alexy e Dworkin, ao contrário do confronto de regras, que estaríamos diante da regra tudo ou nada (*all-or-nothing*); na colisão de princípios não há determinação imediata de prevalência de um sobre o outro, mas é estabelecida uma ponderação para verificar qual será a realização normativa limitada, ou seja, haverá uma aplicação gradual mais ou menos

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Minuta de voto. p. 15.

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE**. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo.

<sup>99</sup> *Ibid.* p. 70.

<sup>100</sup> *Ibid.*

<sup>101</sup> DERZI; LOBATO; TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 198.

<sup>102</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 12ª ed. São Paulo: Matheios Editores 2011. P. 39.

de cada um dos princípios em conflito. O doutrinador nos ensina também acerca do postulado da proibição de excesso, que proíbe a restrição de direitos fundamentais<sup>103</sup>. De acordo com o autor, a proibição de excesso está presente em qualquer situação em que se esteja limitando direitos fundamentais. Assim, a realização de um preceito constitucional não deve restringir um direito fundamental até o aniquilamento da eficácia da norma.

Logo, parece-nos que não houve a mesma ponderação quanto à flexibilização da isonomia tributária, e se haveria limites para sua relativização frente a coisa julgada. Notavelmente foram abordadas todas as possíveis formas de extinção da coisa julgada previstas na legislação. Entretanto, em momento algum se fez menção aos casos nos quais ocorreu a atenuação da isonomia tributária. Em verdade, não foi observado pelos Ministros do STF que se estava utilizando a relativização da isonomia tributária em diversos processos julgados pela própria Corte Constitucional: a modulação de efeitos. Vejamos importante trecho normativo:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de **segurança jurídica** ou **de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, **restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.**<sup>104</sup>

O artigo da Lei permite ao STF, quando houver impactos à segurança jurídica ou a excepcional interesse social, restringir os efeitos da decisão que declara inconstitucionalidade de Lei ou ainda decidir o marco temporal a partir do qual ela deixará de ter efeitos. O termo “de excepcional interesse social” parece não ser tão extraordinário quanto deveria, haja vista que a Corte tem utilizado o recurso e ou avaliado sua aplicação. Conforme análise de 2021, publicada pelo CONJUR<sup>105</sup>, em 67% dos processos de inconstitucionalidade tributária julgados pelo STF, houve discussão acerca da atribuição de efeitos prospectivos das decisões<sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> *Ibid*, p. 158.

<sup>104</sup> BRASIL. **Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

<sup>105</sup> DIAS DE SOUZA, Hamilton; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021. **Consultor Jurídico**. Jan. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021/>. Acesso em: 21 jan. 2024.

<sup>106</sup> Para citarmos ao menos dois exemplos de aplicação dos efeitos da modulação dos efeitos: ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (RE 574.706 transitado em julgado em 2021), e a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais" (RE 1.287.019 transitado em julgado em 2022).

De acordo com a Ana Paula Ávila, essa regra é uma exceção para os casos que a aplicação da retroação dos efeitos da norma inconstitucional levaria a um resultado mais inconstitucional. Defende a Doutrinadora ainda que manutenção dos efeitos de uma norma considera inconstitucional só seria permitida, caso esses efeitos se produzirem em favor dos indivíduos, sendo inconstitucional qualquer prejuízo independentemente do pretexto<sup>107</sup>.

Nesse sentido, conforme ensina Professor Arthur Ferreira Neto<sup>108</sup>, em importante obra crítica aos julgados, as próprias decisões do STF vêm causando impactos na isonomia tributária, quando declaram a inconstitucionalidade de tributos e ou base de cálculo, em ato contínuo modular aos seus efeitos da sua decisão. Explica o autor que, ao realizar a modulação dos efeitos de uma decisão que considerou inconstitucional a cobrança de determinado tributo e ou base de cálculo, a Corte Superior gera um desequilíbrio, permitindo que apenas uma parte dos contribuintes obtenham os valores cobrados indevidamente pelo Estado, enquanto outros (podendo até mesmo ser concorrentes) não receberão nada. Ou seja, a decisão do STF terá apenas efeitos prospectivos.

Assim, não houve ponderação na decisão do STF de que a coisa julgada, caso fosse relativizada, poderia ser esvaziada. Isso porque as oscilações de jurisprudência poderão levar à rescindibilidade, em vez de exceção da regra, tornando a coisa julgada em matéria tributária um capítulo sem fim<sup>109</sup>.

Nesse sentido, não foi abordado pelos Ministros que, ao se relativizar a coisa julgada automaticamente, uma lei declarada como constitucional hoje poderá vir a se tornar inconstitucional amanhã, como ensina Derzi<sup>110</sup>. Conforme explica a autora, uma lei poderá ser questionada através do controle incidental de constitucionalidade novamente; e isso não só pode acontecer, como acontece.

A autora cita o exemplo das discussões envolvendo o ICMS-ST. Em 2001, o STF julgou improcedente a ADIn-1851, que entendeu ser constitucional a substituição tributária prospectiva no ICMS, mesmo que ocorresse a presunção definitiva da base de cálculo estimada, sem direito à restituição. Após 15 anos da decisão, novamente provocado, no rito de repercussão geral RE 593.849-MG, a Corte Suprema declarou inconstitucional a substituição tributária que criava

<sup>107</sup> ÁVILA, Ana Paula. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 2009. P. 70.

<sup>108</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. *A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro*. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 387-414, 2023. p. 394.

<sup>109</sup> DERZI; LOBATO; TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 198.

<sup>110</sup> *Ibid.*, p. 182.

presunção definitiva da base de cálculo estimada, reconhecendo o dever de restituição referente ao ICMS pago a mais quando comparado com a base efetiva.

Ou seja, ao custo elevado de relativização da coisa julgada irrestritamente, iremos impor ao contribuinte que já obteve decisão de mérito favorável a relativização dessa, devido a posterior posicionamento do STF pela constitucionalidade da previsão legal. Porém, nada impede que essa mesma Lei seja apreciada novamente pela Corte, passando a ser considerada inconstitucional num futuro próximo, prejudicando o contribuinte que já detinha trânsito em julgado a seu favor. Somado a isso, há possibilidade de os contribuintes terem os seus direitos à restituição tolhidos pela modulação de efeitos.

Outro fato que repercute negativamente na isonomia tributária no decorrer dos anos é a instituição de diversos programas de parcelamento, através do Poder Legislativo. Num país no qual o juro real é o mais alto do mundo<sup>111</sup>, a possibilidade de se financiar pelo não pagamento de tributos em dia, sendo relativamente previsível que virá um novo parcelamento,<sup>112</sup> extinguindo os juros e multa de mora, ainda com o pagamento através de prejuízos fiscais, gera impactos relevantes na igualdade tributária, e, talvez, algum efeito na livre concorrência.

Derzi<sup>113</sup> destaca essa situação em sua obra. Enquanto diversos contribuintes pagam os seus tributos em dia, alguns optam por não realizar a quitação com o fisco no prazo legal. Ou seja, em vez de captar recursos no mercado financeiro, há a possibilidade de se financiar com o não pagamento de tributos, isto é, não realizar a quitação dos seus tributos no vencimento e aguardar algum programa de regularização tributária. Essa situação, além de gerar um ganho de caixa aos contribuintes, que poderá ser aplicado em sua operação, pode gerar alguma melhoria nas demonstrações financeiras<sup>114</sup>.

<sup>111</sup> GALLAS, Daniel. Por que Brasil seguirá sendo campeão mundial 'disparado' de juros altos. **BBC News Brasil**. 02 ago. 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/c6pwwgd2z5k8o#:~:text=Um%20ranking%20do%20Banco%20Mundial,a%20taxa%20b%C3%A1sica%20da%20economia>. Acesso em: 24 jan. 2024.

<sup>112</sup> Desde janeiro de 2023 até o momento (janeiro de 2024) tivemos ao menos três programas de parcelamentos. Por exemplo: BRASIL. **Portaria conjunta PGFN / RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2023**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-conjunta-pgfn/rfb-n-1-de-12-de-janeiro-de-2023-457601808>. Acesso em 24 jan. 2024. BRASIL. **Lei nº 14.740, de 29 de novembro de 2023**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/l14740.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.740%2C%20DE%2029,Brasil%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14740.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.740%2C%20DE%2029,Brasil%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda). Acesso em: 24 jan. 2024. BRASIL. **Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm). Acesso em: 24 jan. 2024.

<sup>113</sup> DERZI; LOBATO; TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 199.

<sup>114</sup> Os juros de empréstimos e financiamentos são contabilizados no resultado do exercício, diminuindo assim o resultado da empresa. Vejamos como consta na Lei n.º 6.404/1976: "Art. 187. **A**



Outra situação questionável é que, a partir da decisão do STF dos temas 881 e 885, a solução legislativa para o problema de coisa julgada em desacordo com a jurisprudência dominante do STF, seja pela revisional, seja pela rescisória, tornou-se inexecutável. Isto é, o poder legislativo já havia ditado as possibilidades de neutralizar os efeitos da coisa julgada quando ela fosse contra a jurisprudência do STF, ou viesse a ser.

Para as relações jurídicas de trato sucessivo, há clara disposição legal da revisional. Vejamos novamente destacado:

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.**<sup>115</sup>

Ademais, para as situações em que ocorre decisão favorável ao contribuinte, com matéria já avaliada anteriormente pelo Supremo, caberia a inexecutabilidade do título judicial, ou ainda ação rescisória no prazo decadencial de dois anos, a contar da decisão posterior do STF, *in verbis*:

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:

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 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.**

§ 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 8º **Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória,** cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

[...]

Art. 975. O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.<sup>116</sup>

Ou seja, o sistema jurídico brasileiro já previa hipóteses nas quais a coisa julgada poderia ser “relativizada”. Para todas essas hipóteses, como observa o prof.

---

**demonstração do resultado do exercício** discriminará: (...) III - as despesas com as vendas, **as despesas financeiras**, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais”. BRASIL. **Lei N.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispões sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 14 jan. 2024.

<sup>115</sup> BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil.

<sup>116</sup> *Ibid.*

Arthur Ferreira Neto<sup>117</sup>, seria necessário adoção dos instrumentos processuais vigentes (ação rescisória e revisional), a qual cessaria os seus efeitos apenas após decretação do Poder Judiciário, após analisar o caso concreto.

O próprio Min. Gilmar Mendes cita, em seu voto<sup>118</sup>, que não pode a Corte Superior fazer letra morta do §8º do art. 535 do CPC/2015, sem declará-lo inconstitucional. Todavia, foi esse o entendimento que prevaleceu no Supremo, inclusive com o seu próprio voto. Conforme crítica do Prof. Arthur Ferreira Neto<sup>119</sup>, após a decisão do STF, deveríamos ter atualização nas doutrinas de Processo Civil, que terá uma nova exceção, além das já dispostas nos artigos 505 e 966 do CPC.

O afastamento das normas previstas no CPC se deu devido ao fato do Supremo ter interpretado que a posição firmada pela Corte, em controle de constitucionalidade, pode ser considerada como modificação da situação de fato ou da situação de direito, de modo a afetar as relações de trato continuado<sup>120</sup>. A principal obra citada pela maioria dos Ministros foi do saudoso Teori. Abaixo trecho transcrito:

Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula rebus sic stantibus, **a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença.** Alterada a situação de fato (muda o suporte fático, mantendo-se o estado da norma) **ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato),** ou dos dois, **a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes** que até então mantinha. **A alteração do status quo tem, em regra, efeitos imediatos e automáticos.**<sup>121</sup>

No mesmo sentido, em sua dissertação de mestrado:

Pergunta-se, porém: ocorrida a mudança do *status quo*, a “perda de eficácia” da sentença declaratória opera-se automaticamente, desde logo, a sua observância, ou depende de nova sentença, “revisando” a anterior e desfazendo seu efeito vinculante? Ao tratar dessa questão, relativamente às sentenças que decidem relação jurídica de trato sucessivo, sustentamos que a alteração no status quo tem, em regra, efeitos imediatos e automáticos.<sup>122</sup>

Citamos também obra de Marinoni:

<sup>117</sup> FERREIRA NETO, *op. cit.* p. 411.

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE.** Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo.

<sup>119</sup> FERREIRA NETO, *op. cit.*, p. 11.

<sup>120</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA.** Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Minuta de voto. p. 184.

<sup>121</sup> ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 89.

<sup>122</sup> ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional.** 2000. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul., Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2024. p. 131.

Não obstante as diferenças entre lei, a declaração de inconstitucionalidade, e a declaração de constitucionalidade, é certo que os motivos para conferir a lei e à declaração de inconstitucionalidade a natureza de circunstância nova, capaz de limitar os efeitos temporais da coisa julgada, também valem no caso de declaração de constitucionalidade.<sup>123</sup>

Todavia, o mesmo autor<sup>124</sup> entende que a essência da coisa julgada material seria impactada, caso ação rescisória pudesse anular as decisões dos juízes e tribunais. Destacamos trecho de artigo recente de Marinoni sobre o tema em específico:

A garantia da coisa julgada seria um *flatus vocis* **se não fosse a necessidade de declaração judicial para a sua cessação. A suposição de que um fato, lei, decisão ou precedente vinculante é suficiente para fazer cessar os efeitos temporais da coisa julgada é simplesmente retirar do Judiciário o poder de garanti-la e zelar pela sua preservação.** E o pior: transferindo-o aos litigantes — ou seja, aos que estão envolvidos na situação litigiosa acobertada pela coisa julgada —, os quais, por essa simples razão, evidentemente não têm autoridade para afirmar que a coisa julgada cessou. Bem por isso, Canotilho é contundente quando, ao analisar o artigo 282, 3, da Constituição portuguesa, adverte que, mesmo nas hipóteses de coisas julgadas em matérias de ilícito penal, ilícito disciplinar e ilícito de mera ordenação social, a exceção à ressalva da coisa julgada "não opera automaticamente como mero corolário lógico da declaração de inconstitucionalidade". **"A revisão de sentenças transitadas em julgado deve ser expressamente decidida pelo Tribunal em que se declare a inconstitucionalidade da norma (...) Na verdade, se as decisões do Judiciário transmitem confiança para os jurisdicionados, permitindo-lhes estabelecer seus projetos de vida e programas empresariais com base nos seus pronunciamentos, é certo que nenhum contribuinte poderia imaginar que, em uma decisão de constitucionalidade tomada em ADI, a declaração da cessação da eficácia temporal da coisa julgada é "invisível" ou "implícita", até porque que nenhuma decisão, na história da jurisprudência brasileira, assim já havia afirmado.**<sup>125</sup>

Logo, o autor destaca a importância do judiciário para decretar o fim da eficácia da coisa julgada, pois esse seria o Poder responsável por garantir a segurança jurídica. Reflete ainda o Doutrinador que, no caso concreto<sup>126</sup>, nada foi dito sobre a cessão dos efeitos da coisa julgada, logo a decisão do STF, de eliminar os efeitos da coisa julgada, seria inimaginável ao contribuinte, haja vista que se trata de um precedente inédito no país.

O mesmo autor, em obra emérita, ensina-nos:

a declaração judicial da cessação da eficácia da coisa julgada é necessária porque a decisão de (in)constitucionalidade, assim como o precedente constitucional, **não são suficientes, por si, para fazer cessar a eficácia**

<sup>123</sup> MARINONI, *op. cit.*, p. 156.

<sup>124</sup> *Ibid.*, p. 71

<sup>125</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. A coisa julgada tributária e o Supremo Tribunal Federal. **Consultor Jurídico**. 30 mar. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-30/luiz-guilherme-marinoni-coisa-julgada-tributaria-stf/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 15-2/ DF**. Relator: Min. Spúlveda Pertence. 10 de jun. 2007. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/756835/inteiro-teor-100473006>. Acesso em: 11 jan. 2024.

**da coisa julgada, do mesmo modo que uma lei não é. Quando um novo dispositivo legal, e, portanto, também uma decisão de (in)constitucionalidade ou precedente constitucional, incidem sobre uma relação jurídica já definida com autoridade de coisa julgada material, é necessária decisão judicial posterior que reconheça a pertinência e a suficiência da modificação do direito para fazer cessar a eficácia da coisa julgada no tempo.**<sup>127</sup>

Nesse sentido Marinoni, Arenhart e Mitidiero explicam que pensar que a coisa julgada poderia ser relativizada sem ação rescisória poderia eliminar a essência da coisa julgada como princípio garantidor da segurança jurídica, transformando a coisa julgada em um sistema aberto e sem critérios claros. Ademais, como destacam os autores, admitir que o Estado errou na decisão incidental indica que o ente poderá errar novamente. Eles ensinam que as teses que relativizam a coisa julgada, contrapondo-a ao valor da justiça, são esvaziadas, pois não trazem o que se entende por Justiça. Assim, entendem que, ainda não havendo uma resposta ideal para esse problema, seria melhor manter a força da coisa julgada “sob pena de serem cometidas injustiças muito maiores que os casos pontuais e raras levantados pela doutrina”.<sup>128</sup>

Não estamos, assim, a justificar que a coisa julgada seja observada irrestritamente, como acima disposto, uma vez estarmos diante de uma coisa julgada que possivelmente gere efeitos negativos ao princípio constitucional de isonomia tributária. Nem estamos justificando os possíveis tratamentos desiguais provados pelo Poder judiciário e ou Legislativo, com a defesa irrestrita da coisa julgada.

Nesse sentido, citamos o entendimento do Dr. Humberto Ávila, que, a nosso ver, melhor se adéqua ao conflito aqui então discutido, tendo como parâmetro os princípios aparentemente contrapostos de segurança jurídica e isonomia tributária:

Isso não significa dizer que a decisão do Supremo Tribunal Federal produzirá efeitos automáticos relativamente às ações existentes ou já transitadas em julgado. Como a decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade examina a compatibilidade de uma norma geral e abstrata com a Constituição, seus efeitos, **não podem automaticamente afastar uma decisão individual e concreta, cujo conteúdo depende das especificidades do caso concreto.** Assim, para que haja efetiva limitação dos efeitos da coisa julgada, **é preciso que haja ou a interposição de uma ação rescisória para desconstituí-la, se e quando cabível (Art. 966 do CPC), ou do ingresso de uma ação ordinária para revisar, para o futuro e a partir do seu ingresso, o que foi nela estatuído (era. 505, I, CPC) caso haja problemas de igualdade a serem devidamente comprovados.**<sup>129</sup>

<sup>127</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Processo constitucional e democracia**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. p. 1183.

<sup>128</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIEIRO. *op. cit.*, p. 595-596.

<sup>129</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 379-380.

Como se observa da leitura da brilhante obra, temos primeiramente as peculiaridades do caso individual, decididas através de julgamentos de constitucionalidade incidental, que fizeram cognição exauriente sobre o caso, em contraposição a uma decisão da Suprema Corte em abstrato. Logo, para afastar a decisão individual, há de se observar se de fato temos uma situação que gera graves problemas à igualdade. Assim, apenas a partir do ingresso de medida judicial o contribuinte teria, sem efeito, a eficácia da coisa julgada individual.

Nota-se que essa solução resguarda tanto a segurança jurídica, que não é relativizada automaticamente, quanto protege o princípio de igualdade tributária. Após análise do caso concreto, em que se prove que a coisa julgada individual está gerando impactos na isonomia tributária, teremos sem eficácia a coisa julgada, a partir do ingresso da ação rescisória ou revisional. Todavia, caso demonstrasse que o contribuinte em questão possui peculiaridades que justifiquem a diferença de tratamento, ou que a desoneração em questão não implique em consequências na livre concorrência e ou na isonomia, de forma a justificar o interrompimento dos efeitos da coisa julgada, essa permaneceria inalterada.

No próximo subcapítulo analisaremos os riscos de agressão à livre concorrência, bem como verificaremos as peculiaridades do caso em concreto. Ou seja, averiguaremos se há riscos à livre concorrência ao observar a coisa julgada irrestritamente, quando estamos diante do pagamento da CSLL.

### 3.2 RISCOS DE AGRESSÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA AO SE PROTEGER OS EFEITOS DURADOUROS DA COISA JULGADA E ANÁLISE DO CASO DA CSLL

Conforme ensina Scaff<sup>130</sup>, discutir os impactos da coisa julgada e da livre concorrência no âmbito do sistema capitalista regulado apresenta dois princípios fundamentais para uma estrutura capitalista. O princípio da segurança jurídica, representado pela decisão judicial definitiva, e o princípio da isonomia, inerente a um sistema de livre concorrência, são cruciais para a dinâmica do mercado capitalista, no qual o Estado estabelece diretrizes para garantir que os agentes econômicos possam competir em condições de igualdade.

<sup>130</sup> SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. **Cadernos da Escola de Direito**. v. 1, n. 5, p. 155-177, 17 mar. 2017.

Analisando a introdução do voto do Ministro Barroso, relator do Tema 885, notamos que o Ministro entende que haveria um confronto entre segurança jurídica – protegida pela coisa julgada – e igualdade e livre concorrência. De acordo com a Excelência, esse contraponto seria necessário para se chegar à conclusão de qual a melhor solução para o conflito jurídico em questão<sup>131</sup>.

Abaixo citamos os trechos do voto do relator em que há menção direta ou indireta sobre a Livre Concorrência, bem como excertos importantes sobre os quais discorreremos:

27. De igual modo, a Constituição veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II), materialização do princípio da igualdade em matéria tributária, e coloca a **livre concorrência**, como princípio da ordem econômica (art. 170, IV).

28. Assim, a segurança jurídica, a igualdade e a **livre iniciativa** possuem estatura constitucional. Vale dizer: entre estas não há hierarquia, de modo que não é possível estabelecer, em abstrato, qual deve prevalecer. Em caso de conflito entre normas dessa natureza, impõe-se a ponderação, que, como se sabe, é uma técnica de decisão que se desenvolve em três etapas: (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 possíveis para verificar, em concreto, qual delas melhor realiza a vontade constitucional. Idealmente, a ponderação **deve procurar fazer concessões recíprocas, preservando o máximo possível dos direitos em disputa**. No limite, porém, fazem-se escolhas e promovem-se restrições a direitos. Todo esse processo intelectual tem como fio condutor a proporcionalidade

29. No tocante à coisa julgada, **a própria legislação infraconstitucional a flexibiliza em determinadas situações**. Em relação especificamente ao presente caso, por exemplo, o art. 505, I, do novo Código de Processo Civil, afirma que “nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, **hipótese em que será possível pedir a revisão do definido em sentença**”.

[...]

33. Portanto, a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, não é valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. No presente caso, como já abordado, refere-se à igualdade e à **livre concorrência**

[...]

37. Assim, após 2007, a manutenção das sentenças transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL - em relação a fatos geradores posteriores a esse ano - revela discrepância passível de violar a isonomia tributária, diante do tratamento desigual, bem como **da livre concorrência**. Isso porque o contribuinte dispensado do pagamento de tributo por sentença transitada em julgado ostenta **vantagem competitiva em relação aos demais, uma vez que não destina parcela de seus recursos a essa finalidade - situação diferente da de seus concorrentes que são obrigados a pagar -, de modo a baratear os custos de sua estrutura e produção**.

38. Em resumo: (i) há pessoas jurídicas que não pagam CSLL com respaldo em sentenças transitadas em julgado; (ii) a maioria das pessoas jurídicas permanece com a obrigação de pagar o referido tributo, uma vez que não possui decisões transitadas em julgado a elas favoráveis; (iii) esta Corte se manifestou ao longo da década de 90 e dos anos 2000 diversas vezes, em

<sup>131</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão.

controle difuso, anteriormente à repercussão geral, pela constitucionalidade da instituição da CSLL; (iv) apenas em 2007, na ADI 15, o Plenário proferiu acórdão vinculante e erga omnes, declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

39. Partindo das premissas de que esta Corte dá a última palavra no que se refere à constitucionalidade de leis e atos normativos, e que os pontos (i) e (ii) descritos acima geram situações anti-isonômicas, com repercussão direta **na livre concorrência, chego à conclusão de ser necessária a interrupção dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, independente do tributo que se esteja discutindo, quando esta Corte se manifestar em sentido oposto, em controle concentrado e em controle difuso, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral.**

[...]

41. Não se trata de um caso isolado. São diversas e de diferentes áreas as pessoas jurídicas que possuem decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da CSLL com base na Lei nº 7.689/88. Segundo números da Procuradoria da Fazenda Nacional, em 2016, o valor somado das autuações chegava a R\$ 1,2 bilhão [...].<sup>132</sup>

Realizando uma análise do referido voto, na perspectiva do “contraponto” entre segurança jurídica e livre concorrência, temos cinco (5) citações de livre concorrência no decorrer das explanações; uma (1) citação de livre iniciativa – utilizada equivocadamente como sinônimo<sup>133</sup>; e um único trecho com interpretação sobre o porquê haveria uma violação da livre concorrência, no item 37, com cerca de 5 linhas. Nos demais itens do Voto, o relator concluiu pela superação da coisa julgada, sem qualquer ponderação e ou limite, para prevalecer a isonomia e a livre concorrência, essa última com base em cognição realizada nas já citadas cinco (5) linhas.

Primeiramente, quando no discorrer do voto, o ilustre Ministro relativiza a coisa julgada, para se **extinguir automaticamente**, após decisões posteriores da Suprema Corte em sentido contrário pelo rito de repercussão geral, parece-nos que não houve a referida ponderação da qual o excelentíssimo Ministro cita ser necessária, em suas palavras: “idealmente, **a ponderação deve procurar fazer concessões recíprocas, preservando o máximo possível dos direitos em disputa** [...] Todo esse processo intelectual tem como fio condutor a proporcionalidade”.

Nesse sentido, o Professor Arthur Ferreira Neto, analisando a decisão dos temas 881 e 885, ensina que:

<sup>132</sup> *Ibid.*, p. 24 – 32.

<sup>133</sup> Scaff ensina em sua obra já citada que liberdade de iniciativa decorre do princípio de liberdade, que permite que o agente econômico exercer livremente as atividades econômicas. Enquanto, a livre concorrência se funda no princípio de Isonomia. Ou seja, busca-se criar um ambiente perfeito no qual haja igualdade entre os concorrentes. Assim, caberia ao Estado não apenas com sua inação (liberdade) propiciar a livre concorrência, mas também com ações concreta para evitar distorções (como por exemplo os monopólios). SCAFF, *op. cit.*

No entanto, ponderando-se tal conflito pela perspectiva das garantias individuais, o custo arcado para se atingir esse estado ideal de máxima uniformidade jurisdicional, ao menos em casos tributários, parece não ser algo tão incontroverso nem de tão fácil avaliação como se poderia pretender. Isso porque o empenho de se buscar integral uniformidade decisória e o mais perfeito igualitarismo de tratamento jurídico de todos os indivíduos afetados, não obstante ideário nobre e louvável, parece [...] **(b) privilegiar apenas um dos polos axiológicos afetados, relegando ao plano da quase inexistência outros valores jurídicos relevantes, em especial a segurança jurídica, pois considera aceitável que uma decisão judicial posterior projete efeitos desconstitutivos retroativos, sem que se tenha garantido um período adequado de transição de um cenário jurídico para outro [...]. Cabe aprofundar um pouco essa linha de argumentação: a ponderação acima detalhada, aparentemente, não privilegia, em nada, a segurança jurídica que seria devida ao indivíduo, o qual, até então, tinha uma expectativa legítima de que a sua coisa julgada teria algum valor perene e sólido.**<sup>134</sup>

Como se observa acima, o sistema de ponderação, citado no início do Voto, não aparenta ter sido observado, haja vista que não nos parece ter ocorrido, referente à segurança jurídica e à coisa julgada, a mesma cognição quanto a suposta quebra isonômica nas relações, ao se observar a coisa julgada irrestritamente. Assim, optou-se por eliminar a coisa julgada nos casos em concreto, quando houver decisões do STF em controle concentrado ou repercussão geral, **automaticamente**, sem se observar qualquer limitação (excetuando a noventena e ou a anterioridade de exercício).

Perceba-se que não desconhecemos que preservar a coisa julgada perenemente em sentido contrário à decisão do STF em controle concentrado ou em repercussão geral, gerando um privilégio tributário a alguns contribuintes, pode gerar uma vantagem competitiva em termos econômicos. Poderíamos nos indagar se existiria uma interpretação conforme a Lei Superior que permitisse uma benesse estatal – ou um ônus tributário de menor monta – a determinados contribuintes, que por sua vez poderiam ser do mesmo porte e até do mesmo setor econômico que o contribuinte que seguisse a decisão da Suprema Corte, ou seja, sendo onerado.

Conforme demonstra Daniel Giotti de Paula<sup>135</sup>, o Brasil adotou a livre concorrência como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV CF/88)<sup>136</sup>, bem como tornou expressa intervenção estatal para corrigir eventuais distorções

<sup>134</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 387-414, 2023. p. 399.

<sup>135</sup> GIOTTI DE PAULA, Daniel. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 153, jun. 2008.

<sup>136</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2004.



referentes a mesma<sup>137</sup>. Diego Marcel Bomfim, ao realizar breve apanhado do conceito de neutralidade tributária, para fins de igualdade de condições, cita a neutralidade tributária:

(i) como norma que “exige repercussão fiscal equânime entre os agentes econômicos”; (ii) no sentido de **“que produtos em condições similares devem ser submetidos a mesma carga fiscal”** (iii) como uma norma que visa **“garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas”, impondo que “produtos em condições similares devem ser submetidos à mesma carga fiscal”**; e (iv) como “um elemento em favor da concorrência, que acaba garantindo a igualdade de oportunidades no mercado”.<sup>138</sup>

Além disso, o Professor Humberto Ávila, quando tece comentário sobre igualdade numa percepção de neutralidade tributária, define que a neutralidade tributária é uma manifestação do princípio de igualdade em conexão com a livre concorrência<sup>139</sup>. Ou seja, conforme explica o autor, a neutralidade tributária buscada pela Constituição é um aspecto da igualdade, no qual se evidencia o dever de ação ou abstenção do Estado frente a liberdade de concorrência, e que, sempre que um contribuinte ficar numa situação distorcida perante os demais, deverá ter uma justificativa razoável para isso. No mesmo sentido ensina o Doutor Fernando Scaff<sup>140</sup>, ao dispor que um dos requisitos para o exercício da livre concorrência é que os tributos sejam economicamente neutros. De acordo com o autor, o princípio da neutralidade tributária é encontrado a partir do Princípio da Isonomia (art. 150, II, CF/88), que veda ao Estado tratamento não equânime entre contribuintes em situações equivalentes.

No já citado artigo do professor Bomfim, ele explica que “a neutralidade concorrencial do Estado [...] não deve funcionar como fomentadores de privilégios entre concorrentes”<sup>141</sup>. Nesse sentido, Schoueri disserta “que se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela Ordem Econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deve a mesma norma tributária

<sup>137</sup> “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emenda Constitucional nº 42. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 12 jan. 2024.

<sup>138</sup> BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 197, p. 27-39, fev. 2012. p. 29.

<sup>139</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2021. p. 104.

<sup>140</sup> SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. **Cadernos da Escola de Direito**. v. 1, n. 5, p. 155-177, 17 mar. 2017.

<sup>141</sup> BOMFIM, *op. cit.*, p. 32

atuar em sentido diverso daquela meta”.<sup>142</sup> Além disso, como ensina o Professor Humberto Ávila, na obra já citada, para busca de uma igualdade geral, a padronização das normas não deve gerar desigualdades contínuas no tempo<sup>143</sup>.

A partir da doutrina acima apresentada, principalmente no trecho citado do Doutor em Direito Econômico, Professor Diego Bomfim, em conjunto com o Voto do Ministro Barroso, que julgou o *Leading case* da interrupção da coisa julgada da CSLL, podemos chegar as seguintes observações e ponderações: a oneração ou não de um contribuinte pela CSLL não altera a carga tributária de produtos, mesmo se estivermos falando de concorrentes. Explica-se.

Como ensina o Professor Luciano Amaro<sup>144</sup>, uma classificação de tributos possível de se realizar com fundo econômico é aquela que divide os tributos em dois grandes grupos: os diretos e os indiretos. Os tributos diretos seriam aqueles que são devidos pelas mesmas pessoas que suportam o seu ônus; por exemplo, o imposto de renda e a **contribuição social sobre o lucro**. Já os indiretos são aqueles que são devidos “de direito” por uma pessoa (dita “contribuinte de direito”), mas com o seu ônus econômico suportado por outra pessoa (“contribuinte de fato”).

Nesse segundo rol de tributos – os indiretos –, enquadram-se todos os tributos sobre o consumo, seja sobre bens ou serviços (ICMS, PIS/COFINS, ISSQN, IPI, etc.). Ou seja, são tratamentos desiguais de tributos indiretos, que podem gerar distorções na carga tributária de tributos, e, assim, um possível abalo na livre concorrência.

Logo, parece-nos pouco provável que eventual coisa julgada em matéria tributária em relação a CSLL poderá retirar a condição de igualdade de carga tributária relacionada a produtos em condições similares. De modo diferente, a subjetividade do conceito de créditos de PIS/COFINS e a variabilidade das decisões dos órgãos administrativos e judiciais, referentes aos mesmos temas para diversos contribuintes diferentes, pode nos levar a crer que haverá diversos custos tributários diferentes para cada contribuinte que esteja na mesma cadeia produtiva, ou seja, concorrentes.

Acrescenta-se a isso, o fato de que essas decisões não serão revertidas, tendo em vista que o conceito de insumo foi definido pelo STJ, e o STF entendeu

---

<sup>142</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271. p. 255.

<sup>143</sup> ÁVILA, *op. cit.*

<sup>144</sup> AMARO, *op. cit.*

que não há inconstitucionalidade no rol de insumos disposto nas leis específicas<sup>145</sup>. Pode-se averiguar, por exemplo, estudo realizado pela KPMG, encomendado pelo CADE, citado pelo Professor Fernando Scaff, que demonstra os impactos da guerra fiscal de ICMS nos Lucros das pessoas jurídicas, gerando grande variação, de acordo com a oneração ou não pela exação sobre os mesmos produtos<sup>146</sup>. Abaixo destacamos tabela<sup>147</sup> do estudo citado:

Alíquotas de ICMS	Lucro/Faturamento	Variação de ICMS	Variação do Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	-33%	128%
8%	8,54%	-56%	215%
0%	13,21%	-100%	388%

Ou seja, conforme destacado, uma variação de 6% de ICMS gera uma alteração de 2,71% de Lucro sobre o faturamento para 6,20%, aumentando o Lucro em 128%. Esse fenômeno não se perceberia caso a Suprema Corte tivesse analisado a CSLL.

Não desconhecemos as críticas à classificação de tributos em diretos ou indiretos, nesse mesmo sentido<sup>148</sup>, também se percebe que tendo em vista o alto custo tributário nacional, qualquer alteração na sua composição em relação a um sujeito passivo para outro poderá gerar uma vantagem competitiva. Conforme ensina Daniel Giotti de Paula<sup>149</sup>, ao reduzir sua carga tributária, o contribuinte seria capaz de diminuir seu preço de venda e aumentar sua competitividade pouco a pouco, até atingir uma situação de dominância. Portanto, o respeito irrestrito à coisa julgada, quando há julgado pelo STF em controle concentrado ou em repercussão geral em sentido contrário pela constitucionalidade da norma, poderá gerar um desequilíbrio concorrencial entre os contribuintes.

Todavia, haja vista que o princípio da livre concorrência, foi utilizado para afastar a coisa julgada – no caso concreto da CSLL –, não se afigura a melhor prática utilizar a livre concorrência apenas como argumento retórico, e não analisar se de fato houve ou não desequilíbrios econômicos, tendo em vista que a livre concorrência é um mandamento da ordem econômica geral, e a coisa julgada no caso concreto beneficia um contribuinte em específico.

<sup>145</sup> REsp 1221170/PR (Tema Repetitivo 779) e RE 841979 (Tema 756)

<sup>146</sup> SCAFF, *op. cit.*, p. 165.

<sup>147</sup> *Ibid.*, p. 165.

<sup>148</sup> “Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços, e portanto, “repassado” a terceiros”. AMARO, *op. cit.*, p. 156

<sup>149</sup> GIOTTI DE PAULA, *op. cit.*

Segundo o voto do relator do Recurso Extraordinário 95.5227 / BA, Min. Barroso, o não pagamento de tributos pelos concorrentes poderia “baratear os custos de sua estrutura e produção”<sup>150</sup>. Porém, a CSLL incide sobre o Lucro Líquido (ajustado), e não aumenta custos e ou onera a produção de qualquer contribuinte.

A título de explicação, ilustrativa e teórica, realizamos abaixo uma simulação da Demonstração do Resultado do Exercício, partindo do pressuposto de 10% de margem no Lucro Antes dos Impostos (base de cálculo da CSLL, após ajustes previstos na legislação):

	DRE Simplificado	A	B
<b>a</b>	Receita Líquida	1.000.000.000,00	1.000.000.000,00
<b>B</b>	Custos	- 600.000.000,00	- 600.000.000,00
<b>c = a - b</b>	<b>Lucro Bruto</b>	<b>400.000.000,00</b>	<b>400.000.000,00</b>
<b>D</b>	Despesas	- 300.000.000,00	- 300.000.000,00
<b>e = c - d</b>	<b>Lucro Antes dos Impostos</b>	<b>100.000.000,00</b>	<b>100.000.000,00</b>
<b>f = e * 34% ou e * 25%</b>	IR/CS	- 34.000.000,00	- 25.000.000,00
<b>g = e - f</b>	<b>Lucro Líquido</b>	<b>66.000.000,00</b>	<b>75.000.000,00</b>
<b>h = g/a</b>	<>%	7%	8%

No exemplo hipotético acima, em empresas que faturam R\$ 1 bilhão e possuem 10% de margem de Lucro antes dos impostos, teríamos um impacto de 1% da margem líquida, quando comparamos a empresa que não pagaria CSLL (**B**) e o contribuinte que paga. Analisando os números, vemos que não há impacto no custo de produção e nem nos preços *a priori*, uma vez que a contribuição incide apenas na penúltima linha, ou seja, sobre o resultado.

Todavia, nota-se um incremento de R\$ 9 milhões no resultado. Mesmo que sem alterações de preços em relação aos concorrentes, o Contribuinte **B** poderia direcionar esse lucro adicional ao incremento de inovações tecnológicas que, com o passar dos anos, poderia aumentar esse diapasão em relação ao contribuinte **A**, por exemplo.

Deve-se sobrepesar, contudo, que a coisa julgada não deve ser relativizada a qualquer custo, e sim apenas em situações-limites, como dito anteriormente. Portanto, tem que se analisar se a livre concorrência é de fato atingida, pois em que pese a Livre Concorrência possa servir de baliza para tributação, existem ferramentas próprias ao Direito Econômico para auferir se houve impactos à livre

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão. p. 31.

concorrência, ou não<sup>151</sup>. Dentre eles, há recomendação do CADE para utilização de índices de concentração de mercado relevante ("Ci" e o índice de Herfindahl Hirschman (HHI)). Conforme ensina Schoueri, “[t]ais índices são utilizados para apurar efeitos anticompetitivos de determinadas condutas, aos quais são contrapostas eventuais vantagens, com o objetivo de identificar se as últimas são suficientes para compensar aqueles”.<sup>152</sup> Além disso, o Professor Humberto Ávila, quando ensina sobre a padronização e seus impactos na igualdade, disserta que a padronização só não seria aceita, para fins de igualdade, se a desigualdade gerada pela padronização fosse contínua a tal modo que, após algum determinado tempo, o padrão deixasse de refletir a média dos casos, assim sendo, só se aceita a desigualdade se ela for insignificante ou bem insignificante<sup>153</sup>. Portanto, para se analisar se há algum conflito entre a coisa julgada e a livre concorrência é necessária uma análise do caso *in concreto*, pois, caso contrário, poderíamos estar relativizando a coisa julgada numa situação em que não implicaria efeitos à livre concorrência, ou geraria efeitos ínfimos para fins de isonomia tributária.

Nesse sentido, vemos que, no voto do Min. Barroso<sup>154</sup>, há menção que não se trataria de um caso isolado, bem como haveria diversos contribuintes de diferentes áreas se privilegiando, em relação aos demais, da coisa julgada da CSLL. De acordo com o Memorial Complementar da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após sessão plenária de 01/02/2023, havia até então 78 ações registradas questionando a aplicação do Parecer PGFN 492/2011, bem como apenas 30 processos sobrestados sobre os temas 881 e 885. Além disso, de acordo com o memorial, a maioria dos contribuintes já pagavam os seus tributos de acordo com o Parecer da PGFN.

Portanto, não prosperaria o argumento de que há muitos contribuintes em situação de vantagem em relação aos demais. Isso se conjuga ao fato que nos *leading case* analisados pela Suprema Corte há baixa probabilidade de impactos materiais à livre concorrência, devido à existência de coisa julgada em favor do não recolhimento da CSLL.

Outra questão já destacada, é que a própria Lei dá o tratamento que deve ser seguido caso haja decisão do STF em sentido contrário à coisa julgada em momento

---

<sup>151</sup> SCHOUERI, *op. cit.*

<sup>152</sup> *Ibid.*, p. 260.

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2021. p. 101.

<sup>154</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão.

anterior, para tributos com fatos geradores de trato sucessivo. Vejamos trecho da obra do Doutor Arthur Ferreira Neto:

**Ora, a possibilidade de surgirem decisões contraditórias em um sistema processual complexo como o brasileiro não é em nada surpreendente, na medida em que isso apenas representa um efeito colateral inerente à dualidade nos regimes de controle de constitucionalidade das leis (difuso e concentrado)**, motivo pelo qual não será plausível a alegação daquele que diga que foi inesperada essa espécie de situação conflitiva. Aliás, a coisa julgada é precisamente aquele instituto jurídico foi pensado para dar conta desse tipo de cenário, uma vez que ela representa a proteção das relações jurídicas estabilizadas pelo Judiciário mesmo diante de outras decisões antagônicas que poderiam ser afirmadas como mais justas e corretas. **E tal contexto é tão previsível dentro do nosso sistema processual que ele próprio já fixa em lei os casos excepcionais em que o desequilíbrio causado por decisões judiciais contraditórias deve ser retificado, quais sejam: ação rescisória e ação revisional de sentença.**<sup>155</sup>

Logo, como se percebe do trecho acima citado, o Poder Legislativo, prevendo a possibilidade de haver decisões transitadas em julgado em divergência com a jurisprudência posterior do STF, forneceu duas ferramentas para sua correção: a ação revisional<sup>156</sup> e a ação rescisória<sup>157</sup>, ambas previstas no CPC, como já explicado anteriormente.

## CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto ao longo deste trabalho, percebemos que há divergência na doutrina e na jurisprudência, ao tratar da relativização da coisa

<sup>155</sup> FERREIRA NETO, *op. cit.*, p. 411.

<sup>156</sup> Vide o artigo 505 da **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**, citado nas páginas 24 e 40 deste trabalho.

<sup>157</sup> “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:  
I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;  
II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;  
III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;  
IV - ofender a coisa julgada;  
V - violar manifestamente norma jurídica;  
VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;  
VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;  
VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos”. BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil.

julgada em matéria tributária. Após decisão do STF, definindo a cessão de efeitos da coisa julgada automaticamente, quando essa se confrontar com o entendimento exarado pela Suprema Corte, há uma possibilidade de ocorrer diversos litígios fiscais novos, corroborando para um cenário de insegurança jurídica no pagamento dos tributos no país.

Há claro confronto entre as disposições legais atualmente previstas para rescindir a coisa julgada e o novo entendimento do STF, ou seja, extinção de efeitos do título judicial, sem a necessidade da propositura de uma ação específica para tal fim. Logo, estamos diante de um conflito entre os remédios dados pelo Poder Legislativo, para tratar da questão da extinção de efeitos da coisa julgada, e o entendimento da Corte Suprema.

Percebemos, além disso, que a solução dada pelo Tribunal Constitucional aparentemente privilegiou unicamente a igualdade tributária, essa representada pela isonomia, na ponderação contra a segurança jurídica, zelada pela coisa julgada. Essa resposta do Tribunal relativizou a coisa julgada, obtida anteriormente em análise ao caso concreto, sem qualquer restrição (excetuando-se anterioridade de exercício e a nonagesimal).

Há na doutrina forte direcionamento para que seja realizado concessões recíprocas ao verificar o confronto entre princípios. Isso porque, a partir dessa ponderação se preserva a coesão do texto constitucional que elevou, tanto a coisa julgada quanto a isonomia tributária como cláusulas literalmente previstas.

Verificamos que, quanto ao argumento de efeitos adversos à livre concorrência, ao observar irrestritamente a coisa julgada, não houve cognição, no caso concreto, ou ponderação, em abstrato, para que seja necessário de fato se averiguar ou não a existência de impactos na livre concorrência, para relativização da coisa julgada. Especificamente ao caso julgado, a coisa julgada da CSLL, indagamos sobre a possibilidade desse tributo gerar efeitos negativos à livre concorrência, haja vista sua base oponible ser o lucro líquido, não causando diretamente efeitos sobre o preço de venda, nem oneração ao custo de produção.

Porém, deduzimos que observar irrestritamente a coisa julgada em relações jurídicas de trato continuado, em sentido contrário à norma geral na qual se encontram contribuintes semelhantes, tem um potencial de dano à isonomia tributária e à livre concorrência. Assim, concluímos que o remédio previsto atualmente na legislação vigente, isto é, a ação rescisória e ou a revisional, seria o

meio termo entre a relativização da coisa julgada automaticamente e o respeito à isonomia e à livre concorrência.

A partir de propositura de ação específica para discutir a coisa julgada de um determinado contribuinte, seria possível analisar se haveria ou não impactos na livre concorrência ou distorções na isonomia tributária no caso concreto, e assim resguardaríamos ambos os preceitos constitucionais. Ademais, se realizaria cognição exauriente sobre todos os argumentos que levaram, no caso concreto, aquele contribuinte a obter um êxito de desoneração tributária, que não pode ser avaliado em abstrato pelo STF.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva Jur 2021.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 2009

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 12ª ed. São Paulo: Matheiros Editores 2011

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2021.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da coisa julgada tributária inconstitucional x princípio da segurança jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 129, p. 35-49, jun. 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 197, p. 27-39, fev. 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2ª ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emenda Constitucional nº 45. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm). Acesso em: 17 jan. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emenda Constitucional nº 42. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 12 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657 de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução ao Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei nº 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm). Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. **Lei N.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispões sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 18 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm#:~:text=a%20ser%20fixado.-,Art.,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm#:~:text=a%20ser%20fixado.-,Art.,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico). Acesso em: 19 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.740, de 29 de novembro de 2023.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/l14740.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.740%2C%20DE%2029,Brasil%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14740.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2014.740%2C%20DE%2029,Brasil%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Fazenda). Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm). Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. **Portaria conjunta PGFN / RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2023.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-conjunta-pgfn/rfb-n-1-de-12-de-janeiro-de-2023-457601808>. Acesso em 24 jan. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 15-2/DF.** Relator: Min. Spúlveda Pertence. 10 de jun. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 138284-8 / CE.** Relator: Min. Carlos Velloso. 28 ago. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227 / BA.** Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297 / CE.** Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Inteiro teor do acordo. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 69**. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881**. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 16 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Sistema tributário**. Disponível em [https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema\\_tributario.html](https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema_tributario.html). Acesso em: 20 jan. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CUCOLO, Eduardo. 26 Grandes casos tributários podem ser analisados pelo STF em 2024; veja lista. **Folha de São Paulo**. 08 jan. 2024. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/01/26-grandes-casos-tributarios-podem-ser-analisados-pelo-stf-em-2024-veja-a-lista.shtml>. Acesso em: 15 jan. 2024.

DELGADO, José Augusto. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas. **Revista de Processo**. São Paulo, v. 26, n. 103, p. 9-36, jul./set. 2001.

DERZI, Misabel de 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 Editores, 2021. v. 2, p. 177-200.

DIAS DE SOUZA, Hamilton; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021. **Consultor Jurídico**. Jan. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021/>. Acesso em: 21 jan. 2024.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista da Escola Paulista da Magistratura**. v. 2, n. 2, p. 7-45, 2001.

FERREIRA NETO, Arthur M. A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 387-414, 2023.

FLORES, Augusto. **Manicômio tributário: Reflexões de um sobrevivente**. [s.c] Viseu, 2022.

GALLAS, Daniel. Por que Brasil seguirá sendo campeão mundial 'disparado' de juros altos. **BBC News Brasil**. 02 ago. 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/c6pwgd2z5k8o#:~:text=Um%20ranking%20do%20Banco%20Mundial,a%20taxa%20b%C3%A1sica%20da%20economia>. Acesso em: 24 jan. 2024.

GIOTTI DE PAULA, Daniel. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 153, jun. 2008.

KUNDERA, Milan. **A insustentável leveza do ser**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Coisa julgada. Decisão superveniente do STF. Relação continuativa tributária. Questões de procedimento administrativo. Multa desproporcional e irrazoável. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 123, p. 95-121, dez. 2005.

MARINONI, Luiz G. **Coisa julgada inconstitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIEIRO, Daniel. **Novo código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. A coisa julgada tributária e o Supremo Tribunal Federal. **Consultor Jurídico**. 30 mar. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-30/luiz-guilherme-marinoni-coisa-julgada-tributaria-stf/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Processo constitucional e democracia**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

MENKE, Cassiano. Irretroatividade, modulação de efeitos e os Temas 881 e 885 do STF. **Revista de Estudos Tributários**. nº 151, mai. 2023.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do Direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 899-900. – Código Comentado

RACHELS, James. **Os elementos da filosofia da moral**. 4ª ed. Cidade: Manole Geral, 2006.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. O problema da limitação temporal dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 113, p. 17-30, fev. 2005.

SCAFF, Fernando Facury. PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 15-27, abr. 2008.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. **Cadernos da Escola de Direito**. v. 1, n. 5, p. 155-177, 17 mar. 2017

SCAFF, Fernando Facury. 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**. São Paulo: IBDT, nº 53, ano 41. p. 452-469, 1º quadrimestre 2023.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. **Doutrina do Superior Tribunal de Justiça**. Edição comemorativa 15 anos. Org. Gabinete do Ministro-Diretor da Revista. Brasília: STJ, p. 109-132, 2005. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755>. Acesso em: 15 jan. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 89.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 2000. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul., Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2521/000275909.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2024.