

REPERCUSSÃO TEMPORAL DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DOS EFEITOS DA TESE FIRMADA NOS TEMAS 881 E 885 DO STF⁸³³

TEMPORAL IMPACTS OF TAX-RELATED RES JUDICATA: AN ANALYSIS OF THE EFFECTS OF THE BINDING PRECEDENTS IN TOPICS 881 AND 885 OF THE SUPREME FEDERAL COURT

Paulo Guilherme Ribeiro da Rosa Mazini

Juiz de Direito Substituto do Tribunal de Justiça do Paraná, desde 2007. Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FDUSP. Pós-graduado em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos. Membro do Núcleo de Direito Processual Civil Comparado (PPGD-UFPR). Instagram: @mazini_paulo

Clayton de Albuquerque Maranhão

Desembargador do Tribunal de Justiça do Paraná. Bacharel, Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Mestre em Raciocínio Probatório pela Universitat de Girona, Espanha. Pós-graduado em Técnicas de Interpretação e Motivação das Decisões Judiciais pela Università degli Studi di Genova, Itália. Pós-graduado em Direito Processual Civil pela Università degli Studi di Milano, Itália. Coordenador do Núcleo de Direito Processual Civil Comparado (PPGD-UFPR). Instagram: @clayton_maranhao

Maria Luiza de Oliveira Reis

Graduanda em Direito pela Escola de Direito e Ciências Sociais da Universidade Positivo com previsão de conclusão em junho de 2026. Pesquisadora Voluntária do Núcleo de Direito Processual Civil Comparado (PPGD-UFPR) pelo Programa de Iniciação Científica - PIBIC. Universidade Federal do Paraná e Universidade Positivo. Instagram: @maroinha

RESUMO: A tese fixada nos Temas 881 e 885 do STF, apesar de ser precedente vinculante, não foi precedida de consenso social e jurídico. Para parte da doutrina, a coisa julgada, a confiança do jurisdicionado e a segurança jurídica do sistema devem prevalecer. Contudo, na jurisprudência, notou-se prevalência

da igualdade entre os contribuintes e a possibilidade de limitação da coisa julgada mesmo sem a necessidade de ações rescisórias. A tese optou por não restringir, especificar efeitos ou dar-lhes algum limite temporal definitivo, o que ficou a cargo de cada tribunal. Investigaram-se as razões de decidir dos leading cases para delimitar a

⁸³³ Artigo recebido em 12/01/2026 e aprovado em 30/07/2026.

aplicação futura. A hipótese adotada foi de que a modulação de efeitos é essencial para a garantia da segurança jurídica, em especial porque as decisões do STF podem levar décadas para transitarem em julgado, tornando-se imprevisíveis para aqueles que não têm condições de planejar-se financeiramente. A mudança no entendimento do STF afetou todas as razões de decidir anteriores, reconhecendo que os contribuintes com coisa julgada favorável estão em condições de desigualdade concorrencial com aqueles que não tiveram decisão judicial positiva anteriormente em seu favor. O trabalho concluiu que a isonomia também foi afetada negativamente, já que os contribuintes foram abalados pela liberdade do Fisco para retomada das cobranças sem necessidade de nova medida judicial mesmo com trânsito em julgado. A ausência de modulação acarreta instabilidade da legítima confiança nos atos do poder público, já que não houve marco temporal evidente para revisão da coisa julgada, e a análise caso a caso não parece suficiente para garantir a estabilidade. Concluiu-se que, ao optar por não modular os efeitos, o STF parece não considerar as desigualdades do grupo social afetado. Defendeu-se que a modulação dos efeitos e o estabelecimento de limites temporais permitiriam maior segurança jurídica e confiabilidade na estabilidade das decisões.

PALAVRAS-CHAVE: Coisa julgada; Limites temporais; Repercussão geral;

Relações jurídicas de trato continuado; Segurança jurídica do contribuinte.

ABSTRACT: The thesis established in Brazilian Federal Supreme Court Themes 881 and 885, despite being a binding precedent, lacked social and legal consensus. For some scholars, *res judicata*, legitimate expectations, and legal certainty should prevail. However, case law has prioritised taxpayer equality and the limitation of *res judicata* without requiring rescissory actions. The Court opted not to restrict effects or set a definitive limitation period, delegating these details to lower courts. This study investigated the *rationes decidendi* of the leading cases to define future applications. The hypothesis is that the modulation of effects is essential for legal certainty, especially as STF decisions can take decades to become final and unappealable, creating unpredictability for those unable to plan financially. The Supreme Court shift in understanding overturned previous *rationes decidendi*, acknowledging that taxpayers with favourable *res judicata* face competitive inequality against those without prior positive rulings. The study concluded that isonomy was negatively affected, as the Federal Tax Authority was granted the freedom to resume collections without new judicial measures, despite existing final judgments. The lack of modulation undermines trust in public acts, as no clear temporal milestone was set for revising *res judicata*, and case-by-case analysis is insufficient for stability.

Ultimately, by not modulating effects, the Supreme Court appears to overlook the social disparities of the affected social group. Modulating effects and establishing temporal limits would ensure greater legal certainty and stability.

KEYWORDS: *Res judicata*; Temporal limits; General public importance; Continuous legal relationships; Taxpayer legal certainty.

INTRODUÇÃO

Em 2023, o Supremo Tribunal Federal julgou um dos Temas Repetitivos mais emblemáticos da década: as decisões proferidas pela Corte, em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou ainda que, no abstrato, no âmbito da repercussão geral, poderiam limitar os efeitos de coisa julgada em favor do contribuinte? A Corte entendeu que sim.

A tese repercute fortemente até hoje, principalmente entre profissionais, acadêmicos e investidores que lidam diariamente com o direito tributário. Discute-se a relativização da coisa julgada, uma enorme insegurança jurídica e a quebra da legítima confiança do contribuinte nas decisões em seu favor. Por outro lado, aqueles que concordam com a medida o fazem em prol da igualdade concorrencial e da preservação da importância do atual sistema de precedentes judiciais.

No caso do presente trabalho, não se propõe a concordância com nenhum dos “lados”. Convida-se o

interlocutor a compreender a base procedimental da decisão e analisar como, de fato, o contribuinte poderá ser afetado. Para tanto, o artigo visita o conceito de coisa julgada, as possibilidades já existentes de flexibilização, as relações jurídicas de trato continuado, o regime de repercussão geral, o sistema de precedentes e analisa os Recursos Extraordinários dos casos paradigma.

Compreendidos os conceitos basilares e processuais que fundamentam a decisão, é necessário seguir com a ponderação de seus efeitos práticos para os afetados. Dessa forma, propõe-se a modulação de efeitos como essencial para a garantia da segurança jurídica dos contribuintes, em especial porque as decisões do Supremo podem levar décadas para transitarem em julgado, tornando-se imprevisíveis para contribuintes que, muitas vezes, sequer têm condições de planejar-se financeiramente da maneira mais adequada.

Sabendo que, até o início de 2025, mesmo com sucessivos Embargos Declaratórios, o Supremo optou por não modulá-los, resta a tentativa de calcular os resultados e implicações práticas, com vistas a permitir aos mais variados interlocutores a compreensão de sua situação sem sensacionalismos ou eufemismos desnecessários, seja por meio do provisionamento de recursos, seja ainda com vistas à segurança de que a coisa julgada em seu favor corre menos risco de ser revisitada que o imaginado.

1. METODOLOGIA APLICADA

O trabalho aborda o estudo dos casos concretos RE 949.297 e 955.227 por meio da análise dos votos e dos argumentos trazidos nos autos, bem como através de pesquisa qualitativa bibliográfica, documental e *ex post facto*.

2. COISA JULGADA E SUA FLEXIBILIZAÇÃO

A importância do instituto que se pretende abordar é tamanha que o Constituinte incluiu, no rol dos direitos individuais dos brasileiros do artigo 5º da Constituição, a proteção à coisa julgada. Como explica o Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso⁸³⁴, o direito adquirido é cláusula pétrea na Carta Magna, disposto no Artigo 5º, em seu inciso XXXVI.

Posto isso, torna-se um pouco mais fácil conceituar o instituto: a coisa julgada em favor de um indivíduo seria o direito de este ter reconhecido o trânsito em julgado de uma decisão e a impossibilidade de rediscutir a matéria por ela definida, conforme explicam Duarte e Nery⁸³⁵.

Trata-se do que a doutrina processualista reconhece como coisa

julgada material, aquela formada quando uma decisão terminativa analisa o mérito de uma ação e, a partir disso, fundamenta suas razões com base nas peculiaridades daquele determinado caso concreto. É justamente para impedir a rediscussão posterior da mesma matéria que se torna necessário o reconhecimento dessa *ratio decidendi*, evitando o ajuizamento de uma nova ação com a mesma causa de pedir, pelos mesmos fatos já analisados.

Da consolidação deste instituto surge um princípio de especial valor ao ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, a segurança jurídica, cuja aplicação aos casos em tela se dá na proteção da legítima confiança do contribuinte. É o que explica a doutrina constitucional, a exemplificar aqui o professor e procurador da Fazenda Nacional Paulo Mendes de Oliveira⁸³⁶, que assevera: “[...] para o alcance de um ideal de segurança jurídica é essencial que o ordenamento confira aos cidadãos: *cognoscibilidade, confiança e calculabilidade. São as dimensões de concretização da segurança jurídica*”.

Para auxiliar nessa compreensão, abordaremos aqui o trinômio assim como lecionado na obra do professor. A cognoscibilidade

834 BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

835 DUARTE, Rodrigo; NERY, Rodrigo. STF, coisa julgada, relações jurídicas de trato continuado e anacronismo: reflexões críticas sobre o julgamento do RE 955227 (Tema 885) e

do RE 949297 (Tema 881). *Revista de Processo*, São Paulo, v. 48, n. 340, p. 127-145, jun. 2023.

836 OLIVEIRA, Paulo Mendes de; MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa Julgada e Precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

do Direito pode ser mais facilmente compreendida como a capacidade de prever os parâmetros sob os quais a sociedade se comporta, de maneira a garantir aos cidadãos um mínimo de “*certeza das normas jurídicas que os regem*”. A confiabilidade impõe ao Estado o dever de agir de acordo com tais normas, garantindo o tratamento de direito adquirido conforme anteriormente abordado. Por fim, a calculabilidade garante ao cidadão uma previsão mínima do futuro desses direitos e garantias.

Contudo, ainda que reconhecida a importância deste direito fundamental, o próprio Constituinte tratou da possibilidade de limitação de seu exercício. A garantia não é absoluta, e algumas situações permitem, dentro de certos limites, a rediscussão da matéria. É o caso da ação rescisória, de competência originária dos tribunais de justiça, cujo objeto é exatamente enfrentar as razões de uma decisão transitada em julgado. Em paralelo, o legislador optou por não incluir um rol taxativo das hipóteses de ajuizamento deste tipo de demanda, ficando a cargo da jurisprudência tal delimitação⁸³⁷.

Imperioso também ressaltar que essa era uma das características pontuadas pela União Federal no RE 949.297 (fl. 415 e-STJ), qual seja, a força vinculante da coisa julgada e seu caráter *rebus sic stantibus*. A expressão latina significa “estando

assim as coisas”, e traduz o que já era estabelecido pelo CPC/73 em seu artigo 471: quando sobrevier uma modificação no estado de fato ou direito sob o qual se formou uma decisão, poderia a parte pedir a revisão da sentença.

Compreendidos os elementos basilares desse instituto, pretende-se aqui a análise do efeito da tese fixada nos Temas Repetitivos 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, que vem causando as mais diversas repercussões, especialmente doutrinárias, não apenas preocupando os contribuintes que têm coisa julgada anterior, mas também colocando em xeque sua segurança nas expectativas do futuro de eventuais litígios a respeito de suas relações de trato continuado.

3. RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO

Seria impossível prosseguir com a presente análise sem antes abordar o conceito de relação jurídica de trato continuado. Trata-se de relações jurídicas de tempo indeterminado e longo, que continuarão existindo depois da ação judicial. A grande questão é que, ao regular essa relação, a decisão transitada em julgado passa a ter efeitos prospectivos, regulando o futuro das partes.

O Professor Paulo Mendes de Oliveira⁸³⁸ adota mais de um conceito

837 Em abril de 2025, a Corte do STF fixou limites para a utilização do instituto da ação rescisória. Para aprofundamento, recomenda-se a leitura da tese fixada na AR 2876.

838 Utilizam-se no corpo do texto os conceitos do Prof. Paulo Mendes de Oliveira tendo em vista serem mais recentes. Contudo, recomenda-se fortemente ao leitor que

para relações jurídicas que se prolongam no tempo. Segundo o autor, as relações jurídicas podem ser continuativas, quando um mesmo fato projeta seus efeitos para o futuro – existe uma relação jurídica única – ou, ainda, sucessivas, quando relações semelhantes se repetem com o tempo – o que o professor chama de relações instantâneas com os mesmos elementos constitutivos. Deste ponto de vista, uma decisão judicial poderia erroneamente conceder a segurança a relações jurídicas diversas, distintas, unicamente por se prolongarem no tempo.

Justamente por essa razão, já existe desde 1963 a Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, de enunciado: “*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*”. Esta não será aplicada somente nos casos em que a decisão tratar da própria existência da relação jurídica tributária – ou seja – quando o julgador estiver decidindo se o contribuinte sequer é sujeito passivo daquele tributo ou não⁸³⁹.

Diante desses conceitos, é digno de nota o fato de que, ainda que em um sistema processual completamente distinto do atual, o judiciário brasileiro já reconhece há

pelo menos cinco décadas a impossibilidade de repercutirem efeitos de uma mesma decisão judicial quando uma relação jurídica se estende ou se repete com o tempo.

Mas então, o que mudou com a fixação das teses nos Temas 881 e 885? Via de regra, ainda que o direito brasileiro já permitisse a revisão da coisa julgada formada quando existia uma mudança de fato ou de direito, a condição para tanto seria o ajuizamento da ação pertinente, fosse rescisória ou revisional, sendo certa a homologação judicial para que passassem a surtir os efeitos da mudança na relação jurídica debatida. Por outro lado, nos casos paradigmas, tivemos o reconhecimento da interrupção automática dos efeitos da coisa julgada. Ainda que sejam respeitadas a anterioridade e a irretroatividade, a ausência de modulação indica que, já no exercício seguinte, os tributos poderão voltar a ser cobrados.

Tudo piorou quando, um dos Recursos Extraordinários (949.297/CE) foi julgado improcedente, permitindo que a União cobrasse a CSLL de forma retroativa da TBM Têxtil. O motivo? A ADI 15 – que debatia a constitucionalidade da cobrança da CSLL para uma determinada classe de

pretenda um aprofundamento no tema a leitura da obra do Prof. e Ministro Teori Zavascki, em especial sua dissertação de mestrado: “Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional”, Porto Alegre, 2000. 839 Outro conceito interessante é proposto por Antônio Carlos F. de Souza Júnior:

“[...] são diferentes eventos sociais que se adequam a uma mesma hipótese de incidência, possibilitando sucessivas implicações da norma geral e abstrata aos fatos ocorridos e, conseqüentemente, o surgimento de várias normas individuais e concretas.”

empresas – já havia sido julgada quando o Fisco retomou as cobranças.

Assim, o Supremo reconheceu que, em decorrência da decisão tomada em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a eficácia da coisa julgada formada foi interrompida automaticamente. Dessa forma, ainda que a decisão no RE tenha sido publicada somente em 2023, restou reconhecida a validade das cobranças desde 2007, obrigando a empresa a realizar o pagamento dos tributos referentes a esses dezesseis anos.

Pontua-se então que, sob esse prisma, as cobranças não seriam retroativas. No mesmo raciocínio da tese fixada, a relação jurídica sucessiva teria se renovado mais de sessenta e quatro vezes desde a interrupção da eficácia temporal da coisa julgada, com a decisão do STF na ADI 15. Daí o porquê de, para compreender essa interrupção, ainda é preciso mais: devem-se delimitar as formas de controle de constitucionalidade, o regime de repercussão geral e o sistema de precedentes primeiro.

4. AS FORMAS DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O controle de constitucionalidade pode ocorrer sempre de duas maneiras distintas. Com relação ao órgão, trata-se do controle concentrado de constitucionalidade quando um único órgão, ou órgãos delimitados criados especificamente com esse fim, exerce

o referido controle. Por óbvio, seu oposto é o controle difuso, que poderá ser feito por qualquer juiz ou tribunal com jurisdição para tanto.

No que toca à forma de controle, a análise poderá se dar pela via incidental, quando os tribunais ou juízes analisam a inconstitucionalidade a partir de um caso concreto. Por outro lado, o controle via ação direta se dá fora do caso concreto, prescindindo de uma disputa para a análise do tema pelo tribunal. É mais comum no modelo Europeu do *civil law* adotado pelo legislador brasileiro, que institui as chamadas cortes de constitucionalidade – fenômeno que influenciou a criação do Supremo Tribunal Federal e sua competência no Brasil.

Da análise do nosso ordenamento jurídico, não é possível separar, na esfera prática, o controle difuso do controle incidental, e o controle concentrado via ação direta. Isso ocorre porque, para que haja controle por qualquer órgão ou tribunal, será necessário litígio originando o caso concreto, sendo certo que o mesmo se aplica ao controle concentrado: o exercício da função de corte de constitucionalidade especificamente com esse fim só poderá se dar a partir de ação que proponha justamente a análise da constitucionalidade ou não de uma referida norma, o que, via de regra, só poderá ocorrer via ações diretas de constitucionalidade, ou inconstitucionalidade ou reconhecimento de omissão.

Contudo, deve-se considerar que a premissa não é universal, e poderá variar de acordo com o caso concreto. Vencida essa questão, cumpre relembrar que o ponto de partida para a análise dos *leading cases* inclui o reconhecimento do julgamento dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e incidental de constitucionalidade, com origem em recursos extraordinários julgados em sede de repercussão geral.

5. A INSTITUIÇÃO DO REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Um contorno que se torna obrigatório para a compreensão da complexidade dos casos em discussão é a compreensão do regime de repercussão geral, que terá efeitos diretos aos contribuintes que terão ou não os efeitos de coisa julgada em seu favor afetados, já que é a instituição deste regime ao caso concreto, em 2016, o limite temporal definido para permitir a revisão das decisões já transitadas em julgado.

Fato é que o regime de repercussão geral foi instituído no Brasil há pelo menos 20 anos, em 2004, por meio da Emenda

Constitucional nº 45. Naquela época, o Supremo Tribunal Federal estava abarrotado de recursos de agravo de instrumento e recursos extraordinários oriundos de decisões denegatórias de admissão em instâncias inferiores. Tornando-se a repercussão geral um requisito de admissibilidade, o Supremo viu as ações serem reduzidas praticamente pela metade ao longo da década seguinte⁸⁴⁰.

Nas palavras do Excelentíssimo Ministro Luiz Roberto Barroso⁸⁴¹, “*trata-se de instrumento pelo qual o STF pode ‘recusar’ recursos extraordinários*”, desde que respeitado um *quórum* mínimo e os requisitos dispostos no Código de Processo Civil. O § 1º do art. 1.035 do referido diploma dispõe que, para a obtenção do efeito de repercussão geral, é necessária “a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”.

Sem esgotamento da questão, o § 3º do mesmo artigo dispõe um rol taxativo de hipóteses: a contrariedade a súmula ou jurisprudência dominante do STF pelo acórdão recorrido, ou o reconhecimento de inconstitucionalidade de norma pela decisão.

840 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral 15 anos – origens e perspectivas. Brasília: STF, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2022.

841 BARROSO, Luís Roberto; REGO, Frederico Montedonio. Como salvar o sistema de

repercussão geral: transparência, eficiência e realismo na escolha do que o Supremo Tribunal Federal vai julgar. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 7, n. 3, p. 695-713, dez. 2017.

O importante aqui é a compreensão de que, apesar de ambos os *leading cases* terem sido originados em sede de controle difuso de constitucionalidade, o reconhecimento da repercussão geral em vista da relevância econômica, social e jurídica da tese a ser fixada foi o ponto chave para definir o impacto das decisões do Supremo nos casos concretos.

6. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: ENTENDENDO OS PRECEDENTES VINCULANTES

Não é o objetivo deste artigo uma abordagem demasiadamente longa a respeito dos precedentes. Tema de extrema relevância para o direito processual em qualquer esfera, é imperativo apenas garantir ao leitor a compreensão de seus fundamentos. Pode-se afirmar de maneira resumida que um precedente é uma decisão judicial com um principal objetivo: garantir a uniformização da interpretação do texto constitucional nas decisões judiciais em outras instâncias, visando especialmente a proteção dos direitos da coletividade, conquistados ou não, ainda que com

resistência da doutrina e dos membros do judiciário à época⁸⁴².

A peculiaridade das decisões do STF, nesse sentido, é sua força perante quaisquer outros entendimentos formulados pelos Tribunais, tendo em vista que sua interpretação de um caso concreto procede de uma dúvida ou litígio de caráter *constitucional*. Essa força é necessária como garantia de que tudo que está disposto no texto da Constituição Federal será devidamente aplicado à esfera jurídica dos brasileiros, de maneira a garantir sua confiança e segurança com relação aos direitos conquistados.

Para o Professor Luiz Guilherme Marinoni⁸⁴³, a eficácia vinculante funciona como uma garantidora da obrigatoriedade de previsibilidade e igualdade de tratamento em casos distintos, em respeito às razões de decidir formuladas num precedente obrigatório.⁸⁴⁴ Contudo, é também em respeito à própria Constituição que o Supremo Tribunal Federal é o único capaz de revogar um precedente. Quando uma decisão estiver evidentemente equivocada ou contrariando as crenças e o próprio ordenamento jurídico, até mesmo as decisões vinculantes poderão ser

⁸⁴² PINHEIRO, Victor M. Decisões vinculantes do STF: a cultura de precedentes. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. E-book. p. 80. Acesso em: dez. 2024.

⁸⁴³ MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia vinculante – A ênfase à *ratio decidendi* e à força obrigatória dos precedentes. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 184, 2010.

⁸⁴⁴ “Ao contrário da coisa julgada, que pode se estender, dependendo da opção técnica do sistema jurídico, aos fundamentos da

sentença, a razão de ser da eficácia vinculante está em obrigar os órgãos públicos – que são completamente estranhos ao processo em que a decisão foi proferida – a respeitarem a *ratio decidendi* ou os motivos determinantes da decisão. Só há racionalidade em falar de eficácia vinculante quando se tem consciência, de antemão, que se deseja obrigar ao respeito aos motivos determinantes”.

revogadas, desde que exista fundamentação para tanto⁸⁴⁵.

Sintetizando, os precedentes vinculantes são necessários para a garantia da segurança jurídica, algo que conseguem fazer a partir da eficácia que lhes é garantida. No entanto, como ensinou o Professor Marinoni, esta eficácia não é absoluta. A própria Constituição Federal tratou de permitir ao Supremo Tribunal Federal a competência para revogar um precedente vinculante a partir da técnica do *overruling* – uma nova decisão que altera o entendimento anterior com fundamento nos valores da própria sociedade.

A partir dessas informações, os casos concretos que são aqui analisados suscitam duas grandes questões: primeiro, é que essa modificação de valores e alteração de concepção geral do direito não parece ter ocorrido a partir de um consenso geral de que a coisa julgada poderia ter limites temporais, quando contrária a decisões e entendimentos do STF; depois, como veremos a seguir, a Corte sequer chegou a um consenso sobre a necessária modulação dos efeitos deste novo precedente.

7. ANÁLISE DOS CASOS CONCRETOS: RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 949.297/CE E 955.227/BA

O primeiro caso concreto, RE 949.297, tem início em 1989, com o primeiro Mandado de Segurança para sustar a cobrança da CSLL para o ano de 1989 e subsequentes, reconhecendo sua inconstitucionalidade com fundamento na ausência de lei complementar e no princípio da irretroatividade da lei. A segurança foi concedida e, com a negativa dos recursos da União Federal, tornou-se definitiva. Em 1992, completam-se dois anos desde o trânsito em julgado e a referida decisão foi estabilizada pela coisa julgada material.

Ocorre que, em 2001, após decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de declarar constitucional a Lei 7.689/88 (ADI 15 e RE 146.733), a TBM Têxtil impetra novo Mandado de Segurança, dessa vez na forma preventiva, para impedir a retomada das cobranças futuras pela Receita Federal. A segurança é inicialmente denegada, depois concedida em sede de Agravo de Instrumento e finalmente denegada novamente. Da denegação é interposto recurso de apelação, cujo acórdão publicado em 2009 reforma a sentença e dá-lhe provimento.

É apresentado então o Recurso Extraordinário pela União, no sentido do reconhecimento do caráter *rebus sic stantibus* da coisa julgada, que não

⁸⁴⁵ Leciona novamente o Professor Marinoni que: “Reafirme-se, porém, que o STF está, em outro sentido, obrigado diante das suas próprias decisões, pois apenas pode revogá-las quando for capaz de expressar fundamentação suficiente a evidenciar que o

precedente perdeu a sua razão de ser em face da alteração da realidade social, da modificação dos valores, da evolução da tecnologia ou da alternância da concepção geral do direito”.

poderia irradiar efeitos para o futuro. Isso se explica porque, para a União, teria ocorrido mudança no parâmetro normativo que permite a exigência do tributo por meio da promulgação das Leis 7.689, 8.034 e 8.212, ensejando a mudança de fato e de direito necessária para a limitação do poder vinculativo da segurança concedida. Em 2016, ficou reconhecida a Repercussão Geral do Tema.

O caso do RE 955.227 é muito similar: a Braskem S.A. impetra Mandado de Segurança contra o ato do Delegado da Receita Federal de Camaçari/BA, por Auto de Infração que cobrava a CSLL de 2001 a 2003 quando, em dezembro de 1994, formou-se coisa julgada da decisão que reconheceu a inconstitucionalidade da Lei 7.689/89 por não ser precedida de Lei Complementar. Com praticamente a mesma matéria, após sucessivos recursos, foi admitido o Recurso Extraordinário da União, nos mesmos termos do caso anterior. A Repercussão Geral também é reconhecida em 2016 e ambos os recursos são julgados conjuntamente em fevereiro de 2023.

Ao longo dos processos, foram pelo menos doze participações de *amicus curiae* no RE 949.297/CE e nove no 955.227/BA. Como era previsível, instituições como FIESP e SINPEQ argumentaram em defesa da coisa julgada sem qualquer limitação temporal. Por outro lado, da participação de entes e órgãos públicos os argumentos defendidos são sempre em nome da isonomia e da

igualdade concorrencial entre contribuintes.

O que diferencia os dois casos, subjetivamente, são as decisões: no primeiro, saiu vitoriosa a Fazenda Nacional, já que pretendia cobrar valores com fatos geradores *posteriores à decisão do STF na ADI 15, em 2007*. O fundamento da vitória da Braskem foi praticamente o mesmo: as tentativas de cobrança eram de fato anterior ao julgamento da ADI, do período de 2001 a 2003, prevalecendo a coisa julgada para o contribuinte. A tese fixada nos dois Temas ficou então com a seguinte redação:

"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 noventa ou a
anterioridade
nonagesimal,
conforme a
natureza do tributo."*

A tese traz praticamente todos os conceitos abordados até agora e sintetiza o entendimento que vinha se formando na jurisprudência pelo menos uma década antes: as declarações de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, em se tratando de relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo apresentam caráter vinculante e *erga omnes*, até mesmo nos casos em que houver coisa julgada favorável a qualquer das partes⁸⁴⁶.

O mais intrigante é que não está sendo abordada uma decisão que revogou um precedente, ou seja, sequer discute-se aqui o *overruling*, ou a ausência de elementos para tanto. Trata-se de novo precedente, de eficácia vinculante. Contudo, é evidente que não existia consenso social, tampouco jurídico com relação ao tema. Para uma parte da doutrina, a coisa julgada, bem como a confiança do jurisdicionado e a segurança

jurídica do sistema, devem sempre prevalecer. Já na jurisprudência, notava-se uma tendência pelo reconhecimento da prevalência da igualdade entre os contribuintes e a possibilidade de limitação da coisa julgada mesmo sem a necessidade de ações rescisórias, em observância à ideia da *rebus sic stantibus*.

Surge o questionamento: poderão ocorrer cobranças retroativas? A tentativa de resposta que se dá aqui, pela ausência de modulação, é um “depende de cada caso”. Isso se dá porque, a partir da tese fixada, não restou definido qualquer limite temporal a ser aplicado aos casos em que o Supremo definiu em controle concentrado ou em sede de repercussão geral pela inconstitucionalidade do tributo quando o contribuinte já tinha coisa julgada a seu favor. No caso concreto, o limite foi a instituição da repercussão geral em 2016. Em outros casos, poderá ser uma decisão do próprio Supremo, de data indefinida.

Como exemplo, se o contribuinte teve decisão transitada em julgado que formou coisa julgada declarando inconstitucional a cobrança de um tributo em 2017, e em 2019 se decide em sede de controle difuso no sentido de reconhecer a

⁸⁴⁶ Sobre o tema, o Professor Luiz Guilherme Marinoni, em 2021, já afirmava que:

“[...] a estabilidade da ordem jurídica e a previsibilidade não podem ser obstáculos à mutação da compreensão judicial da ordem jurídica. [...] Raciocínio inverso significaria desconsideração do efeito das novas leis sobre as relações em curso. Tomar em conta uma

nova lei, assim como um novo fato, é simplesmente admitir a existência de relações continuativas. Na realidade, a percepção de que uma nova lei pode fazer cessar um benefício até então outorgado pela coisa julgada é um reflexo da estrutura marcadamente temporal do próprio direito”.

constitucionalidade dessa cobrança, a coisa julgada teria seus efeitos interrompidos automaticamente a partir dali, autorizando o Fisco Municipal a retomar as cobranças já no próximo exercício, ainda que o Supremo só reconheça a validade ou invalidade da decisão em sede de controle concentrado ou pela repercussão geral anos depois.

O grande obstáculo é que o trânsito em julgado deste posterior reconhecimento de constitucionalidade favorável à Fazenda pode levar anos, até mesmo décadas para acontecer, como mencionado. E, nesses casos, pela ausência de modulação, se o limite temporal for a própria decisão do STF, como ocorreu nos *leading cases*, pode-se testemunhar novamente situações em que o contribuinte será devedor de 16 anos de tributos não pagos e não provisionados, como foi com a TBM Têxtil.

A decisão do Supremo nos Temas 881 e 885, em 2023, ratificou entendimento no sentido de que, nos casos como o do exemplo, caso a Fazenda Municipal não tivesse realizado as cobranças dos exercícios desde 2019, poderia fazê-lo automaticamente – ou seja, sem a necessidade de ajuizamento de uma ação rescisória – ainda que a tese só tenha sido fixada e reconhecida pela Corte Superior em 2023.

Utiliza-se o termo ratificar porque, apesar de controverso, o entendimento fixado pelo STF já havia sido objeto de discussão pelo menos 12 anos antes: o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 foi um dos pioneiros no tema, definido no documento como “reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à coisa julgada em matéria tributária”⁸⁴⁷.

O Parecer pode ser considerado um norte aos próximos passos das

847 As orientações finais do Parecer assim ficaram definidas:

“[...] aquele Procurador da Fazenda Nacional que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência. Nessas hipóteses, caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (que são aqueles assim definidos no parágrafo 51 deste Parecer)”, o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:

1ª — analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, ação rescisória

deverá ser ajuizada, requerendo-se: i - a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC, o que, segundo o entendimento da Suprema Corte, não encontra óbice na sua Súmula n. 343; ii — o posterior rejuizamento da causa originária, o que deverá ser feito à luz do entendimento do STF sobre a questão jurídica nela discutida; 2ª - concomitantemente ao ajuizamento da ação, rescisória, o Procurador da Fazenda Nacional deverá encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita

Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos

fazendas públicas no país, o que já indicaria a certeza da desnecessidade do ajuizamento de ação rescisória, reforçando a ideia da interrupção automática dos efeitos da coisa julgada. Portanto, voltando ao exemplo anterior, a partir da decisão do STF no 881 e no 885, em 2023, as cobranças poderiam ser retomadas automaticamente? Ou elas já poderiam ter sido retomadas a partir de 2019, e então poderiam ser cobradas de forma retroativa agora, como foi no caso TBM Têxtil com a decisão na ADI 15?

Para responder à pergunta com ainda mais segurança, é possível também observar a jurisprudência: pode-se considerar o Tema 733, julgado definitivamente em 2015 e de relatoria do Ministro Teori Zavascki. Trata-se de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral para discutir a declaração de inconstitucionalidade que atinge decisão já transitada em julgado, e que foi desprovido com o fundamento de que a mera declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade pelo Supremo não teria o condão para retroagir sobre os efeitos de sentença transitada em julgado.

Nesses casos, a Corte decidiu que seria indispensável a propositura

de ação rescisória, já que a hipótese estaria prevista no artigo 485, inciso V, do Código de Processo Civil de 1973: *a sentença pode ser rescindida quando violar literal disposição de lei*. Contudo, o Ministro, que àquela época já havia dedicado extensa produção acadêmica ao tema da coisa julgada, preocupou-se em fazer uma ressalva na própria ementa: “Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado”

Portanto, talvez a decisão nos Temas 881 e 885 não seja surpreendente para aqueles que já tinham algum conhecimento do posicionamento da corte nestes casos similares. Situação interessante também ocorreu com o Tema 69 do Supremo Tribunal Federal, no qual se decidiu que o ICMS não integra base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS. Na decisão em 2021, o Supremo modulou os efeitos da decisão para que só fossem alcançados os fatos ocorridos a partir de março de 2017.

Posteriormente foi reconhecida a repercussão geral no Tema 1245 do Superior Tribunal de Justiça, para

após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso; 3ª — não sendo cabível, no caso, o ajuizamento de ação rescisória, especialmente em razão do escoamento do respectivo prazo decadencial, o Procurador da Fazenda Nacional deverá, apenas, encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do

domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser ali iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.”

debater “admissibilidade de ação rescisória para adequar julgado à modulação de efeitos estabelecida no Tema n. 69 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal”. A decisão foi favorável à União, que poderá ajuizar ações rescisórias para sentenças que transitaram em julgado antes de 13/05/2021.

A modulação diminuiu os prejuízos da União Federal, que poderia limitar decisões favoráveis aos contribuintes no sentido de uma possível devolução de valores, o que foi endossado pela decisão do Superior Tribunal de Justiça: decisões que permitiram a devolução de valores ao contribuinte pela Fazenda, que não estivessem nos termos do Tema 69, poderiam ser revogadas. Nota-se que, neste caso, existiram duas preocupações distintas das preocupações do caso dos Temas 881 e 885: primeiro, a decisão do STJ poderia ter sido aplicável a todas as ações, mas foi decidido pela maioria que só surtiria efeitos nas ações relacionadas ao Tema 69 do STF. Depois, ambos os Tribunais deixaram claro que seria necessária a ação rescisória para a revogação da decisão.

Saltando novamente para 2024, quando foram julgados os últimos

Embargos de Declaração nos Temas 881 e 885, a resposta mais próxima de uma modulação até o momento foi o Acórdão publicado em 20/08/2024, que julgou procedentes os Embargos para declarar que os juros de mora e as multas punitivas só poderiam ser aplicados para fatos geradores que ocorreram após a data de publicação da sentença. Dessa forma, a cobrança retroativa de multa e juros não poderia ocorrer⁸⁴⁸.

Em síntese, o cenário atual indica que não é mais necessária a procedência em uma ação rescisória para a retomada das cobranças dos tributos quando as leis que os instituem forem posteriormente reconhecidas como constitucionais pelo Supremo. Trazendo mais uma vez Duarte e Nery⁸⁴⁹, tal conclusão só foi possível pela Corte devido à adoção da já mencionada cláusula *rebus sic stantibus* como fundamento para a compreensão de que a mudança no entendimento da Corte seria também uma mudança no ordenamento jurídico. Contudo, a proposta dos autores no referido texto é justamente que a interpretação dada à cláusula no caso concreto corre sério risco de ser um anacronismo⁸⁵⁰.

⁸⁴⁸ Nas palavras do Relator, Ministro Luís Roberto Barroso:

“[...] Há razões que justificam a modulação dos efeitos da decisão apenas para afastar a aplicação de multas punitivas e moratórias, relativamente ao contribuinte que detinha coisa julgada a seu favor quanto à exigibilidade da CSLL. Tais razões decorrem especialmente da ausência de dolo ou má-fé na conduta

daquele que deixou de recolher a contribuição nessas circunstâncias”.

⁸⁴⁹ DUARTE, Rodrigo; NERY, Rodrigo. STF, coisa julgada, relações jurídicas de trato continuado e anacronismo: reflexões críticas sobre o julgamento do RE 955227 (Tema 885) e do RE 949297 (Tema 881). *Revista de Processo*, São Paulo, v. 48, n. 340, p. 127-145, jun. 2023.

⁸⁵⁰ *In verbis*: “Nesse diapasão, eis a seguinte inquietação: será que os juristas que

Revisitado este entendimento, deve-se retornar à proposta inicial deste artigo: na esperança de estimar o que acontecerá em decorrência do possível anacronismo mencionado pelos autores, resta esperar pela mudança no entendimento da Corte quanto à modulação, que certamente traria maior segurança jurídica ao jurisdicionado impactado diretamente com a decisão.

CONCLUSÃO: IMPORTÂNCIA DA MODULAÇÃO COMO TÉCNICA E SUA APLICAÇÃO PARA A GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO INTERESSE SOCIAL DOS CONTRIBUÍNTES

Abordados minimamente os conceitos e pontos de vista relacionados à repercussão temporal da coisa julgada em face das decisões do Supremo, a modulação talvez seja o

ponto mais importante no que toca ao efeito prático da decisão. Demonstrou-se ao longo deste artigo que as decisões em sede de repercussão geral, ou na via do controle concentrado pelo STF, só acontecem diante de situações de extrema relevância social, econômica e política. Pela mesma razão, foi necessário criar um mecanismo que permitisse ao judiciário “regular”, “moderar” os impactos de uma decisão na vida dos jurisdicionados⁸⁵¹.

No Código de Processo Civil, o § 3º do artigo 927 diz que o Tribunal *pode* modular a decisão, referindo-se especialmente aos casos de mudança da jurisprudência dominante. Contudo, não é uma obrigação. O legislador permitiu ao judiciário que definisse da melhor maneira os casos nos quais seria ou não necessária a modulação⁸⁵².

teorizaram sobre coisa julgada, decisão e relações jurídicas de trato continuado no início do século XX teriam estabelecido exatamente a mesma teoria, nos mesmos moldes, se concebessem que a decisão declaratória positiva de constitucionalidade, do Supremo Tribunal Federal, poderia alterar o ordenamento jurídico? Porque, aprofundando na reflexão, foi isto o que aconteceu: o Supremo Tribunal Federal aplicou um entendimento clássico sobre a ineficácia da decisão em razão de posterior modificação de cenário jurídico, consolidado, no mínimo, na primeira metade do século passado, mas com uma arrebatadora modificação, no que diz respeito à adoção de uma teoria da jurisdição completamente distinta. Ou seja: houve uma modificação de um detalhe da teoria, a título de adaptação, com a continuidade das reflexões. Eis então a dúvida: essa simples modificação ou adaptação, que, não obstante

ser um detalhe, afeta todo o raciocínio sobre o tema, não seria um anacronismo?”

⁸⁵¹ Essa previsão ganhou um espaço positivado através da Lei 9.868 de 1999, cujo artigo 27 dispõe que:

“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”.

⁸⁵² No debate da necessidade, para o Professor Luiz Guilherme Marinoni: “Quando, no momento da revogação judicial do precedente, ainda existia certo grau de confiança nele depositado, o Tribunal deve modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade em atenção a este fator. Não é o caso, assim, de

Repise-se que a tese fixada optou por não restringir, especificar seus efeitos ou dar-lhes algum limite temporal definitivo. Para o contribuinte, o cenário é permeado de incertezas. Sabendo que sequer é necessário o ajuizamento de uma ação rescisória pela Fazenda, não parece existir outra possibilidade de resguardar-se que não seja o provisionamento mensal dos valores, apesar de já haver uma decisão favorável na ação individual anteriormente ajuizada contra a execução fiscal.

Ainda que a repercussão geral tenha sido reconhecida em 2016, permitindo aos contribuintes um prazo razoável para tomar conhecimento da afetação do tema e dos andamentos de seu julgamento, o mero acompanhamento processual não parece ser suficiente para pautar as tomadas de decisão dos jurisdicionados, em especial aquelas que apresentam impactos de caráter econômico e social.

Fato é que a definição dos efeitos ficou, enquanto não houver modulação, a cargo de cada tribunal: Nos casos em que o contribuinte não buscar o judiciário para impedir ou ter reanalisadas suas cobranças, em regra o fisco poderá instituir as cobranças normalmente⁸⁵³.

estabelecer uma simples relação lógica entre a alteração da compreensão geral do direito e a retroatividade da decisão, mas de compatibilizar a retroatividade da decisão com o momento em que ganhou corpo a previsibilidade de que, em virtude de tal alteração, o precedente deveria ser revogado".

⁸⁵³ É o que leciona o Professor Eduardo Talamini, ao explicar as formas de definição de

Retomando os tópicos analisados até o momento, o caminho trilhado foi, num primeiro momento, a compreensão da coisa julgada e seus limites conhecidos até então – as ações rescisória e revisional – bem como a compreensão do que significa debater uma relação de trato continuado.

Com a breve introdução à instituição do regime repercussão geral e ao sistema de precedentes, buscou-se evidenciar a importância e as tremendas implicações das decisões das Cortes Superiores em um país fortemente influenciado pelo modelo do *civil law*, e que, desde o advento do Código de Processo Civil de 2015, aplicado desde março de 2016, adotou um sistema voltado a respeitar os precedentes das Cortes Superiores e a Jurisprudência dos tribunais, em benefício de uma racionalidade permeada pela isonomia entre os jurisdicionados que se encontram em situações similares.

O que ocorre é que tais tentativas são permeadas de desencontros entre o crescente ativismo judicial e as tentativas do legislador de assegurar ao mínimo a estabilidade da lei aos jurisdicionados, o que muitas vezes sequer lhes é condicionado, pois a norma ainda será

efeitos retroativos ou irretroativos pelo tribunal; e, quando nenhuma dessas opções é a escolhida, haveria uma terceira opção:

“Portanto, no caso de omissão da modulação dos efeitos pelo tribunal, muito embora a regra seja a eficácia *ex tunc*, caberá ao juiz do caso futuro a análise da modulação dos efeitos na aplicação ou não do precedente alterado, com a adoção da terceira solução”.

interpretada de acordo com o entendimento do juiz, ou no caso, da Corte.

A partir da compreensão deste cenário, cabe analisar de maneira pormenorizada os impactos da decisão – ou da ausência de sua modulação – às garantias constitucionais dos contribuintes como a isonomia, a segurança jurídica, a previsibilidade e a coerência. Com relação à isonomia, princípio constitucional norteador do ordenamento jurídico nacional, existem dois pontos de vista a serem analisados. Em primeiro lugar, considerando as relações jurídicas de trato continuado ou sucessivo, deve-se considerar que a autoridade da coisa julgada nas decisões favoráveis ao contribuinte, até o entendimento fixado pelos Temas 881 e 885, significava uma estabilidade que afastava a exação fiscal de impostos com fatos geradores continuados, como é o exemplo do IPTU ou do IPVA.

Nesse contexto, acrescentando uma mudança no entendimento do Supremo Tribunal Federal que afeta todas as razões de decidir formadas anteriormente, é de fato impossível afirmar que os contribuintes com coisa julgada favorável não estariam em condições de desigualdade concorrencial com aqueles que não tiveram decisão judicial positiva anteriormente em seu favor, e por consequência pagaram os tributos discutidos durante todo o período em que outros gozaram da isenção.

Contudo, embora esse primeiro ponto seja favorável ao posicionamento do STF, é necessário

considerar também mais uma maneira em que a isonomia entre os contribuintes foi afetada, e dessa vez como um efeito negativo da decisão: todos os contribuintes, enquanto jurisdicionados, serão igualmente afetados pela liberdade garantida à Fazenda Pública para que esta retome cobranças sem necessidade de qualquer nova medida judicial nos casos em que as decisões já transitaram em julgado.

Isso significa dizer que, considerando um tributo como a CSLL, que é pago por todos os empresários no país, a possível insegurança jurídica causada pela ausência de modulação da tese afeta tanto a esfera econômica dos microempresários como daqueles que auferem lucros milionários. O problema é agravado ao considerar o lapso temporal significativo até o julgamento definitivo do mérito, ainda mais em se tratando de uma Corte Superior.

A diferença é que dificilmente estes pequenos empreendedores terão o mesmo nível de acesso à orientação jurídica necessária para a tomada das medidas cabíveis ao longo prazo, que é quase que certo nesse tipo de situação. Em alguns casos, é possível que estes contribuintes sequer tenham educação financeira ou capacidade econômica suficientes para a elaboração de planejamentos de provisionamento que impedissem uma crise.

Muitas vezes, esse primeiro grupo não terá um grupo de advogados a orientá-lo com relação à tese fixada, muito menos terá feito anos de

provisionamento para esse risco, o que pode indicar que, nestes casos, donos de empresa simplesmente poderão ser surpreendidos com uma retomada de cobranças que, devido ao seu desconhecimento, será repentina e até mesmo fatal.

No caso concreto, entre a decisão favorável que transitou em julgado em 1989 e a decisão do Supremo que permitiu a retomada das cobranças em 2023, passaram-se trinta e quatro anos. É por isso que, considerando o mesmo cenário, trata-se de questão que transcende a esfera jurídica individual de cada contribuinte: do ponto de vista econômico e financeiro, a mera possibilidade de instabilidade das decisões que têm tamanho impacto sobre o caixa das empresas pode gerar o afastamento até mesmo de investidores do país, já que, além de razoavelmente excessiva, a tributação no Brasil torna-se imprevisível a longo prazo.

Essa compreensão inclusive coaduna-se com as repercussões causadas à esfera da previsibilidade dos atos do poder público. Trata-se de situação em que a ausência de modulação temporal pelo judiciário acarreta a instabilidade da garantia fundamental do contribuinte à legítima confiança nos atos do poder público: não há marco temporal evidente que permitirá a revisão da coisa julgada, e a análise “caso a caso” pelas Cortes Superiores não parece suficiente para garantir a estabilidade.

Em vista de todo o exposto, conclui-se que, apesar da intenção de

garantir a isonomia entre os contribuintes por meio da decisão, ao optar por não modular os efeitos da Tese fixada nos Temas 881 e 885, o Supremo Tribunal Federal parece não considerar as já mencionadas desigualdades sociais e econômicas do variado grupo social afetado pelas brechas da decisão.

Por essa razão, dado que até junho de 2024 ainda não ocorreu o trânsito em julgado da decisão nos Recursos, defende-se aqui que a modulação dos efeitos da decisão para o estabelecimento de limites temporais pelo Supremo, considerando em especial o imprevisível lapso temporal até a estabilização de uma decisão da Corte, permitiria aos contribuintes maior segurança jurídica e confiabilidade na estabilidade das suas decisões.

REFERÊNCIAS

- BARROSO, Luís Roberto; REGO, Frederico Montedonio. Como salvar o sistema de repercussão geral: transparência, eficiência e realismo na escolha do que o Supremo Tribunal Federal vai julgar. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 7, n. 3, p. 695-713, dez. 2017.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão geral 15 anos –*

- origens e perspectivas*. Brasília: STF, Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2022.
- CRAMER, Ronaldo; CABRAL, Antonio do Passo. *Comentários ao novo Código de Processo Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 1.336-1.337.
- DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. *Direito processual constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DE SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. *Coisa julgada nas relações tributárias sucessivas e a mudança do estado de direito decorrente do precedente do STF*. Recife, 2016.
- DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.* *Curso de Direito Processual Civil 2: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.
- DUARTE, Rodrigo; NERY, Rodrigo. STF, coisa julgada, relações jurídicas de trato continuado e anacronismo: reflexões críticas sobre o julgamento do RE 955227 (Tema 885) e do RE 949297 (Tema 881). *Revista de Processo*, São Paulo, v. 48, n. 340, p. 127-145, jun. 2023.
- IBRAHIM, Giovana de Oliveira. *A Relativização da Coisa Julgada Material em Casos de Conflito com Demais Garantias Constitucionais*. 2021. 62 f. TCC (Graduação em Direito) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/31761>. Acesso em: 06 jun. 2024.
- MARANHÃO, Clayton. O dever constitucional da fundamentação da sentença e o novo Código de Processo Civil brasileiro de 2015: estudo de caso a respeito dos precedentes judiciais em matéria constitucional e o padrão máximo de fundamentação no direito brasileiro. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, [S. l.], v. 17, n. 2, 2016. <https://doi.org/10.12957/redp.2016.26601>. Acesso em: 9 jun. 2024.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia vinculante – A ênfase à ratio decidendi e à força obrigatória dos precedentes. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 184, 2010.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes Obrigatórios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Processo e Jurisdição Constitucional*. Brasília: IDP, 2015.
- MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p. 162.
- NERY, Rodrigo. *Repensando a coisa julgada e os motivos da decisão*. Brasília: Thoth, 2022.
- OLIVEIRA, Isabela da Silva; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. A supremacia da Constituição Federal, a segurança jurídica e a

- relativização da coisa julgada inconstitucional. *Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça*, Florianópolis, v. 10, n. 1, 2024. <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2024.v10i1.10606>. Acesso em: 10 abr. 2025.
- OLIVEIRA, Paulo Mendes de; MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa Julgada e Precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- OSNA, Gustavo. A coisa julgada impede a rediscussão? – Considerações pragmáticas sobre a estabilidade. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 354, ano 49, p. 37-56, ago. 2024.
- PINHEIRO, Victor M. *Decisões vinculantes do STF: a cultura de precedentes*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020. E-book. p. 80. Acesso em: dez. 2024.
- RIERA, S. S.; GONTIJO, A. P. Cessaçã da eficácia temporal da coisa julgada nas relações de trato sucessivo ou continuado: caso CSLL, Temas 881 e 885. *Cuadernos de Educación y Desarrollo*, [S. l.], v. 16, n. 11, p. e6697, 2024. <https://doi.org/10.55905/cuadv16n11-140>. Acesso em: 10 abr. 2025.
- SANTOS, Catharina Gabarra Tavares dos; MURICI, Gustavo Lanna. Critérios utilizados em decisões com modulações no STJ e no STF. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 07 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 10 jan. 2025.
- SANTOS, Felipe de Castro. *Relativização da coisa julgada em face do controle de constitucionalidade feito pelo Supremo Tribunal Federal: análise dos recursos extraordinários 949.297 e 955.227*. 2023. 72 f. TCC (Graduação em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2023. Acesso em: 07 jun. 2024.
- SANTOS, Paulo Rogério Venâncio dos. Direito tributário e a coisa julgada: a rediscussão dos temas 885 e 881 pelo stf e os aspectos cruciais desta magnitude na esfera de patrimonialidade das entidades econômicas-financeiras. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, [S. l.], v. 9, n. 6, p. 1009–1032, 2023. <https://doi.org/10.51891/rease.v9i6.10303>. Acesso em: 10 abr. 2025.
- TALAMINI, Eduardo. A coisa julgada no tempo: os “limites temporais” da coisa julgada. *Revista do Advogado AASP*, São Paulo, ano XXVI, 2016.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum*. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 1.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição*

constitucional. 2. ed. São Paulo:
Revista dos Tribunais, 2012.
ZAVASCKI, Teori Albino. Embargos à
execução com eficácia
rescisória: sentido e alcance do
art. 741, parágrafo único, do CPC.

Revista Jus Navigandi, Teresina,
ano 12, n. 1510, 20 ago. 2007.
Disponível em:
<https://jus.com.br>. Acesso em: 4
mai. 2025.