



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA APÓS JULGAMENTO CONJUNTO DO RE 955.227 E RE 949.297

Fabício Aparecido Gomes Martins¹; Ilse Salazar Andriotti²

^{1,2}Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, Brasil

martins-fabricio@outlook.com¹

ilse.andriotti@utumilaw.com²

RESUMO

O presente artigo analisa o julgamento conjunto, pelo Supremo Tribunal Federal, dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885, seu histórico e o teor da decisão. A partir de tal análise, se verifica quais foram as seguranças e as inseguranças trazidas pelo entendimento de que o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade ou em repercussão geral, faz cessar, de forma imediata, a eficácia da coisa julgada, relativa à matéria tributária em relações de trato continuado.

Palavras-chave: direito tributário; Supremo Tribunal Federal; coisa julgada; constitucionalidade.

ABSTRACT

This article analyzes the joint judgment, by the Federal Supreme Court, of General Repercussion Issues nº 881 and 885, analyzing its history and the content of the decision. Based on this analysis, it is verified which were the securities and insecurities brought by the understanding that the judgment, by the Federal Supreme Court, in concentrated control of constitutionality or in general repercussion, immediately ceases the effectiveness of the res judicata, relating to tax matters in relations of continued treatment.



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

Key-words: tax law; Supreme Court; res judicata; constitutionality.

1 INTRODUÇÃO

Certamente, o julgamento conjunto, pelo Supremo Tribunal Federal, dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885 foi um dos mais importantes julgamentos em matéria tributária dos últimos anos. Isso porque o Supremo Tribunal Federal decidiu que a decisão da referida corte, em controle concentrado de constitucionalidade ou em repercussão geral, faz cessar a eficácia da coisa julgada, relativa à matéria tributária em relações de trato continuado, de forma imediata.

Tal decisão impacta inúmeros contribuintes que possuem coisa julgada em matéria tributária, relativa a relações de trato continuado. Assim, a partir de tal julgamento, que realizado em 08 de fevereiro de 2023, crescem os questionamentos sobre quais seriam os contornos e efeitos da decisão em questão. Muitas dúvidas surgem: será que o contribuinte deve passar a acompanhar todos os julgamentos em controle concentrado ou em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, mesmo não sendo parte do processo? O mesmo entendimento se aplica às decisões do Superior Tribunal de Justiça? O entendimento se aplica a decisões fundamentadas em ilegalidade, e não inconstitucionalidade do tributo?

Contudo, ao mesmo tempo, muitos questionam se seria possível afirmar que a decisão em questão trouxe maior uniformização da tributação, trazendo, também, segurança e isonomia aos contribuintes.

Tendo em vista o cenário de incerteza, o presente trabalho tem como objetivo analisar o objeto e os efeitos do julgamento dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885, analisando seguranças e inseguranças trazidas pela decisão do Supremo Tribunal Federal.



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

2 DESENVOLVIMENTO E DISCUSSÃO

2.1 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS SOBRE PRINCÍPIOS DA REPÚBLICA, SEGURANÇA JURÍDICA E PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Inicialmente, vale destacar que os princípios consistem em diretrizes do ordenamento jurídico. A partir dos princípios, que refletem os principais valores do ordenamento jurídico, que são construídas as demais normas e regras, respeitando-os. Por refletirem alguns valores, os princípios possuem alto grau de abstração¹. Nesse sentido, vejamos o conceito de “princípios”, segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

“Princípio é, pois, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica que lhe dá sentido harmônico. (...) Eis porque violar um princípio é muito mais grave do que violar uma norma. (...)” [3].

Feita essa breve conceituação de princípios, cabe destacar a relevância dos sobreprincípios da república, segurança jurídica, e princípio da isonomia em relação à coisa julgada em matéria tributária. Isso, pois, tais princípios e sobreprincípios têm como objetivo (diretriz geral), em âmbito tributário, a instituição de uma carga tributária justa e previsível ao contribuinte, o que significa que a carga tributária deve levar em consideração a previsibilidade da tributação, para que o contribuinte possa planejar suas

¹ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA destaca que os princípios são as diretrizes do ordenamento jurídico, e que possuem alto grau de abstração: “De fato, ao contrário do que pode parecer ao primeiro súbito de vista, as normas constitucionais não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras, verdadeiros princípios. Os princípios são as diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico. Não é sem razão que Prosper Weil afirma que “algumas normas constitucionais são diretrizes; outras menos”. A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes. Os princípios possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico. Enunciam uma razão para decidir em determinado sentido. ([9], p. 30.)



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

atividades em função do tributo que será devido, bem como o tratamento igual àqueles em iguais condições, e desigual àqueles em desiguais condições.

O artigo 1º da Constituição Federal prevê que o Brasil é uma República Federativa². Este é o sobreprincípio republicano, que está relacionado com uma série de princípios tributários, tendo em vista que a República Brasileira prevê a igualdade, segurança jurídica, legalidade, isonomia, entre outros princípios. Conforme mencionado, o sobreprincípio republicano está intimamente conectado com o princípio da isonomia tributária, tendo em vista que, pelo princípio republicano, todos os cidadãos devem ser tratados igualmente, ou desigualmente na proporção de sua desigualdade. Desta forma, a Isonomia é forma de assegurar que todos os cidadãos terão a mesma carga tributária ou, que a carga tributária seja justa, de acordo com a situação de cada contribuinte. Isso porque o sobreprincípio republicano tem como objetivo o fim da estrutura de privilégios sociais de determinadas camadas da sociedade, como existia, por exemplo, em regimes absolutistas, de forma que a tributação isonômica da população é forma de atingir tal objetivo³.

² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

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

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

³ Nesse sentido, destaca LEANDRO PAULSEN: “[...] com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. (...) Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.

[...] Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva,



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

Ainda, o princípio republicano também está muito ligado ao sobreprincípio da segurança jurídica. Isso significa que o contribuinte terá certeza e estabilidade quanto à sua tributação, de forma que não será surpreendido com novos tributos sem que sejam observadas as anterioridades, e sem que os novos tributos ou aumento da carga tributária estejam dentro dos limites da lei e da Constituição Federal⁴.

O sobreprincípio da segurança jurídica, no âmbito tributário, está ligado, também, à ideia de confiança em relação aos atos do Poder Público, à estabilidade das relações jurídicas, à previsibilidade do comportamento do Poder Público, além de garantias ao contribuinte, como a legalidade tributária [12], p. 62. Exatamente por isso que se entende que a segurança jurídica seja um sobreprincípio, uma vez que traz diretrizes e garantias gerais que operam para a realização de outros princípios⁵. Assim, o sobreprincípio da segurança jurídica possui supremacia em relação aos demais princípios⁶.

A importância da observância do sobreprincípio da segurança jurídica se reflete também no respeito à coisa julgada em matéria tributária. Isso porque a observância da coisa julgada em matéria tributária concretiza a certeza em relação à tributação e a

2022).

⁴ Nesse sentido, destaca REGINA HELENA COSTA: “Entende-se que o princípio republicano, assim como o princípio da legalidade, constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia, como visto, nas ideias de certeza e igualdade. Por sua estreita ligação com o princípio da isonomia, tal princípio também evoca o respeito à capacidade contributiva dos cidadãos, diretriz moduladora da exigência de impostos.” ([12], p. 95)

⁵ “Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras.(...) A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva- -se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais” ([11]. P. 49-50).

⁶ É o que afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER: “(...) o conteúdo intrínseco do princípio da segurança jurídica permite-nos reconhecer-lhe supremacia em relação aos demais, implícitos ou explícitos no texto da Constituição Federal, posto que decorre da observância e respeito, pelos Poderes constituídos, de todos os demais princípios consagrados no Sistema” [13].



estabilidade das relações jurídicas. A coisa julgada em matéria tributária possibilita que os contribuintes orientem as suas condutas de forma segura e embasada, observando os efeitos jurídicos estabelecidos pela coisa julgada.

Desta forma, devidamente relacionada ao sobreprincípio da república, da segurança jurídica e ao princípio da isonomia, a coisa julgada em matéria tributária tem como objetivo *“tornar definitiva uma solução dada pelo Poder Judiciário a determinada controvérsia que a ele tenha sido submetida”* [2], de forma que se perpetue a confiança nos atos do Poder Público, bem como permita aos contribuintes que organizem as suas atividades com base na coisa julgada a seu favor ou a seu desfavor. A coisa julgada em matéria tributária, pois, é meio prático da perpetuação do sobreprincípio da república, da segurança jurídica e do princípio da isonomia.

2.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CONSTITUCIONALIDADE E ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída por meio da Medida Provisória (MP) nº 22 de 6 de dezembro de 1988, que convertida na Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 [6]. Se trata de contribuição social, cujo objetivo é contribuir para o financiamento da seguridade social. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é a União, delegada a administração e fiscalização para a Receita Federal do Brasil (RFB), e o sujeito passivo é a pessoa jurídica de direito privado, que será tributada quando obtiver lucro em um determinado período estipulado pela Lei.

Destaca-se que, por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, foi incluído no art. 195 da Carta Magna, à alínea “c” o lucro, de forma que há previsão Constitucional para a instituição da referida contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas. Importante relembrar que, sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, conforme prevê o art. 57, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 [7], e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 [8].



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

Anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, no ano de 1992 uma pessoa jurídica de direito privado obteve no Poder Judiciário decisão favorável para exonerar o pagamento da CSLL. A contribuição em questão foi considerada inconstitucional, em virtude de ter sido instituída por Lei Ordinária. À época, o entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal era de que a CSLL deveria ter sido criada por meio de Lei Complementar. A referida decisão transitou em julgado, criando coisa julgada formal em favor do contribuinte. A mesma situação ocorreu para diversos outros contribuintes.

Contudo, no ano de 2006, a Receita Federal do Brasil a (RFB) autou a empresa supracitada para pagamento da CSLL nos anos de 2001 a 2003, sobre o fundamento de que, posteriormente à decisão transitada em julgado, o STF teria alterado o seu entendimento, decidindo no plenário, em controle incidental, que é constitucional a Lei que instituiu a CSLL. Em virtude disso, foi realizada a constituição dos créditos tributários desse período, pela RFB, em face da empresa. A referida situação fez com que a pessoa jurídica impetrasse Mandado de Segurança, com alegação que possuía coisa julgada, entendendo que o pagamento da CSLL era inconstitucional.

Dessa perspectiva, o Poder Judiciário acolheu sua alegação e julgou procedente o MS, julgando a desconstituição o crédito tributário que a RFB cobrava, sendo que, tal matéria foi até ao STF por meio de Recurso Extraordinário (RE) apresentado pela RFB.

Destaque-se que, no ano de 2007, o plenário do STF julgou, em Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin), ou seja, não mais em ação de controle incidental, que a Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 seria constitucional [6]. Se trata da Adin nº 15, na qual o plenário concluiu pela constitucionalidade da lei impugnada, com exceção do art. 8º, com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTOS TENHA, COMO FATO GERADOR DESTE, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCEBROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88.

(STF – Tribunal Pleno – Adin nº 15 – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – Data de Publicação 14/06/2007)

Em virtude disso, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, na Adin nº 15 de 2007, julgou que *“afora as exceções dos artigos 8º e 9º, são sólidos os precedentes pela constitucionalidade da norma”*. Em função disso, por unanimidade de votos, se entendeu que a instituição da CSLL é constitucional, não sendo necessária a exigência de Lei Complementar para instituição desse tributo, ou seja, que a Lei Ordinária é válida.

Daí a necessidade de verificar no RE 955.227 (tema 885) RE 949.297 (tema 881) o efeito de uma decisão do STF, em controle incidental de constitucionalidade, quando esta decisão for contrária à coisa julgada formada em favor do contribuinte em matéria jurídica tributária de trato continuado.



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

2.3 JULGAMENTO RE 955.227 (tema 885) RE 949.297 (tema 881) – SEGURANÇAS E INSEGURANÇAS TRAZIDAS PELO JULGAMENTO DO STF

Feitas as considerações sobre coisa julgada em matéria tributária, com base no sobreprincípio da República, da Segurança Jurídica e Princípio da Isonomia, bem como sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, analisaremos o julgamento conjunto do RE 955.227 (tema 885) RE 949.297 (tema 881), pelo Supremo Tribunal Federal, realizado em 08 de fevereiro de 2023, no qual se entendeu que *“as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado”* nas relações de trato sucessivo em matéria tributária, *“respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”*.

O referido entendimento do Supremo Tribunal Federal trouxe diversas seguranças e inseguranças ao contribuinte e ao fisco, que serão abordadas individualmente em subcapítulos.

2.4 MATÉRIA JULGADA NOS RE 955.227 (TEMA 885) RE 949.297 (TEMA 881)

A matéria de fundo discutida nos RE 955.227 (Tema 885) RE 949.297 (Tema 881) se referia à possibilidade ou impossibilidade de ocorrência de perda de eficácia automática da coisa julgada relativa à relação jurídico-tributária de trato continuado em matéria tributária, quando o Supremo Tribunal Federal decide, em repercussão geral ou em controle concentrado, em sentido contrário ao que se entendeu na coisa julgada.

Sobre relação jurídico-tributária de trato continuado em matéria tributária, destaca-se que esta consiste quando *“o fato jurídico tributário não é autônomo, pois, mesmo que obrigação tributária seja extinta a cada exercício ou período de apuração, tal obrigação será renovada para os períodos subsequentes enquanto a mesma situação perdurar”* [14].



Para análise da referida discussão foram selecionados dois *leading cases*, o RE 955.227 (Tema 885) RE 949.297 (Tema 881). No Tema 881, se discutia os “*limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.*”, de relatoria do MIN. EDSON FACHIN. Já no Tema 885, se discutia os “*efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.*”, de relatoria do MIN. ROBERTO BARROSO. Assim, a diferença entre os referidos temas é que o Tema 881 dizia respeito às decisões em controle concentrado de constitucionalidade, já o Tema 885 se referia às decisões em controle difuso.

A discussão base, para ambos os casos, se referia à inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Conforme já mencionado em capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal já entendeu pela constitucionalidade da CSLL na ADI 15 e no RE 138.284. Contudo, muitos contribuintes possuem coisa julgada mais antiga, na qual se entendeu pela inconstitucionalidade da CSLL, e continuavam a não recolher a referida contribuição, com base da coisa julgada obtida perante o Poder Judiciário. Tais decisões transitadas em julgado foram obtidas pelo seu trânsito em julgado anteriormente à ADI 15 e no RE 138.284, ou por conta de perda de prazo, por parte da Fazenda Nacional.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, nos Temas 881 e 885, decidiria se a coisa julgada, anterior à decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em controle concentrado ou difuso, pode seguir eficaz, mesmo que em descompasso com o entendimento da Suprema Corte. Se alegava, de um lado, que a situação em questão feria a isonomia tributária, tendo em vista que contribuintes na mesma situação poderiam ter tributação muito diferente, tendo em vista que a CSLL incide à alíquota de 9% sobre o Lucro Líquido. Assim, aqueles que possuíam coisa julgada em sentido



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

contrário ao entendimento do STF não recolham a CSLL, por estarem salvaguardados pela coisa julgada, o que traria descompasso na tributação de contribuintes em situação semelhante.

De outro lado, se destacava que a coisa julgada é inviolável, fundamentada no sobreprincípio da Segurança Jurídica e da República, sendo a observância da coisa julgada garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, de forma a se observar a legalidade e o princípio da não-surpresa. Segundo esse entendimento, caso se admitisse alguma mudança em relação à coisa julgada, seria apenas mor meio de ação cabível, qual seja, a Ação Rescisória, nos termos dos artigos 966 e 975 do Código de Processo Civil⁷.

Em 08 de fevereiro de 2023, o Supremo Tribunal Federal entendeu que as suas decisões em controle concentrado de constitucionalidade ou em controle difuso, desde que proferida em regime de repercussão geral, faz cessar, automaticamente, a coisa julgada anterior, que seja em sentido contrário, fixando o seguinte tema:

"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,

⁷ 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;

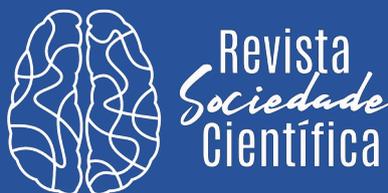
VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

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.

(...)

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



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo" [15].

Desta forma, prevaleceu o entendimento uniformizador de que a decisão do STF, em controle difuso ou em regime de repercussão geral, faz cessar os efeitos da coisa julgada em sentido contrário, tendo em vista a cláusula *rebus sic stantibus*, que significa que as situações ou as obrigações terão validade apenas enquanto durar a situação que a elas deu origem. Se entendeu que a decisão do STF, nos supramencionados termos, se equipara a nova norma, trazendo novo direito. Exatamente por isso se entendeu que é necessária a observância da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Esse entendimento trouxe algumas seguranças e algumas inseguranças jurídicas, que serão observadas nos subcapítulos seguintes.

2.5 INSEGURANÇAS TRAZIDAS PELO ENTENDIMENTO DO STF RE 955.227 (TEMA 885) RE 949.297 (TEMA 881)

Conforme mencionado, surgiram muitas inseguranças a partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que ocorre a perda de eficácia automática da coisa julgada de trato continuado em matéria tributária, quando o STF decide, em repercussão geral ou em controle concentrado, em sentido contrário ao que se entendeu na coisa julgada.

Isso porque, a partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que a coisa julgada pode perder eficácia automaticamente, sem necessidade de ajuizamento de Ação Rescisória, se cria uma grande instabilidade das relações jurídico-tributárias. O contribuinte, albergado por sua coisa julgada, poderá vir a ter que pagar tributo que anteriormente havia se entendido inconstitucional, por ocorrência decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade ou em repercussão geral. Assim, verifica-se que, mesmo sem qualquer alteração constitucional ou legislativa, o contribuinte será obrigado a realizar o recolhimento de tributo, em relação ao qual possui coisa julgada, entendendo pelo seu não recolhimento.



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

A situação demonstra que a decisão trará clara instabilidade nas relações jurídico-tributárias, tendo em vista que a coisa julgada poderá perder a sua eficácia, sem que ocorram quaisquer alterações legislativas ou sem qualquer emenda constitucional. Isso pode trazer também a perda de credibilidade das instituições e, em especial, em relação ao poder judiciário, tendo em vista a volatilidade e mutabilidade automática da coisa julgada. Tal situação pode representar violação ao sobreprincípio da Segurança Jurídica e da República que, conforme vimos, têm como objetivo trazer a confiabilidade nas relações jurídicas e atos do Poder Público, bem como a previsibilidade da tributação.

Além disso, há insegurança na situação de, se a coisa julgada, fundamentada em questão infraconstitucional, ou seja, fora do âmbito de atuação do Supremo Tribunal Federal, igualmente perde sua eficácia quando o STF entender que o tributo é constitucional. Por exemplo, caso exista coisa julgada entendendo que a tributação é ilegal, por conta de dispositivos infraconstitucionais, a coisa julgada também perderá efeitos automaticamente quando o STF determinar que o tributo é constitucional? Não parece que seja o caso. Conforme se verifica da descrição dos Temas 881 e 885, a discussão se referia apenas a coisa julgada baseada em constitucionalidade e inconstitucionalidade, não se referindo à coisa julgada baseada em direito infraconstitucional. Vejamos:

Tema 881: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal, o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal [16].

Tema 885: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, XXXVI, e 102 da Constituição Federal, se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo [17].

Desta forma, paira a insegurança sobre quem fará o exame acerca da fundamentação utilizada para ausência de incidência do tributo. Ainda, há insegurança de se coisa julgada baseada em direito infraconstitucional será, de fato, mantida.

Há igualmente insegurança quanto à possibilidade de utilização do mesmo entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça. Ainda que decisão dos Tema 881 e 885 se aplique apenas a questões constitucionais, em que há pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, paira a dúvida sobre aplicabilidade do entendimento às decisões do STJ. É possível que as decisões em Rito de Recursos Repetitivos, pelo STJ, façam cessar a eficácia de coisa julgada em sentido contrário? Em até que extensão? E se essa coisa julgada tiver se embasado em questão constitucional? Todas essas questões ainda devem ser respondidas pelo Poder Judiciário, de forma que a ausência de previsibilidade da tributação e a volatilidade das relações jurídico-tributários perdura, em violação ao sobreprincípio da Segurança Jurídica e da República.

Outra questão de aplicabilidade da decisão tomada no julgamento dos Temas 881 e 885 é relativa à necessidade de que o contribuinte passe a acompanhar todos os casos julgados em Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que não seja parte do processo, sob pena de ser cobrado de tributo posteriormente entendido como constitucional. Destaca-se que o contribuinte que não é parte do processo não receberá quaisquer intimações para cumprir tal decisão, já que não é parte do processo. Ainda assim, o contribuinte será obrigado a acompanhar todos os temas, tendo em vista o risco de alguma das suas coisas julgadas perder a eficácia, e seja necessário o recolhimento de tributos. Parece, mais uma vez, clara violação ao sobreprincípio da Segurança Jurídica e da República.

Fica claro, assim, que, ainda que a decisão do Supremo Tribunal Federal nos Temas 881 e 885 tenha objetivado a uniformização da tributação, pairam sobre o



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

referido julgamento inúmeras dúvidas e inseguranças, as quais ainda devem ser definidas pelo Poder Judiciário.

2.6 SEGURANÇAS TRAZIDAS PELO ENTENDIMENTO DO STF RE 955.227 (TEMA 885) RE 949.297 (TEMA 881)

Conforme visto, nos Temas 881 e 885, o Supremo Tribunal Federal decidiu que as decisões proferidas em ação direta de constitucionalidade ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado, respeitadas a irretroatividade, a anterioridades, conforme a natureza do tributo.

Posto isto, é importante destacar que consta na Constituição Federal, em seu art. 5º, o princípio da isonomia. Ainda, em matéria tributária, o princípio foi ratificado no art. 150, II conforme abaixo:

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:

[...]

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

[...]

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

Em virtude disso, para Bandeira de Mello [4], o princípio da isonomia demonstra que nenhuma norma constitucional poderá ser criada sem a sua observância. Ainda, tal princípio é aplicado no mercado econômico conforme prevê o art. 173 § 4º⁸

⁸ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

da Constituição Federal. Em função disso, é possível evidenciar que uma empresa que possui uma decisão transitada em julgado em matéria tributária de trato continuado em seu favor, que a exonera do pagamento de CSLL, terá vantagem no mercado econômica, em comparação a outra empresa que não possui tal decisão. A partir desses levantamentos, observa-se que a referida situação poderia configurar violação ao princípio da isonomia, ou até mesmo ocorrência de concorrência desleal, tendo em vista que os preços praticados por essas empresas serão distintos, onde, aquela que possui a exoneração, poderá dominar o mercado e eliminar a concorrência.

Nesse sentido, o professor Ávila [1] afirma que o princípio da isonomia em matéria tributária ocorrerá em diversas situações e elementos, devendo ser preservada a isonomia dos contribuintes, ao se estabelecer critérios para tratamentos igualitários entre si, para contribuintes na mesma situação. Nesse sentido, a figura da igualdade deve constar como regra, princípio e postulado, sendo observado de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Coaduna-se com essas reflexões que, a decisão do STF, ao fixar a tese anteriormente mencionada, trouxe segurança relativa à observância do princípio da isonomia, com objetivo de atribuir tributação semelhante àqueles em igual situação. Ainda, por aplicar a cláusula *rebus sic stantibus*, o STF garante que eventual mudança do direito, na relação jurídico-tributária de trato continuado, implica em nova situação, que pode gerar a perda de eficácia da coisa julgada, para que todos os contribuintes tenham a mesma tributação, nos termos da nova norma jurídica. Assim, ainda que existam as inseguranças anteriormente mencionadas, há que se reconhecer que a referida decisão traz maior regularidade da tributação, com observância do princípio da isonomia.

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.



3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A coisa julgada é um importante instituto para ratificar a confiança das decisões jurídicas preferidas pelo Poder Judiciário e, ainda, se tratando de matéria tributária no Brasil, onde há uma complexidade no atual sistema tributário, possibilita para os sujeitos a confirmação da segurança jurídica.

Nesse sentido, após o julgamento conjunto, pelo Supremo Tribunal Federal, dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885, foi possível identificar um marco temporal da forma de analisar a coisa julgada em matéria tributária em face aos tributos de trato continuado.

Dessa forma, a interpretação feita por esta Corte é que, nas relações jurídico-tributárias de trato continuado, as decisões em controle incidental de constitucionalidade, antes da repercussão geral, não afetam de forma automática a coisa julgada. Por outro lado, as decisões em controle incidental de constitucionalidade, realizadas após a introdução do instituto da repercussão geral, e em controle concentrado, fazem cessar automaticamente a coisa julgada em sentido contrário, nos mesmos tipos de relação jurídica. Contudo, devem ser observados nesta mudança os princípios da irretroatividade; anterioridade anual e anterioridade nonagesimal.

Em virtude disso, houve, como reflexo, a geração de seguranças e inseguranças. Um sopesamento da segurança jurídica poderá ser aplicado para ambos os cenários, gerando instabilidade nas relações jurídico-tributárias; perda da eficácia da coisa julgada sem alteração legislativa; imprevisibilidade da tributação; inconfiabilidade nas relações jurídicas e atos do Poder Público; dúvidas em coisa julgada baseada em direito infraconstitucional. De outro lado, verifica-se a maior isonomia entre os contribuintes; afastamento da concorrência desleal; mercado econômico competitivo; entre outros.

Assim, fica evidenciado no presente estudo que há um equilíbrio entre as seguranças e inseguranças, devendo o mesmo ser observado em um determinado caso concreto, seus reflexos, por outro lado, a partir desse marco temporal, existe uma



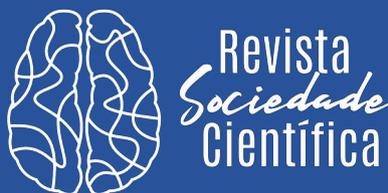
Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

definição primordial que o contribuinte deverá acompanhar os julgamentos do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria acima para identificar seus reflexos.

Portanto, fica demonstrada a relevância dessa temática para o Ordenamento Jurídico Brasileiro, que provocou e ainda provocará mudanças fortes no Sistema Tributário, de forma que o contribuinte e o fisco deverão se adaptar neste novo cenário, para aplicação do Direito Tributário.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- [1] ÁVILA, Humberto: Teoria da igualdade tributária. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.
- [2] ALVIM, Tereza; ALVIM NETO, José Manoel de Arruda. Enciclopédia Jurídica da PUC/SP. Disponível em <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/177/edicao-1/coisa-julgada>>. Último acesso em 20 de março de 2023.
- [3] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 32. ed. rev. e atual. até a EC 84, de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- [4] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.
- [5] BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 18 mar 2023.
- [6] BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm Acesso em 18 mar 2023.
- [7] BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil,



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

Brasília, DF, 23 jan. 1995. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm Acesso em 18 mar 2023.

[8] BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=81268> Acesso em 18 mar 2023.

[9] CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

[10] CARRAZZA, Roque Antonio: Curso de direito constitucional tributário, 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

[11] CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. in COÊLHO, Sacha Calmon N (org.). Segurança Jurídica. São Paulo: Grupo GEN, 2013.

[12] COSTA, Regina H. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

[13] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interpretação Constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. in COÊLHO, Sacha Calmon N (org.). Segurança Jurídica. São Paulo: Grupo GEN, 2013.

[14] QUEIROZ, Mary Elbe Gomes Queiroz; e SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de. Coisa julgada nas relações tributárias sucessivas e a mudança do Estado de Direito decorrente do precedente do STF: Limites jurídicos para aplicação no âmbito do CARF. In. COÊLHO, Sacha Calmon N (org.). Segurança Jurídica. São Paulo: Grupo GEN, 2013.



Publicado em 24 de agosto de 2023
REVISTA SOCIEDADE CIENTÍFICA, VOLUME 6, NÚMERO 1, ANO 2023

- [15] Supremo Tribunal Federal. Disponível em <
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>>. Último acesso em 20 de abril de 2023.
- [16] Supremo Tribunal Federal. Disponível em <
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>>. Último acesso em 20 de abril de 2023.
- [17] Supremo Tribunal Federal. Disponível em <
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>>. Último acesso em 20 de abril de 2023.