

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LISANDRA NUNES PEREIRA

O CONFLITO COISA JULGADA E LIVRE CONCORRÊNCIA NO
CASO CSLL

São Paulo

2023

LISANDRA NUNES PEREIRA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR (A): Profa. Dra. Fulvia Helena de Gioia

São Paulo

2023

LISANDRA NUNES PEREIRA

O CONFLITO COISA JULGADA E LIVRE CONCORRÊNCIA NO
CASO CSLL

Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no
Curso de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a): Prof.^a Dra. Fulvia Helena de Gioia

Examinador(a): Prof.^o Dr. Ricardo Cunha Chimenti

Examinador(a): Prof.^o Me. Denis Sarak

Àqueles que facilitam perseguir os meus sonhos,
especialmente à minha família, que está em todos eles.

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente a todos que contribuíram nessa caminhada.

Aos meus pais, por serem meus exemplos de perseverança, por me ensinarem a crescer com honestidade, por me tranquilizarem nas inquietudes e abraçarem os meus sonhos como seus.

Aos meus tios, pelos bons conselhos e por me mostrarem o valor do conhecimento na jornada do crescimento.

Aos meus padrinhos, pelo cuidado, paciência e todas as palavras de encorajamento que me fazem avançar.

Às minhas irmãs e primas, por não faltarem com a alegria e bom humor necessários para energizar os meus dias, por me transmitirem o entusiasmo pelo conhecimento e por ajudarem a construir os meus planos.

Aos meus amigos, por serem alento em dias difíceis, especialmente os que a Universidade me deu, por fazerem dos meus dias agradáveis, e do tempo gentil o bastante para a percepção de que foi curto e de que ainda teremos longos anos de companhia.

À todos os professores que passaram pela minha vida, pessoas que tanto admiro pelo nobre ato de transmitir o saber, particularmente à minha professora e orientadora, por reforçar o meu interesse pelo Direito Tributário e por ser uma inspiração de mulher acadêmica.

O CONFLITO COISA JULGADA E LIVRE CONCORRÊNCIA NO CASO CSSL

Lisandra Nunes Pereira

Resumo: O presente artigo analisa as controvérsias de ordem principiológica constitucional e processual tributária que surgiram sobre o precedente vinculante da ADI nº 15-2/DF. Inicialmente, o leitor é direcionado a compreender o tratamento da coisa julgada no ordenamento jurídico nacional. Para tanto, será considerada a evolução doutrinária e jurisprudencial sobre a coisa julgada tributária, mormente, o surgimento da coisa julgada inconstitucional. Em continuidade, é feita uma digressão do surgimento da coisa julgada inconstitucional no caso paradigma da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSSL) e é explorado o conflito da livre concorrência e isonomia *vs* segurança jurídica e garantia da coisa julgada, propondo-se a ponderação dos princípios para a consecução da justiça fiscal. Por fim, será analisado o resultado do julgamento dos Temas 881 e 885, prestigiando-se as divergências sobre a possibilidade de limitar a eficácia temporal da coisa julgada, de aplicar os princípios tributários da irretroatividade e anterioridades, principalmente em modular os efeitos do julgado, encerrando-se com ponderações sobre seu impacto sobre a economia das empresas.

Palavras chaves: Direito tributário. Caso CSSL. Segurança Jurídica. Isonomia concorrencial. Eficácia prospectiva da coisa julgada.

Abstract:

The article analyzes the controversies of constitutional principles and tax procedure that have arisen regarding the precedent of ADI 15-2/DF. First, the reader is directed to understand the treatment of *res judicata* in the national legal system. For this proposal, will be considered the doctrinal and jurisprudential evolution on tax *res judicata*, especially the rise of unconstitutional *res judicata*. After, is made a digression of unconstitutional *res judicata* in the paradigm case of social contribution on net profits (CSSL) and is explored the conflict of free-competition and isonomy *vs* legal certainty and *res judicata*, proposing the weighting of the principles for the

tax justice achievement. Finally, will be analyzed the result of the judgment of Themes 881 and 885, mainly the divergences of limiting the res judicata temporal effectiveness, in applying the tax principles of non-retroactivity and anteriorities, mainly the effects modulating of the judgment, ending with considerations about the impact of judgment on the companies's economy.

Key words: Tax law. CSLL case. Legal certainty. Competition isonomy. Res judicata prospective effect.

Sumário: 1. Introdução. 2. O instituto da coisa julgada. 3. A evolução doutrinária e jurisprudencial sobre a coisa julgada: a coisa julgada tributária inconstitucional. 4. O surgimento do conflito livre concorrência e isonomia vs segurança jurídica e garantia da coisa julgada no caso CSLL: uma tentativa de resolução a partir da ponderação dos princípios. 5. Considerações sobre o julgamento dos Temas 881 e 885: a divergência sobre a modulação de efeitos. 6. Considerações Finais. 7. Referências.

1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo discutir as controvérsias de ordem principiológica constitucional e processual tributária que surgiram sobre o julgamento da legalidade da contribuição social sobre o lucro líquido na ADI nº 15-2/DF, a partir da análise dos Recursos Extraordinários n.ºs 949.297/CE e 955.227/BA, afetados aos Temas de Repercussão Geral n.ºs 881 e 885, respectivamente.

Inicialmente, será abordado o tratamento da coisa julgada no ordenamento jurídico nacional, sendo importante compreender as posições doutrinárias sobre o instituto, mormente, a extensão da coisa julgada, para adentrar no questionamento sobre a possibilidade de sua ponderação com outros princípios constitucionais.

Em seguida, as fases de limitação da coisa julgada em matéria tributária permitem visualizar o panorama de sua evolução jurisprudencial e guiará para o surgimento da coisa julgada inconstitucional, objeto do julgamento dos temas.

A partir daí é feita uma digressão sobre o surgimento da coisa julgada inconstitucional no caso paradigma da CSLL e é explorado o conflito entre a livre concorrência e isonomia com a segurança jurídica e coisa julgada, propondo-se a ponderação dos princípios para a consecução da justiça fiscal.

Posteriormente será analisado o resultado dos julgamentos, prestigiando-se as divergências sobre a possibilidade de limitar a eficácia temporal da coisa julgada, de aplicar os princípios tributários da irretroatividade e anterioridades, principalmente em modular os efeitos do julgado, encerrando-se com ponderações sobre seu impacto sobre a economia das empresas.

2. O instituto da coisa julgada

O Direito Brasileiro se imitiu na tese de Liebman sobre a coisa julgada, que a define como “a imutabilidade do comando emergente de uma sentença”, sendo entendida como “uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato”¹. A coisa julgada não seria um efeito da sentença, mas uma qualidade de que se revestem os efeitos da sentença.

Endossou Ada Pellegrini Grinover que o atual sistema definiu o efeito principal da sentença no processo de conhecimento em “esgotar o ofício do juiz e acabar a função jurisdicional”², nos termos do que dispôs o artigo 494 do CPC. A coisa julgada seria uma qualidade da sentença alcançada em determinado momento processual. Não é efeito da sentença, mas a sua qualidade, representada pela imutabilidade do julgado em seu conteúdo e efeitos, depois que não mais possível impugnação por recurso.

Em oposição, argumentou Barbosa Moreira que a coisa julgada se refere ao “próprio conteúdo da sentença, como norma jurídica concreta referida à situação sobre que se exerceu

¹ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 54. In: JR., Humberto T. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559642120. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642120/>>. Acesso em: 10 out. 2023.

² GRINOVER, Ada Pellegrini. **Direito Processual Civil**. São Paulo: J. Bushatsky, 1974, p. 81JR., Humberto T. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559642120. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642120/>>. Acesso em: 10 out. 2023.

a atividade cognitiva do órgão judicial”³, ou seja, a imutabilidade não é dos efeitos, mas da própria sentença.

O professor Tercio Sampaio acrescentou:

Trata-se de uma eficácia que lhe é própria e que diz respeito à sua imponibilidade *inter partes*. Entre as mesmas, o comando adquire autoridade, não se podendo, com base na mesma *causa petendi* e no mesmo objeto, rediscutir-se o conflito jurisdicionado. O instituto da coisa julgada insere-se, pois, na percepção normativa como dinâmico. Ele protege as relações controvertidas e decididas contra a dinamicidade do sistema e a insegurança que dela decorre.⁴

Mais recentemente, a doutrina estabeleceu que a decisão judicial é fonte de norma jurídica⁵ e como tal, a norma jurídica concreta que decorre da decisão poderá se tornar indiscutível e imutável a partir de determinado momento, de maneira a impedir que outros processos entre as mesmas partes discuta e julgue novamente um conflito já solucionado.

Na seara constitucional, houve a elevação da coisa julgada à garantia fundamental na Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 5º, XXXVI, que conferiu importância constitucional no que até então já encontrava supedâneo no processual civil e penal, bem como nas doutrinas que discutiam as matérias.

Destacou Canotilho, que o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada são direitos fundamentais⁶ e estão ao lado dos direitos mais básicos, os direitos fundamentais de primeira geração, e dos que decorrem destes, estando na ordem de direitos individuais e coletivos cuja proteção deve ser empenhada.

A garantia protegida pelo texto constitucional incide sobre a coisa julgada material, e não sobre a coisa julgada formal. A saber, denomina-se coisa julgada formal a definição do artigo 6º, § 3º, da LINDB, ou seja, a qualidade de tornar imune de substituição a decisão de mérito dentro do processo em que proferida. O constituinte superou tal entendimento para alçar ao plano constitucional a coisa julgada material, entendida como a autoridade imune da

³ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Temas de direito processual**. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 89.

⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução no Estudo do Direito**. 6ª edição. São Paulo: Atlas. 2009. p. 225.

⁵ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, procedentes, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 12ª edição. Salvador: Jus Podivm, 2016. p. 593.

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 2ª edição. Coimbra: Livraria Almeida, 1998, p. 399, apud CUNHA, Giowana Parra Gimenes da; LEONARDO, César Augusto Luiz. **Relativização da Coisa Julgada como Ponderação de Garantias Constitucionais**. REGRAD, UNIVEM/Marília-SP, v. 12, n. 1, p. 30-44, novembro de 2019.

decisão de mérito no âmbito de qualquer ato estatal, mesmo após a extinção do processo, conforme interpretação do artigo 502 do CPC.

A propósito, a imutabilidade está na proibição em propor ação idêntica a outra cuja decisão é revestida pela autoridade da coisa julgada, enquanto a indiscutibilidade opera em relação a qualquer processo em que a decisão do pedido do autor depende do julgamento de questão prévia já decidida em processo anterior⁷.

Quanto às suas limitações, a coisa julgada possui uma limitação subjetiva, alcançando apenas as partes que compuseram a lide, em que pese os efeitos da decisão judicial sejam *erga omnes*, pois, como se viu acima, o ordenamento nacional entende que a coisa julgada não é um efeito da sentença, mas algo que a ela se agrega. Sendo assim, tem-se que o resultado do processo julgado em seu mérito atinge a todos, no entanto, faz coisa julgada somente entre as partes, não prejudicando terceiros, em que pese possa beneficiá-los, nos termos do que determina o artigo 506 do CPC.

A coisa julgada também encontra limitação objetiva quanto aos pedidos feitos pelas partes e sua causa de pedir. O artigo 504 do CPC ainda estabelece que os motivos e os fundamentos da decisão não compõem a coisa julgada, de modo que somente a parte dispositiva da sentença é estabilizada.

Em síntese, a qualidade da coisa julgada tem a função de garantir segurança às relações jurídicas impedindo a existência de outra decisão a respeito da mesma lide, de modo a evitar “que as discussões se eternizem, em favor da estabilidade das relações jurídicas e da certeza dos atos estatais”⁸, conforme as palavras de Humberto Ávila.

3. A evolução doutrinária e jurisprudencial sobre a coisa julgada: a coisa julgada inconstitucional

A coisa julgada tributária é uma construção doutrinária para se referir à coisa julgada que recai sobre a relação jurídica-tributária. Também é utilizada para delimitar o tratamento diferenciado que a coisa julgada recebe no processo tributário brasileiro, notadamente por ter forma atípica de cessação de sua eficácia futura, diferente das formas típicas inseridas nos

⁷ MESQUITA, José Ignacio Botelho de. **A coisa julgada**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 11-12, apud ALHO NETO, João de Souza. **Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência**. Revista Direito Tributário Atual n° 43. São Paulo: IBDT.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 370.

instrumentos processuais da ação rescisória, *querela nulitatis*, ação revisional e da reclamação constitucional, que recaem sobre a cessação da eficácia passada da coisa julgada. Como se verá adiante, as formas atípicas levantam grandes controvérsias que se estendem para debates de cunho constitucional. Entretanto, primeiramente será demonstrado que o ordenamento jurídico nacional esforçou-se para limitar a coisa julgada tributária.

João de Souza Alho Neto⁹ faz um regresso às três fases da limitação da coisa julgada tributária no ordenamento brasileiro, sendo ambas decorrentes de um aspecto temporal, de alteração legislativa, ou, principalmente, jurisprudencial. A primeira fase de limitação da coisa julgada surge com a edição da Súmula nº 239 do STF no julgamento do Agravo nº 11.227/1945, que firmou o entendimento de que a “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”. Mas como destacou o autor, a Suprema Corte passou a aplicar o entendimento de forma semelhante aos casos tributários de trato continuado e, nesse sentido, a doutrina delimitou que as relações instantâneas e as relações continuativas possuíam efeitos diversos em relação ao alcance da coisa julgada.

Isso inaugurou a segunda fase de limitação da coisa julgada tributária, que representou o afastamento da referida súmula em decisões sobre relações jurídico-tributárias continuativas, que retratam um *esquema de agir* do contribuinte. Explicou o autor sobre os termos assinados por Tercio Sampaio Ferraz Jr. para retratar o comportamento do contribuinte em relação à hipótese de incidência:

(...) Ferraz Jr. percebe que nas questões tributárias que implicam um esquema de agir existe identidade do objeto, portanto coberta está pela coisa julgada; ao passo que na outra hipótese (agir atual), não há que se falar em identidade, pois o pedido será fundamentalmente diferente. (...) Com efeito, a caracterização de uma ou de outra conjuntura (esquema de agir ou agir atual) depende necessariamente do que o autor pediu na primeira demanda e o que o Poder Judiciário decidiu sobre esse pedido. Assim, tratará o pedido do esquema de agir quando pugnar pela inconstitucionalidade ou ilegalidade da relação jurídico-tributária abstratamente, demonstrando que o contribuinte não se qualifica como sujeito passivo da hipótese de incidência do tributo ou no caso de esta última ter sido instituída sem a observância dos parâmetros formais e materiais previamente estabelecidos no ordenamento. De outra forma, o pedido do contribuinte versará sobre o agir atual

⁹ ALHO NETO, João de Souza. **Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência**. Revista Direito Tributário Atual nº 43. São Paulo: IBDT.

na medida em que atualizar aquele esquema de agir com a aplicação concreta da norma de incidência tributária, podendo até mesmo destacar esta atividade de outras relacionadas ao mesmo esquema de agir.¹⁰

E os tribunais superiores se posicionaram no sentido de limitar os efeitos futuros da coisa julgada que declara a inexistência de relação tributária de trato continuado, especialmente em decisões que declaram a inconstitucionalidade da lei que embasa a cobrança¹¹, por entender que a coisa julgada surte efeitos enquanto permanecer o mesmo estado de fato ou de direito que fundamentou a primeira demanda.

Com efeito, o artigo 471, I, do CPC/1973 (atual artigo 505, I), estendeu a coisa julgada sobre a relação tributária de trato continuado, limitando seus efeitos futuros em havendo modificação no estado de fato (quando não há mais subsunção do fato à norma) ou de direito (alteração da norma jurídica em razão de nova legislação ou jurisprudência) na situação jurídica da primeira demanda. Para tanto, positivou a ação revisional sem delimitar prazo de sua propositura, em contraposição à limitação da ação rescisória à decadência de dois anos do trânsito em julgado da última decisão proferida em processo.

Sobre a modificação no estado de direito em razão de inovação legislativa, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.118.893/2011 que para a configuração de novo julgamento sobre o que já foi decidido a mudança na relação jurídica deve ser substancial e implicar em nova causa de pedir. No mesmo sentido, Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹² lecionou que deve haver uma verdadeira modificação na estrutura nuclear do tributo para isso, ou seja, de seu fato gerador, base de cálculo e/ou obrigação de pagar do contribuinte.

A despeito, a Corte Constitucional firmou o entendimento na análise do RE 596.663/RJ (Tema 494), de redatoria do Ministro Teori Zavascki, segundo o que “a força vinculativa das sentenças sobre relações jurídicas de trato continuado atua *rebus sic stantibus*: sua eficácia permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial. A

¹⁰ Ibidem.

¹¹ No STF: ARE nº 861.473, Rel. Min. Roberto Barroso, Decisão Monocrática, Julgamento em 09/02/2015, DJe 25/02/2015; STF. AI nº 791.071 AgR-ED, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, Julgamento em 18/02/2014, DJe 18/03/2014. No STJ: AgRg no AgRg nos EREsp nº 885.763/GO, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, Julgamento em 10/02/2010, DJe 24/02/2010.

¹² FERRAZ JÚNIOR., Tercio Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 72-91.

superveniente alteração de qualquer desses pressupostos (a) determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional, razão pela qual (b) a matéria pode ser alegada como matéria de defesa em impugnação ou em embargos do executado”.

A terceira fase de limitação da coisa julgada decorre de modificação no estado de direito por uma alteração jurisprudencial. Aqui há um questionamento se qualquer precedente do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou de controle difuso possui automaticamente efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes*, independentemente da resolução do Senado, na forma do que determina o artigo 52, X, da CF/1988. Os favoráveis à essa concepção argumentam ser forma de mitigar perigos de violação aos princípios da isonomia e da segurança jurídica em razão do controle difuso de constitucionalidade possibilitar decisões divergentes sobre o mesmo preceito normativo. Esse fenômeno é identificado pela doutrina como objetivação ou abstratização do controle difuso, como bem explica a professora Ana Paula de Barcellos¹³:

Na realidade, e como já referido, há em curso no país um processo de aproximação dos mecanismos de controle difuso e incidental relativamente àqueles típicos do controle concentrado e abstrato, e essa aproximação se dá, principalmente, por meio do que se denomina ‘objetivação’ do controle difuso e incidental, isto é, a atribuição de efeitos gerais e em alguns casos vinculantes às decisões proferidas em sede de controle difuso e incidental.

Outra distinção que a doutrina faz é a possibilidade de cessação da eficácia da coisa julgada mediante hipóteses atípicas, cujos defensores argumentam reconhecer a existência de um dinamismo no entendimento do justo no tempo, principalmente pela jurisprudência nacional, que vem construindo a uniformização do ordenamento através do sistema de precedentes. A primeira, e que não encontra muitos adeptos, é a chamada coisa julgada injusta, que propõe afastar a imutabilidade da coisa julgada nas sentenças que produzem extrema injustiça, em afronta aos valores constitucionais essenciais ao Estado Democrático de Direito¹⁴.

A segunda, se manifesta na forma da coisa julgada inconstitucional, que ocorre quando um provimento jurisdicional coberto pela coisa julgada está em desacordo com a

¹³ BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Forense, 2019, p. 622.

¹⁴ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 10ª edição. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 897.

Constituição. Em outras palavras, pode decorrer de uma sentença transitada em julgado que tem fundamento em norma supervenientemente declarada inconstitucional pela Corte Constitucional, ou de uma sentença transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade de norma que o Supremo Tribunal Federal reconheceu superveniente constitucionalidade.

A doutrina majoritária questiona a grande insegurança jurídica em se conferir imutabilidade à coisa julgada inconstitucional, ponderando que todos os poderes constitucionais estão limitados à Constituição e, portanto, não atende razão um provimento jurisdicional permanecer contrariando os mandamentos constitucionais. A respeito, sustentou Humberto Theodoro Junior:

A coisa julgada não pode suplantar a lei, em tema de inconstitucionalidade, sob pena de transformá-la em um instituto mais elevado e importante que a lei e a própria CF. Se a lei não é imune, qualquer que seja o tempo decorrido desde a sua entrada em vigor, aos efeitos negativos da inconstitucionalidade, por que o seria a coisa julgada?¹⁵

O caso paradigma dos Temas n.ºs 881 e 885 sintetizou um debate de resistência à permanência da coisa julgada inconstitucional no ordenamento pátrio, inaugurando uma análise sobre a possibilidade da cessação da eficácia prospectiva da coisa julgada inconstitucional em sede do processo tributário que tem como objeto relação jurídica de trato continuado, e o resultado do julgamento repercutiu em outro debate sobre seu efeito na vida financeira das empresas.

4. O surgimento do conflito livre concorrência e isonomia vs segurança jurídica e garantia da coisa julgada no caso CSLL: uma tentativa de resolução a partir da ponderação dos princípios

Os julgamentos dos RE 949.297/CE (Tema 881) e RE 955.227/BA (Tema 885) evidenciam a preocupação levantada acima. Em fevereiro de 2023, o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou o caso paradigma para a definição da eficácia da coisa julgada tributária inconstitucional, ou seja, se o contribuinte que possui decisão transitada em

¹⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. **A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para seu controle**. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 91, n. 795, p. 21-40, jan. 2002. p. 37.

julgado declarando a inconstitucionalidade da contribuição social sobre o lucro líquido passa a recolher o tributo a partir de decisão vinculante do Tribunal Constitucional em sentido oposto. Mas antes de enfrentar a resolução dos julgamentos é importante adentrar em como se chegou a eles através da evolução no entendimento da constitucionalidade da CSLL na jurisprudência nacional, que tumultou uma longa discussão no tempo e cujo impacto se desdobrou na repercussão geral dos temas.

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) das pessoas jurídicas é um tributo instituído pela Lei nº 7.689/1988, cujo destino é o financiamento da seguridade social. Para fim de seu recolhimento, são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), com base de cálculo própria, o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, e alíquota diferenciada de 9%, ou de 15% para entidades financeiras e equiparadas. Sua apuração depende do regime de tributação optado pela empresa, podendo ocorrer trimestral (nos regimes do lucro presumido e lucro real trimestral) ou mensalmente (regime do lucro real anual).

Logo no início dos anos 90 os contribuintes se insurgiram sobre sua constitucionalidade por via difusa sob os fundamentos que foram bem resumidos por Gustavo Sampaio Valverde¹⁶ de que: (i) a contribuição possui inconstitucionalidade formal, pois devia ser criada por lei complementar; (ii) a contribuição possui mesma base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ); (iii) a arrecadação não devia ser da Secretaria Nacional da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil), mas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); e (iv) o artigo 8º da Lei nº 7.689/1988 viola a anterioridade ao possibilitar a cobrança da CSLL no mesmo exercício de sua instituição. E muitos tiveram sentença transitada em julgado declarando inexistência de relação jurídico-tributária pelo reconhecimento da inconstitucionalidade incidental da CSLL. As poucas tentativas do Fisco reverter esse entendimento por meio de ação rescisória não foram acolhidas, fazendo com que se assentasse por um tempo.

Até que em 1992 a Fazenda Nacional teve a seu favor o julgamento do RE nº 138.284/CE em que o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade desta contribuição no controle difuso, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional defendeu

¹⁶ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 220.

a cessação imediata da eficácia da coisa julgada das decisões que outrora declararam a inconstitucionalidade da CSLL¹⁷.

Passados esses julgados, que, a saber, são anteriores à sistemática da repercussão geral (EC nº 45/2004), em 2007, em sede da ADI nº 15-2/DF, o Plenário resolveu definitivamente a questão declarando a constitucionalidade da CSLL em acórdão de eficácia *erga omnes* e efeito vinculante do controle concentrado de constitucionalidade, e a inconstitucionalidade do art 8º da Lei nº 7.689/1988 por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, assim como do art. 9º, em razão da incompatibilidade com o artigo 195 da Constituição Federal e do artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Em 2011, no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG (Tema 340), o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que "Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade".¹⁸

Em parecer antecedido de audiência pública, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional destacou que o Supremo Tribunal Federal, como tribunal constitucional, tem supremacia nas suas decisões frente à coisa julgada constituída em graus inferiores de jurisdição e, nesse sentido, as decisões emanadas pelo tribunal cessariam automaticamente a eficácia da vinculante da sentença transitada em julgado em razão do advento de nova circunstância fática ou jurídica, inexistindo previsão legal que exigisse o prévio ajuizamento de ação revisional para tanto¹⁹.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 01 de julho de 1992. Diário da Justiça Eletrônico, 28 de agosto de 1992.. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 10 out. 2023.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1.118.893/MG**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. Julgamento em 23 de março de 2011. Diário da Justiça Eletrônico, 06 de abril de 2011. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900111359&dt_publicacao=06/04/2011>. Acesso em: 10 out. 2023.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ nº 492/2011**. 23 de março de 2010. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2023.

Em decisão monocrática dos EREsp nº 841.818/2011, o relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho definiu que a ADI nº 15-2/DF é o marco temporal para cessação da eficácia da coisa julgada em matéria de CSLL. A decisão ainda argumentou que o acórdão da Suprema Corte emanado em controle concentrado de constitucionalidade cessaria automaticamente a coisa julgada ressalvados os efeitos jurídicos produzidos até então²⁰.

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela existência de repercussão geral dos RE 949.297/CE (Tema 881) e RE 955.227/BA (Tema 885), que tiveram julgamento finalizado em fevereiro de 2023, sobre a possibilidade de limitação da eficácia da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado na superveniência da decisão do tribunal em sentido contrário. A controvérsia foi sintetizada na forma do Tema nº 881 "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", e Tema nº 885 "efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado".

Os julgamentos desdobram-se na colisão de princípios constitucionais, pois de um lado, reconhecer a limitação da eficácia temporal da coisa julgada nas decisões que declararam a inconstitucionalidade da CSLL implica, para alguns, na quebra da segurança jurídica que o ordenamento nacional deve proporcionar, para outros, será prestigiada a igualdade, mormente o restabelecimento da livre concorrência em razão da situação de desvantagem econômica que se formou entre os contribuintes.

A coisa julgada é princípio constitucional consolidada no artigo 5º, *caput* e inciso XXXVI, da CF/1988, e se materializa na segurança jurídica, de acordo com o pensamento de Paulo Mendes de Oliveira citado pelo voto do Ministro Edson Fachin, visa “proporcionar coerência ao sistema jurídico, viabilizar o discurso jurídico, conferir cognoscibilidade ao direito, possibilitar a calculabilidade das relações jurídicas e transmitir confiança aos

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decisão Monocrática. **Embargos de Divergência em REsp nº 841.818/DF**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 11 de novembro de 2021. Diário da Justiça Eletrônico, 16 de novembro de 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=18823176&num_registro=201000913813&data=20111116&tipo=0>. Acesso em: 10 out. 2023.

cidadãos”²¹. O professor Heleno Torres acrescentou que a segurança jurídica não se restringe à mera determinação do conteúdo jurídico aplicável ou de cálculo de relações jurídicas, se estendendo também sobre a proteção da justiça e igualdade da tributação, a efetividade dos direitos fundamentais, ao lado da proteção das expectativas de confiança legítima²².

Igualmente, a isonomia possui estatura constitucional e é garantido pelo princípio da igualdade tributária, positivado na forma do artigo 150, II, da CF/1988, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. No caso em discussão é possível visualizar sua repercussão direta na livre concorrência, princípio que fundamenta a ordem econômica no artigo 170, IV, da CF/1988, também elevado à fundamento da república pelo art. 1º, IV, da carta, na forma da livre iniciativa, notadamente quando há contribuintes em vantagem competitiva alegando estarem cobertos pela coisa julgada enquanto a maioria continua obrigada ao pagamento da CSLL por não terem logrado o mesmo êxito nos tribunais.

Muito mais, o desequilíbrio concorrencial tem impacto direto na livre iniciativa, pois uma decisão judicial que determina tratamento diferenciado entre contribuintes com mesma capacidade contributiva e situação fática é uma intervenção estatal prejudicial na iniciativa privada, principalmente ao retirar a livre determinação daquele agente econômico em desvantagem por não obter provimento jurisdicional favorável, que tem estendido no tempo o tolhimento de sua possibilidade de expansão em relação ao concorrente por força de uma imposição estatal. Nesse sentido, o Estado estaria introduzindo uma situação de anticoncorrência na ordem econômica:

A conjunção livre iniciativa e da livre concorrência com o papel normativo e regulador do Estado tem que ver com os objetivos e as limitações a que se submete toda e qualquer legislação correspondente. Afinal, se o Estado é reconhecido como agente normativo e regulador da atividade econômica, a autorização constitucional não pode, ela própria, fomentar abusos, ao desigualar concorrentes em condições de igualdade, criando situações de privilégio de uns sobre outros. Isso não seria regular a atividade econômica, mas introduzir nela uma forma anticoncorrencial,

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 949.297/CE**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgamento em 08 de fevereiro de 2023. Diário da Justiça Eletrônico, 02 de maio de 2023. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>>. Acesso em: 10 out. 2023.

²² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 39.

de atividade desequilibrada e anti-isonômica.²³

A propósito, a livre concorrência exige uma atuação estatal imparcial em face de concorrentes, em outras palavras, deve haver "neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes - liberdade pública", conforme ponderou Eros Grau²⁴. Daí concluiu Tércio Sampaio Ferraz Júnior que "da livre concorrência decorre, assim, a exigência de imparcialidade dos atos impositivos (soberanos) do Estado em face dos concorrentes"²⁵.

Com efeito, o Estado deve orientar-se pelo princípio da neutralidade tributária, tomado aqui como dever da tributação igual para contribuintes com mesma capacidade contributiva e situação fática, em detrimento de uma provocação de desequilíbrio concorrencial. A esse respeito, Diego Marcel C. Bomfim pontua:

O princípio da neutralidade tributária deve ser entendido como um delineador do exercício da competência tributária com anseios fiscais, impondo a realização da neutralidade concorrencial do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, portanto, por meio de seus tributos privilégios desarrazoados que possam ferir o princípio da livre concorrência, tomado aqui como princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômico, competidores de um mesmo mercado. Esse dever será alcançado pela instituição de uma tributação com respeito ao princípio da igualdade e seu corolário o princípio da capacidade contributiva.²⁶

Considerando que esses princípios possuem mesma hierarquia constitucional, é possível a flexibilização de um em detrimento daquele que cumpre mais fielmente a vontade constitucional, nos termos do que destacou o Ministro Luís Roberto Barroso²⁷.

²³ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

²⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo. 1997, p. 226, apud BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>. Acesso em: 20 out. 2023.

²⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**, apud BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

²⁶ BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 955.227/BA**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento em 08 de fevereiro de 2023. Diário da Justiça Eletrônico, 02 de maio de 2023.

A existência da colisão de princípios é comum em democracias, em que diferentes valores e opções políticas podem estar agrupados no mesmo ordenamento jurídico. A ponderação é a solução mais adequada para a resolução dessa controvérsia, uma vez que é empregada para afastar a colisão de princípios de mesma estatura e cujos valores são igualmente relevantes na ordem constitucional.

A proporcionalidade aparece como fio condutor na técnica da ponderação de princípios, e o aplicador deve preocupar-se em fazer concessões recíprocas, preservando o máximo dos direitos em disputa, tendo por fim a restrição de um em detrimento de outro para a consecução da melhor justiça ao caso concreto, considerando a vontade constitucional. Sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade, Luis Guilherme Marinoni, citando texto do ex-ministro José Augusto Delgado explicou que:

A segurança jurídica imposta pela coisa julgada está vinculada aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem seguir todo o ato judicial’, e assim, que o intérprete tem o dever de, ‘ao se deparar com conflito entre princípios da coisa julgada e outros postos na Constituição, averiguar se a solução pela aplicação do superprincípio da proporcionalidade e da razoabilidade, fazendo prevalecê-los no caso concreto, conduz a uma solução justa e ética, e nunca àquela que acabaria por consagrar uma iniquidade, uma imoralidade’.²⁸

No caso em comento, a decisão de cessar a eficácia da coisa julgada nas relações de trato continuado é a que melhor cumpre a vontade constitucional, pois preserva o maior número de salvaguardas constitucionais ao promover segurança jurídica em relação ao passado, previsibilidade em relação ao futuro, amparando também a igualdade entre contribuintes e a proteção à livre concorrência.

5. Considerações sobre o julgamento dos Temas 881 e 885: a divergência sobre a modulação de efeitos

Como resultado dos julgamentos houve unanimidade em reconhecer que o presente vinculante do Supremo Tribunal Federal na ADI 15-2/DF proporcionou alteração de

Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011>>. Acesso em: 10 out. 2023.

²⁸ MARINONI, Luis Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 164-165.

circunstância jurídica, suficiente para fazer cessar os efeitos futuros da coisa julgada na relação tributária de trato continuado, sendo fixadas as seguintes teses:

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

Foi reconhecida a produção de nova norma a partir do julgamento da ADI nº 15-2/2007, que vinculou a constitucionalidade da instituição da CSLL à todos. Desse modo, foi considerada a legitimidade da cobrança de CSLL relativa aos exercícios posteriores à publicação da ata de julgamento da ADI, nos termos do que determina o artigo 28 da Lei 9.868/1999. Com a definição desse precedente vinculante como marco temporal, a coisa julgada continua cobrindo as decisões individuais transitadas em julgado dos anos 90 até 2007, garantida a segurança jurídica quanto ao passado.

A respeito, no julgamento a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional defendeu não se tratar de uma relativização da coisa julgada, pois não houve desconstituição dos julgados cobertos pela coisa julgada até a declaração de constitucionalidade na ADI nº 15-2/2007, o que é anterior a esse precedente vinculante permanece íntegro, sendo que a partir desse marco há novo ambiente normativo e, portanto, a coisa julgada que o contribuinte possuía deixa de produzir efeitos para o futuro. Desta forma, houve preservação da coisa julgada em relação ao passado, bem como a garantia da isonomia concorrencial ao futuro, já que a partir da ADI, todos passam a receber mesmo tratamento fiscal.

A coisa julgada material não pode ser confundida com a eficácia temporal da coisa julgada. Veja-se que não houve sua negação quando da superveniente decisão vinculante do Supremo Tribunal pela constitucionalidade da CSLL, pois a sentença transitada em julgado não foi desfeita, não houve sua rediscussão, e ela continuou no mundo jurídico preservando os seus efeitos até então. Do contrário, desconsiderar totalmente a decisão que transitou em julgado em sede de controle incidental seria ignorar o controle difuso de constitucionalidade.

O que se definiu no julgamento dos temas foi a limitação da eficácia temporal da coisa julgada em relação de trato continuado diante de alteração fática ou de direito, nos termos do artigo 505, I, do CPC. Nesse sentido, explicou o relator Ministro Edson Fachin:

É importante frisar que não estamos diante de hipótese de “relativização” da coisa julgada, seja na acepção de superabilidade do aspecto objetivo do instituto, seja na afirmação de inexistência de normas jurídicas absolutas. Pelo contrário, o que se decide é se é limitável a eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária, quando derivada de relação jurídica de trato continuado, a partir do advento de decisão exarada no âmbito de controle abstrato de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual. Nesse panorama, afirma-se que o comando sentencial rege-se pela *cláusula rebus sic stantibus*, de modo a permanecer hígido enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença.²⁹

Notadamente, aqui se está diante de modificação no estado de direito, em razão de superveniente precedente vinculante que alterou a concepção do direito da decisão de mérito transitada em julgado, sem retirar seu caráter imutável. Apesar disso, Paulo Mendes de Oliveira ressaltou que o sistema de precedentes possibilita que as decisões dos tribunais superiores alterem o ordenamento jurídico, sendo considerada modificação nas circunstâncias jurídicas até então vigentes³⁰.

Houve ainda divergência quanto a aplicação dos princípios tributários constitucionais da irretroatividade, anterioridade anual e noventena, sendo vencedora a tese de que o julgado superveniente que declarou a constitucionalidade da CSLL opera dali para frente, não podendo retroagir para momento anterior à 2007, sendo ainda observados os princípios de não surpresa para o futuro na cobrança do tributo. Sustentou-se que o precedente vinculante produziu alteração no estado de direito quanto à sentença transitada em julgado proferida na relação de trato continuado, sendo equiparável à instituição de novo tributo.

Importante destacar que o entendimento dos julgamentos não se aplica para toda decisão de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal, apenas para as que tratam de relação jurídica-tributária de trato continuado, cuja cláusula *rebus sic stantibus* é implícita.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 949.297/CE**. Rel. Min. Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>>. Acesso em: 10 out. 2023.

³⁰ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado**. Coleção: O novo Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 192 – 193.

Desta forma, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos que lhe dão suporte.

Ademais, a cessação automática da eficácia da coisa julgada na superveniência de decisão em sede de ação direta ou em repercussão geral não significa o fim da ação rescisória em matéria tributária como se especulou, pois as decisões proferidas em sede controle incidental anteriores à instituição do regime de repercussão geral, e as decorrentes de relações que não são de trato continuado continuam dependendo do manejo desta ação. O julgado trata da inaplicabilidade da ação rescisória às relações jurídicas de tratado continuado, notadamente quanto à execução de seus efeitos futuros.

Com efeito, também instaurou-se divergência sobre a possibilidade de modulação dos efeitos pró-futuro a partir publicação da ata de julgado para que todos os contribuintes que possuem decisões transitadas em julgado contrárias ao entendimento do Supremo Tribunal Federal recolham a CSLL em mora a partir de 2023.

Essa técnica encontra previsão no artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil, sendo permitida quando a alteração jurisprudencial dominante no Supremo Tribunal Federal, de tribunais superiores e de julgamento repetitivos representa modificação relevante no interesse social e segurança jurídica dos jurisdicionados. Nesse sentido, a modulação aparece como medida para mitigar os riscos, cumulativamente, ao interesse social e segurança jurídica decorrentes da inauguração de um entendimento na Suprema Corte. Sobre esse cenário, escreveu a doutrina de Teresa Arruda Alvim e Fábio Monera:

(...) O terceiro e último dos critérios que nos parece relevante para indicar ser conveniente que se modulem os efeitos da nova orientação no tempo diz respeito aos casos em que o Estado está envolvido, direta ou indiretamente, e a nova posição adotada prejudique o particular. É o que ocorre, por exemplo, quando a orientação nova do tribunal aumenta a alíquota de um tributo, passa a entender ser constitucional um tributo que antes era tido como inconstitucional.³¹

Os contribuintes alegaram direito à modulação com suporte dos seguintes argumentos: (i) exigência de uma tutela da confiança depositada na decisão acobertada pela coisa julgada, que até então só poderia ser modificada com o julgamento de procedência de uma ação rescisória; (ii) justa expectativa criada pelo precedente do Tema Repetitivo nº 340 do STJ

³¹ ARRUDA ALVIM, Teresa, MONERAT, Fábio. **Modulação: momento adequado, competência, critérios à luz da jurisprudência dos tribunais**. SUPREMA- Revista de Estudos Constitucionais, Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, jan./jun. 2021, p.188.

afirmando tese de que a superveniente manifestação do STF pela constitucionalidade da CSLL não altera a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada em sentido contrário; (iii) inovação do julgamento, pois pela primeira vez a Suprema Corte se debruçou do impacto de seus precedentes sobre a coisa julgada prospectiva em relação jurídico-tributária de trato continuado; (iv) grande impacto que o pagamento de um montante de mais uma década representa no balanço financeiro das empresas; e (v) pela Corte ter histórico de modular efeitos de suas decisões em benefício do Estado, especialmente em casos em que a possibilidade do contribuinte recuperar valores tem impacto relevante nos cofres públicos, ou quando do reconhecimento da legitimidade da União recolher tributo.

Em votação apertada de 6x5, os ministros resolveram por não aplicar a modulação de efeitos do julgado de 2023. Dentre os fundamentos para a rejeição, acolheu-se a tese fazendária de que: (i) o julgamento da ADI nº 15-2/DF pela constitucionalidade da CSLL rompeu com a expectativa legítima do contribuinte, de modo que não há surpresa quanto a exigibilidade dos pagamentos a partir dessa decisão, mas o dever em planejar suas finanças sobre a nova circunstância fático-normativa; (ii) o contribuinte dispunha de vasto repertório doutrinário que indicava para a cessação de efeitos temporais da coisa julgada em relações jurídicas de trato continuado, inclusive anteriores ao julgado da ADI, como Teori Albino Zavascki em “Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional” (2001) e Luiz Guilherme Marinoni, em “Coisa julgada inconstitucional” (2008), e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já apontava sua orientação nos Temas nº 494 e 733 de repercussão geral, ADI nº 2418 e na Reclamação nº 33.765; (iii) a modulação de efeitos traz maior insegurança jurídica, especialmente sobre os contribuintes que recolheram devidamente a CSLL após a ADI nº 15-2/DF, havendo violação ao princípio da isonomia em adotar posicionamento diverso; e (iv) não é razoável que o contribuinte, uma vez exonerado da tributação crie expectativa de não mais contribuir indefinidamente, enquanto os seus pares continuam pagando o tributo.

Esse entendimento suscitou grande reação dos contribuintes que terão efeitos irreversíveis em suas demonstrações financeiras em recolhendo montante de mais de década, cuja atualização do débito fiscal importa em correção monetária, passível ainda discussão sobre incidência de juros e multa sobre os débitos. A repercussão na contabilidade não se trata de mera formalidade, incidindo na realidade das empresas, seja no pagamento de futuras exações, na contabilização do risco sacado, na oferta de garantias em contrato de empréstimo, participação em licitação, participação nos lucros e resultados dos colaboradores, dentre

outros efeitos práticos. Para o contribuinte menos cauteloso, que não adotou um planejamento tributário estratégico, optando por não provisionar o montante das cobranças posteriores à ADI de 2007, o prejuízo é bem mais significativo em seu patrimônio líquido e na avaliação de seus riscos ao mercado.

Há de se observar que a decisão pela modulação de efeitos deve ser examinada de acordo com a etapa de discussão de cada contribuinte, considerando que os que obtiveram coisa julgada favorável podem estar sujeitos à decisão do Superior Tribunal de Justiça, há os que aguardam apreciação de ação rescisória da Fazenda Nacional, preventos ou não de decadência pelo lançamento tributário. O contribuinte deve ser diligente ao avaliar o impacto de interesse social e segurança jurídica do julgamento para empenhar o seu provimento em sede de embargos de declaração, observando evidentemente os critérios de admissão desse recurso, sem declinar para retórica jurídica. Deve demonstrar, sobretudo, que o impacto social e à segurança jurídica não residem exclusivamente no interesse estatal em detrimento dos contribuintes.

6. Considerações Finais

A coisa julgada é proteção constitucional que permite a coerência e cognoscibilidade ao ordenamento jurídico, bem como a calculabilidade às relações jurídicas e a confiança no sistema jurídico. A segurança jurídica é corolária da coisa julgada, mas também estende sua proteção sobre a igualdade concorrencial da tributação. Diante de um contexto de Estado Democrático de Direito em que coexistem normas de diferentes valores e posições políticas no mesmo ordenamento jurídico é possível a ponderação de princípios por força da unidade da Constituição.

No julgamento dos Temas nº 881 e 885, o princípio da coisa julgada é ponderado com outro de igual relevância, a isonomia concorrencial, sendo este o que mais cumpre a vontade constitucional em garantir segurança jurídica em relação ao passado, previsibilidade sobre o futuro, amparando também a igualdade entre contribuintes e protegendo a livre iniciativa.

O julgado decidiu pela cessação da eficácia futura da coisa julgada em matéria tributária quando derivada de relação jurídica de trato continuado, a partir do advento de decisão de controle de constitucionalidade contrário ao sentido da sentença individual, de

modo a definir a limitação temporal da coisa julgada, bem como reafirmar a autoridade da coisa julgada passada.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal foi de grande relevância para a segurança jurídica, pois estabeleceu um efeito certo para decisões de constitucionalidade e definiu a irretroatividade e anterioridade como princípios aplicáveis, reafirmando a supremacia das decisões do Tribunal Constitucional quando contrapostas aos pronunciamentos das instâncias anteriores.

É salutar considerar que o posicionamento fixado tem grande impacto na vida financeira das empresas, mormente aquela que fez a opção de não provisão dos débitos posteriores à declaração da constitucionalidade da CSLL, de modo que a modulação dos efeitos é uma alternativa para aliviar seus impactos contábeis.

7. Referências

ALHO NETO, João de Souza. **Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência**. Revista Direito Tributário Atual nº 43. São Paulo: IBDT.

ARRUDA ALVIM, Teresa, MONERAT, Fábio. **Modulação: momento adequado, competência, critérios à luz da jurisprudência dos tribunais**. SUPREMA – Revista de Estudos Constitucionais, Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, jan./jun. 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Temas de direito processual**. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Forense. 2019

BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ nº 492/2011**. 23 de março de 2010. Disponível em:

<<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn- aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 138.284/CE**. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 01 de julho de 1992. Diário da Justiça Eletônico, 28 de agosto de 1992. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decisão Monocrática. **Embargos de Divergência em REsp nº 841.818/DF**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 11 de novembro de 2021. Diário da Justiça Eletônico, 16 de novembro de 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=18823176&num_registro=201000913813&data=20111116&tipo=0>. Acesso em: Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1.118.893/MG**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. Julgamento em 23 de março de 2011. Diário da Justiça Eletônico, 06 de abril de 2011. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900111359&dt_publicacao=06/04/2011>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 949.297/CE**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgamento em 08 de fevereiro de 2023. Diário da Justiça Eletônico, 02 de maio de 2023. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>>. Acesso em: Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 955.227/BA**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento em 08 de fevereiro de 2023. Diário da Justiça Eletônico, 02 de maio de 2023. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011>>. Acesso em: Acesso em: 10 out. 2023.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 2ª edição. Coimbra: Livraria Almeida, 1998, apud CUNHA, Giowana Parra Gimenes da;

LEONARDO, César Augusto Luiz. **Relativização da Coisa Julgada como Ponderação de Garantias Constitucionais**. REGRAD, UNIVEM/Marília-SP, v. 12, n. 1, novembro de 2019.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatória, decisão, precedentes, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 12ª edição. Salvador: Jus Podivm, 2016.

FERRAZ JÚNIOR., Tercio Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n. 7.689/88)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo: Dialética, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução no Estudo do Direito**. 6ª edição. São Paulo: Atlas. 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**, apud BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo. 1997, apud BOMFIM, Diego Marcel C. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502151949. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502151949/>>. Acesso em: 20 out. 2023.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Direito Processual Civil**. São Paulo: J. Bushatsky, 1974, apud THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559642120. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642120/>>. Acesso em: 10 out. 2023.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1981, apud THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559642120. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642120/>>. Acesso em: 10 out. 2023.

MARINONI, Luis Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MESQUITA, José Ignacio Botelho de. **A coisa julgada**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, apud ALHO NETO, João de Souza. **Coisa Julgada vs. Igualdade em Matéria Tributária: o Conflito a partir da Perspectiva da Livre Concorrência**. Revista Direito Tributário Atual nº 43. São Paulo: IBDT.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 10ª edição. Salvador: JusPodivm, 2018.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado**. Coleção: O novo Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. **A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para seu controle**. Revista dos Tribunais: RT, São Paulo, v. 91, n. 795, p. 21-40, jan. 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

