

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

PEDRO NABUCO DE ARAUJO

**LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO,
ESPECIALMENTE SOB A ÓTICA DOS TEMAS Nºs 881 E 885/STF**

SÃO PAULO

2022

PEDRO NABUCO DE ARAUJO

**LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO,
ESPECIALMENTE SOB A ÓTICA DOS TEMAS N^{os} 881 E 885/STF**

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

ORIENTADOR: SÉRGIO DE SOUZA ZOCCRATTO.

SÃO PAULO

2022

PEDRO NABUCO DE ARAUJO

**LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO,
ESPECIALMENTE SOB A ÓTICA DOS TEMAS N°s 881 E 885/STF**

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

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Sérgio de Souza Zocratto
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Ms. Orlando Bortolai Junior
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Luiz Antonio Scavone Junior
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Agradeço aos meus pais pelo apoio incondicional e por ter me oferecido a oportunidade de me formar no curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Agradeço também ao meu Orientador, pelo aprendizado e direcionamento.

LIMITAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO, ESPECIALMENTE SOB A ÓTICA DOS TEMAS N^{os} 881 E 885/STF

Pedro Nabuco de Araujo

Resumo: Este artigo objetiva investigar os limites da coisa julgada no âmbito do direito tributário, analisando as limitações previstas nos Códigos de Processo Civil de 1973 e 2015, e os posicionamentos já emanados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, para, então, examinar os Temas de Repercussão Geral n^{os} 881 e 885, nos quais o STF decidirá acerca do rompimento da coisa julgada em casos de pronunciamento posterior em sentido contrário emanado pelo STF em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso proferido em sede de repercussão geral. Por fim, em razão da existência de meios processuais para desfazer a coisa julgada, e do prestígio ao instituto da coisa julgada e da segurança jurídica, conclui-se pela oposição a maioria já formada pela Suprema Corte, que entende pelo rompimento automático da *res judicata* nos referidos casos.

Palavras-chave: Coisa Julgada; Repercussão Geral; Temas n^o 881 e 885; Segurança Jurídica; Isonomia.

Abstract: This article aims to investigate the limits of the *res judicata* within the scope of tax law, analyzing the limitations provided for in the Civil Procedural Codes of 1973 and 2015, and the positions already issued by the Federal Supreme Court and by the Superior Court of Justice, in order to then examine the General Repercussion Issues No. 881 and 885, in which the STF will decide about the rupture of *res judicata* in cases of subsequent pronouncement in contrary sense issued by the STF in concentrated constitutionality control or diffuse rendered in general repercussion. Finally, due to the existence of procedural means to undo the *res judicata*, and the prestige of the institute of *res judicata* and legal security, the current study concludes by opposing the majority already formed by the Supreme Court, which understands by the automatic rupture of the *res judicata* in such cases.

Keywords: *Res judicata*; General Repercussion; Themes No. 881 and 885; Legal Security; Isonomy.

Metodologia: Este estudo consiste em pesquisa pura estruturada com base em investigação teórica, de modo que tem como fundamento o estudo bibliográfico e jurisprudencial, com artigos e publicações de autores, bem como precedentes dos Tribunais Superiores pátrios relacionados ao tema, para chegar à conclusão que se prontifica.

Segundo Appolinário (2016, p. 23), a pesquisa pura tem como principal objetivo o avanço do conhecimento científico, sem nenhuma preocupação com a aplicabilidade imediata dos resultados.

Sumário: 1 Introdução. 2 Coisa Julgada. 2.1 Conceito de Coisa Julgada. 2.1.1 Autoridade da Coisa Julgada e Efeitos da Decisão. 2.1.2 A Relação Jurídica Sucessiva. 2.2 Limites e Exceções da Coisa Julgada na Legislação Processual. 2.2.1 Ação de Revisão. 2.2.2 Impugnação ao Cumprimento de Sentença. 2.2.3 Ação Rescisória 3 Posicionamentos do Supremo Tribunal Federal Sobre as Limitações da Coisa Julgada no Direito Tributário. 3.1 Constitucionalidade Superveniente da CSLL. 3.2 Súmula Nº 239/STF 3.3 Temas Nºs 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal. 3.4 O Iminente Posicionamento do Supremo Tribunal Federal a Ser Formado nos Temas de Repercussão Geral Nºs 881 E 885. 4. Considerações Finais. 5.Referências

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho se presta como conclusão ao curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, e foi idealizado em razão da finalidade pessoal do discente de explorar os aspectos da coisa julgada no âmbito tributário.

Além disso, a matéria objeto de pesquisa possui considerável importância social, jurídica e econômica, tendo em vista que uma das funções primordiais do Poder Judiciário é a resolução definitiva de conflitos de interesse.

Tal objetivo, quando alcançado de forma definitiva e imutável, transmite à sociedade um efeito além do mero encerramento de uma lide, mas uma expectativa de segurança, mormente quanto à perenidade da ordem emanada pela autoridade judiciária.

Para alcançar tais resultados, o constituinte originário perpetuou garantias individuais indispensáveis para o desenvolvimento de uma sociedade civil organizada, dentre as quais se encontra o objeto deste estudo, a coisa julgada.

Tal garantia tem como função justamente a transmissão de expectativa aos litigantes de que a matéria discutida no feito judicial jamais poderá ser alvo de debate novamente, de modo que é imprescindível para o funcionamento eficiente do Judiciário. Do contrário, a finalidade do sistema de resolver conflitos se perderia em meio a uma série de disputas intermináveis.

Todavia, ainda que a importância jurídica da coisa julgada seja inegável, há controvérsia em relação aos seus efeitos e limites, principalmente o temporal,

especialmente nas relações de trato sucessivo, que levam a um enfoque às relações presentes no Direito Tributário.

Isso porque as peculiaridades existentes na referida área do direito aparentam causar dúvidas sobre os efeitos da coisa julgada após eventual mudança de entendimento por parte do Supremo Tribunal Federal.

O caso mais famoso a ser citado, sem dúvidas, é a alteração de entendimento do STF acerca da constitucionalidade da CSLL. Conforme será aprofundado neste estudo, inicialmente, diversos contribuintes constituíram coisa julgada quanto à inexistência de relação jurídico tributária no que tange ao recolhimento da CSLL, por fundamento de inconstitucionalidade incidental da norma que instituiu a exigência.

Posteriormente, o STF manifestou-se sobre a matéria, afastando a inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo. Formou-se, então, um cenário onde diversos contribuintes são eximidos de recolher a contribuição social, em razão da coisa julgada que obtiveram anteriormente à fixação do entendimento do Supremo Tribunal Federal.

A necessidade de pacificação quanto às limitações da coisa julgada fez com que o Supremo Tribunal Federal reconhecesse a repercussão geral dos Temas nºs 881 e 885.

No momento de elaboração do presente estudo, há maioria formada entre os Ministros no sentido da ruptura automática da *res judicata* em casos de pronunciamento em sentido contrário emanado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade concentrado, e a expectativa é que a maioria decida da mesma forma em relação às decisões em sede de repercussão geral.

Justamente em razão da importância social da matéria, o presente estudo tem como finalidade principal a compreensão acerca das limitações da coisa julgada no direito tributário, especialmente sob a ótica dos Temas nº 881 e 885.

Cumprida tal finalidade, será analisado o cenário atual da matéria, com ponderação sobre como pode ser dar o desfecho da controvérsia.

O estudo será trabalhado com base em referências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do instituto da coisa julgada, das relações sucessivas entre contribuinte e Fisco, das limitações a *res judicata* dispostas no Códigos de Processo Civil de 1973 e 2015 e também com base na análise dos contornos dos Temas de Repercussão Geral nºs 881 e 885, levando em conta o histórico e o contexto de cada caso.

A partir de tal exame, pretende-se demonstrar os motivos pelo qual a presente pesquisa tem posicionamento contrário ao entendimento que deve ser firmado pelo STF.

2 COISA JULGADA

2.1 CONCEITO DE COISA JULGADA

2.1.1 Autoridade da Coisa Julgada e efeitos da Decisão

O constituinte originário reservou espaço para a coisa julgada junto às garantias individuais abarcadas pelo artigo 5º da Constituição Federal¹.

O inciso XXXVI do referido dispositivo coaduna perfeitamente com o que preconiza o caput de seu artigo, especialmente no que tange ao direito à segurança. Isso porque a coisa julgada é instrumento indispensável para se alcançar a segurança jurídica, tendo em vista a expectativa de que determinada discussão se encerrou definitivamente.

Em razão dessa essencialidade da coisa julgada para se garantir o direito à segurança, o constituinte originário, ao colocá-la junto às demais garantias do artigo 5º, acabou por conceder proteção ainda mais rigorosa para sua regular aplicação. Isto se dá em razão do que dispõe o artigo 60, §4º, da Carta Maior, que impede que sejam alvo de revogação as garantias individuais que trata a Constituição, se referindo justamente às disposições do artigo 5º².

Fica claro, portanto, a importância e o prestígio concedido pela Carta Magna ao instituto da coisa julgada, elevada a patamar de cláusula pétrea, nos termos das demais garantias individuais.

Resta agora identificar os contornos que a legislação infraconstitucional desenhou para sua aplicação, e, para tanto, é necessário se atentar ao que preconizam os Códigos de Processo Civil de 1973 e de 2015.

O Código de Processo Civil de 1973 foi influenciado pelas teorias de Enrico Tullio Liebman.

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;(grifo nosso)

² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais (grifo nosso)

Nesse sentido, para Luiz Dellore (2013, p. 32), Liebman se desvinculou da tese então dominante no ordenamento jurídico brasileiro, segundo a qual a coisa julgada seria apenas um efeito da sentença. Em verdade, o instituto representaria uma característica de indiscutibilidade e imutabilidade que adere aos efeitos da sentença.

(...) autoridade da coisa julgada, que se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, 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.

Em que pese à influência de Liebman, o artigo 467 do Código de Processo Civil de 1973 definiu a coisa julgada como “a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

De acordo com Luiz Dellore (2013, p. 32), “há disparidades entre os dois conceitos. LIEBMAN menciona ‘qualidade’ e ‘comando emergente da sentença’, ao passo que a lei se vale de ‘eficácia’ e ‘sentença’. Qualidade não é sinônimo de eficácia. Comando emergente da sentença não é sinônimo de sentença”.

Já o Diploma vigente, em seu artigo 502, definiu *res judicata* como “a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

O legislador alterou o termo “eficácia” anteriormente empregado no CPC/73 por “autoridade”, coadunando com os ensinamentos de Liebman. Isso porque a eficácia remeteria apenas a prática de ato estatal, emanado pelo Poder Judiciário, que impõe observância. Autoridade, por sua vez, refere a estabilidade dessa eficácia. Uma decisão revestida de eficácia poder ser cassada por outro magistrado, mas, quando revestida de autoridade de coisa julgada, seus efeitos passam a ser imutáveis e indiscutíveis (SÁ, 2021).

As características de imutabilidade e indiscutibilidade guardariam em conjunto a garantia de que a coisa julgada formada jamais seria alterada.

O Código de Processo Civil ainda ampliou o escopo de incidência da coisa julgada, ao substituir o vocábulo “sentença” por “decisão de mérito”. Nas palavras de Renato Montans de Sá (2021, p. 389), tal alteração ocorreria porque “o sistema prevê expressamente a formação de coisa julgada por meio de decisões parciais de mérito que, em virtude das circunstâncias práticas, podem se tornar imutáveis no curso do processo (v.g., art. 356, CPC)”.

Por fim, a locução “não mais sujeita a recurso” presente no dispositivo atua como indicativo de que só haverá coisa julgada com o encerramento em definitivo da discussão, ou seja, com o trânsito em julgado.

Exposto o conceito de coisa julgada, importa dar destaque à espécie de relação jurídica que tem destaque na controvérsia abordada no presente estudo.

2.1.2 A relação jurídica sucessiva.

A identificação dos efeitos que determinada coisa julgada trará para relação tributária deve, inexoravelmente, começar pela análise da espécie de relação jurídica tratada, tendo em vista que sua natureza atrairá diferentes consequências para tanto o contribuinte como o Fisco.

Ao analisar a obra de Teori Albino Zavascki, Flávio de Sá Munhoz consigna que as espécies de relações jurídicas se dividem “instantâneas, permanentes e sucessivas. Instantânea é a que se esgota imediatamente no tempo, enquanto a permanente é a que nasce de um suporte de incidência e se prolonga no tempo. A relação sucessiva, por seu turno, é a que nasce de fatos geradores instantâneos que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada” (ZAVASCKI, 2000, p. 88-89, apud MUNHOZ, 2019, p. 61).

Sobre as relações sucessivas, Zavascki (2000, p. 89), entende que “os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre a circulação de mercadorias, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou o sobre o seu faturamento”.

Conforme exposto, o presente estudo dará a enfoque as relações sucessivas, que são mais presentes no âmbito tributário, e sua natureza, nos termos da doutrina citada, as torna fértil para a controvérsia objeto do presente estudo, qual seja limitação da coisa julgada no âmbito do direito tributário.

2.2 LIMITES E EXCEÇÕES DA COISA JULGADA NA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL

Ambos os diplomas processuais tratados (CPC/73 e CPC/2015) limitaram a coisa julgada em aspectos objetivos e subjetivos. No entanto, ao presente estudo interessa especialmente as disposições dos referidos códigos quanto à limitação da imutabilidade, ou inalterabilidade das decisões judiciais.

2.2.1 Ação de revisão

O artigo 471 do Código de Processo Civil de 73 estabelecia a seguinte regra:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

A relação jurídica de caráter continuativo é, como diz seu próprio nome, aquela investida de continuidade, e se enquadra na lição citada de Teori Zavascki sobre relações sucessivas, de modo que podemos considerar que são sinônimos.

O diploma processual vigente manteve a linha de raciocínio emanada pelo seu antecessor quanto à referida limitação acerca da imutabilidade da coisa julgada. É o que se verifica ao analisar seu artigo 505:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Nesse sentido, o legislador infraconstitucional definiu, em ambos os códigos, que em casos de relação jurídica de trato continuado, tal qual a cobrança mensal de tributo em face de contribuinte, será possível a revisão da coisa julgada, a qualquer tempo, desde que verificada modificação no estado de fato ou de direito da relação jurídica.

No entanto, cabe fazer a ressalva de que, ainda que se trate de instrumento limitador dos efeitos da coisa julgada, é notável o cuidado do legislador em resguardar o instituto, de modo que, para que haja a revisão do julgado, bem como eventual alteração em seus efeitos, é necessária provocação da parte interessada.

Em outras palavras, a mera modificação no estado de fato ou de direito da relação jurídica não acarreta na anulação ou alteração da coisa julgada automaticamente. Este era o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 592.912, em que era relator o Ministro Celso de Mello:

A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia 'ex tunc' - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, 'in abstracto', da Suprema Corte. Doutrina.

Importa destacar que a ação de revisão a que se referem os art. 471 do CPC de 1973 e 505 do CPC de 2015 não se confunde com ação de revisão de sentença.

Dessa forma, seus efeitos serão sempre futuros, não atingindo as relações consumadas antes de sua instauração.

Teori Zavaski (2000, p. 100) leciona que tal revisão teria cabimento apenas nas hipóteses previstas pelo ordenamento, como nos casos de revisão de valores locatícios:

Convém repetir e frisar, todavia, que a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido. É o caso da ação de revisão de alimentos, destinada a ajustá-los à nova situação econômica do devedor ou às supervenientes necessidades do credor, e da ação de revisão de sentença que tenha fixado valores locatícios, para ajustá-los a novas condições de mercado (Lei nº 8.245, de 1991, artigos. 19 e 68). Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica, mesmo quando esta tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.

Não existindo previsão expressa de cabimento da ação no CTN, é possível entender que tal procedimento não se aplica aos casos em que se pretende romper a coisa julgada formada em matéria tributária.

Fernanda Donnabella (2018, p. 111-115), por sua vez, entende que a ação revisional teria espaço no direito tributário, e poderia ser ajuizada com base em entendimento diverso emanado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

Admitindo-se a prevalência da tese de defesa “intermediária”, ou seja, de que os efeitos da coisa julgada obtida pelos contribuintes devem cessar para o futuro, em razão de decisão do STF em sentido diverso daquele estatuído nas demandas concretas, concluímos que tal deverá se dar quando transitar em julgado a favor do Fisco decisão a ser proferida em sede de ação revisional, nos termos do artigo 505, II do CPC/2015.

O presente estudo endossa o posicionamento da doutrinadora e entende que a ação revisional é um instrumento para que as partes reformem coisa julgada em sentido contrário à decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade concentrado ou difuso em sede de repercussão geral.

2.2.2 Impugnação ao cumprimento de Sentença

Outra forma de suspensão dos efeitos da coisa julgada seria o disposto no artigo 525 do diploma processual civil (art. 475-L do CPC/73), que assume a forma de impugnação ao cumprimento de sentença.

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, **considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo**

Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso. (grifo nosso)

Destaca-se o § 12 do artigo 525 (art. 475-L), que prevê especificamente a inexigibilidade de título judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal.

2.2.3 Ação Rescisória

2.2.3.1 Violação de norma/lei jurídica

Por fim, há outro instrumento processual disponibilizado pelo Código de Processo Civil como forma de limitação da coisa julgada, qual seja, a ação rescisória, tutelada essencialmente pelo artigo 966 do referido diploma (artigo 485 do CPC/73).

De acordo com a lição de José Carlos Barbosa Moreira (1998, p. 108-117), a ação rescisória pode ser proposta para sanar vício de juízo (*error in iudicando*) ou vício de atividade (*error in procedendo*).

Importante ressaltar que o STF tem o entendimento sumular (Súmula 514) de que “é rescindível a decisão transitada julgado, mesmo que não se tenham esgotados os recursos cabíveis”.

O art. 966³ do Código de Processo Civil de 2015 dispõe as seguintes hipóteses de cabimento da ação rescisória, ao passo que o art. 975, define o prazo decadencial para o ajuizamento da ação rescisória, ao definir que “o direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo”.

Das hipóteses que listadas pelo artigo 966, a que mais interessa ao presente estudo é a presente em seu inciso V, “violiar manifestamente norma jurídica”.

³ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violiar manifestamente norma jurídica;

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

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

O dispositivo não é absolutamente claro em relação ao grau de violação que deve ocorrer para que seja atraída a hipótese de rescisão da *res judicata*, no entanto, a doutrina de Pontes de Miranda (2016, p. 336, apud MUNHOZ, 2019, p. 74), ao analisar o artigo 485, V, do Código de Processo Civil de 1973, análogo ao dispositivo do Diploma de 2015, entende que a violação à norma jurídica interpretativa enseja o cabimento de ação rescisória, enquanto o erro de interpretação que não acarrete em infringência ao direito cogente ou direito dispositivo, não abriria margem para ajuizamento de ação rescisória.

Acerca do cabimento da ação de rescisão na referida hipótese, Nelson Nery Jr. e Georges Abboud (2016, p. 353-354, apud MUNHOZ, 2019, p. 75), em comentários de atualização da obra de Pontes de Miranda, emanam o seguinte entendimento:

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo pelo STF, em sede de controle abstrato ou concentrado (v.g., ADIn, ADC ou ADPF), faz coisa julgada erga omnes e sua eficácia temporal é dada pelo STF, que pode fixar efeitos ex tunc (retroativos), ex nunc (para o futuro) ou do dia a partir do qual essa inconstitucionalidade deve passar a produzir efeitos (LADIn 27). Esse efeito vinculante da eficácia erga omnes faz com que todos estejam subordinados à declaração da inconstitucionalidade proclamada pelo STF em sede de controle abstrato.

Caso sobrevenha, depois do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, decisão fundada na norma declarada inconstitucional, esta decisão foi proferida contra a CF/1988, de sorte que pode ser impugnada por ação rescisória fundada no art. 966 do CPC/2015, observados os demais requisitos desta ação impugnativa. Entretanto, se o acórdão do STF que reconhece a inconstitucionalidade da norma tiver transitado em julgado depois do trânsito em julgado da decisão tida por inconstitucional pelo STF, a decisão “inconstitucional” fica imune a esse vício porque, quando proferida, a norma declarada inconstitucional pelo STF estava hígida dentro da ordem jurídica. Incide, aqui, a garantia constitucional da CF/1988, art. 5.º, XXXVI, que protege a superveniência da lei e, com muito maior razão, da decisão judicial, a coisa julgada produzida anteriormente.

Em outras palavras, entendem os doutrinadores que o cabimento de rescisória com base em violação à lei norma jurídica é possível nos casos em que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento anterior contrário ao transitado em julgado no caso concreto.

Por outro lado, não seria viável a fundamentação da ação rescisória com base em violação de norma jurídica nos casos em que o entendimento emanado pela Suprema Corte é posterior ao trânsito em julgado que se pretende rescindir.

Ainda em relação à referida hipótese de cabimento da ação rescisória, o STF editou a Súmula 343, no sentido de que “não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

Tal entendimento, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento no sentido de que o referido entendimento sumular da Suprema Corte é superável nos casos que envolvam matéria constitucional. É que o dispõe acórdão emanando no julgamento do Recurso Especial nº 462.963.

Processual civil. Lei n.º 7.787/89. Finsocial. Constitucionalidade declarada pelo STF. Ação rescisória. Súmula 343/STF. Não incidência. 1. Entendimento consagrado na Suprema Corte no sentido de que são constitucionais a cobrança do Finsocial sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços, por meio do art. 28 da Lei n.º 7.738/89, assim como as majorações da alíquota da referida contribuição.

2. É rescindível por literal violação à lei o acórdão que julga inconstitucional lei que, ao fim, o Supremo Tribunal Federal vem a declarar constitucional, ainda que à época da prolação da decisão a questão se achasse controvertida.

Inclusive, o STJ já se posicionou em relação à possibilidade de rescisão da coisa julgada formada para afastar a incidência da CSLL, por entender que constitucionalidade superveniente declarada pelo STF fundamentaria o cabimento da ação rescisória com base em violação de norma jurídica. É o que se depreende do Recurso Especial nº 544.460:

Processual civil. Lei n.º 7.689/88, arts. 1.º, 2.º, 3.º e 8.º. Ação rescisória. Violação a literal dispositivo de lei. Art. 485, V, do CPC. Ausência de violação. I – Recurso especial no qual se suscita violação ao art. 485, inciso V, do CPC, ante o descabimento de ação rescisória em face de julgado que busca se adequar à orientação do Supremo Tribunal Federal. Acórdão rescindendo que considerava a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689/88 em sua totalidade. Acórdão recorrido que julga procedente a ação rescisória para ajustar o acórdão rescindendo ao entendimento do Pretório Excelso, que ao julgar o RE 138.284/CE considerou inconstitucional apenas o art. 8.º da Lei n.º 7.689/88, julgando constitucionais os arts. 1.º, 2.º e 3.º da mesma Lei. Ocorrência de literal violação de lei a ensejar o cabimento da ação rescisória.

II – “É rescindível por literal violação de lei o acórdão que julga inconstitucional lei que, ao fim, o Supremo Tribunal Federal vem a declarar constitucional, ainda que à época da prolação da decisão a questão se achasse controvertida” (REsp 462.963/DF, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05.09.2005)

A conclusão que se extrai é de que, mesmo no diploma de 1973, a jurisprudência já concedia margem para o ajuizamento de rescisória com o intuito de reformar *res judicata* superada por entendimento posterior da Suprema Corte, ainda que o entendimento doutrinário, à época, não fosse favorável.

2.2.3.2 Declaração de (in)constitucionalidade superveniente do Supremo Tribunal Federal

Em se tratando das hipóteses de ação rescisória listadas no Código de Processo Civil de 2015, é indispensável ao presente estudo examinar o previsto no §15 do artigo 525, dispõe expressamente sobre a possibilidade de rescindir *res judicata* com fundamento em decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado,

independentemente de penhora ou nova intimação, presente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida **após o trânsito em julgado** da decisão exequenda, **cabará ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal** (grifo nosso)

Em comparação ao disposto no Código de Processo Civil de 73, Elpídio Donizzeti entende que (2018, p. 468):

“A novidade é que a incompatibilidade ou inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo pode não somente ter sido declarada em controle concentrado de constitucionalidade, mas também em controle difuso. Nesse último caso, por não haver previsão expressa, a norma não precisa ter sido suspensa pelo Senado Federal, na forma do art. 52, X, da Constituição Federal.

Para harmonizar a possibilidade de desconstituição de título executivo judicial com a garantia da segurança jurídica, o § 14 do art. 525 esclarece importante questão: a matéria somente poderá fundamentar a impugnação se a interpretação da Suprema Corte tiver se fixado antes do trânsito em julgado da sentença exequenda. Esse já era, inclusive, o entendimento do STF.

Se, no entanto, a decisão da Suprema Corte for proferida após o trânsito em julgado da decisão objeto do cumprimento de sentença, restará à parte proponente a ação rescisória, sendo que o prazo decadencial de dois anos não será contado da data do trânsito em julgado da decisão exequenda, mas do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (§ 15)”.

A hipótese de cabimento chama atenção em relação ao seu prazo para ajuizamento, tendo em vista que contado a partir do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

A contagem do novo prazo para propositura da ação, inclusive, já foi alvo de análise por Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery (2016, p. 1413, apud MUNHOZ, 2019, p. 81), veja-se:

Contudo, determina o texto comentado que o *dies a quo* desse prazo seja o do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF: Haveria, portanto, dois prazos de rescisória? O prazo 1 – dois anos a contar do trânsito em julgado da própria sentença exequenda – e o prazo 2 – dois anos a contar do trânsito em julgado do acórdão do STF que reconheceu a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo em que se funda a sentença exequenda? A pretensão rescisória extinta pela decadência não pode renascer pela decisão futura do STF. Saliente-se que a ADIn, por exemplo, não tem prazo de exercício previsto em lei, de sorte que se trata de pretensão perpétua, que pode ser ajuizada dois, cinco, dez, vinte anos depois da entrada em vigor da lei apontada inconstitucional. Por óbvio, a rescisória – instituto que se caracteriza como exceção à regra constitucional da intangibilidade da coisa julgada material (CF 5.º XXXVI), que, como exceção, deve ser interpretada restritivamente – não

pode receber esse mesmo tratamento e nem as partes devem submeter-se à essa absoluta insegurança jurídica.

Daí porque, no entendimento dos referidos autores, a decadência da pretensão de rescindir coisa julgada não poderia renascer em razão de superveniente decisão, emanada em sede de controle abstrato ou concentrado pelo STF, em sentido contrário ao transitado em julgado.

Isto é, encerrado o prazo de dois anos para propositura da rescisória, não poderia a parte, após 20 anos do trânsito em julgado, e pautando-se em acórdão emanado há menos de 2 anos pela Suprema Corte em Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretender a rescisão da coisa julgada.

Este entendimento coaduna com o princípio da segurança jurídica, visto que impede que o direito formado por *res judicata* antiga seja afastado em razão de entendimento muito posterior emanado pela Suprema Corte.

No entanto, no entender do presente estudo, a essência do dispositivo é justamente limitar a execução da coisa julgada firmada em entendimento já superado.

2.2.3.3 Entendimento do Supremo Tribunal Federal – Necessidade de ajuizamento de ação rescisória para deconstituir sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pela Corte

Em relação à ação rescisória, por fim, vale destacar o entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 733 (RE nº 730.462).

Isto é, ao analisar a eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma posteriormente declarada inconstitucional pela Corte em sede de controle concentrado, o STF firmou a seguinte tese: “A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495)”.

Naquela oportunidade, a Suprema corte entendeu que “a eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional”.

O que se extrai do trecho citado é que a ação rescisória seria necessária para reformar a coisa julgada constituída anteriormente à definição da Suprema Corte sobre a matéria.

O paradigma, contudo, não resolveu a matéria nos casos em que a *res judicata* foi formada em relação jurídica sucessiva, objeto do presente estudo.

Isto é, ao reconhecer a repercussão geral do Tema de Repercussão Geral nº 885 (Recurso Extraordinário nº 955.227), o Relator Ministro Roberto Barroso consignou que:

“Por fim, registro que o objeto da presente recurso não se assemelha àquele julgado nos autos do RE 730.643-RG, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, no qual se discutiu a possibilidade de ser mantida a coisa julgada fundamentada em norma posteriormente declarada inconstitucional, considerada a eficácia extinta da decisão. Nesse julgamento o Supremo decidiu sobre a possibilidade de desconstituição automática e pretérita da coisa julgada pelas sentenças de inconstitucionalidade/constitucionalidade. Na oportunidade, o Ministro Relator afirmou expressamente que:

Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, tema de que aqui não se cogita”.

Justamente pela indefinição acerca do rompimento automático de coisa julgada em relação jurídica sucessiva em decorrência de pronunciamento posterior proferido pelo STF, a Suprema Corte reconheceu a repercussão geral dos Temas 881 e 885.

3 POSICIONAMENTOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE AS LIMITAÇÕES DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Enfim, faz-se necessário analisar o entendimento dos Tribunais Superiores acerca das limitações da *res judicata* no âmbito tributário.

De fato, o Supremo Tribunal Federal possui, no momento em que realizado o presente estudo, dois recursos afetados pela sistemática da repercussão geral que versam sobre a matéria. São eles, o Tema nº 881 (RE 949297 – Rel. Min. Fachin) e o Tema nº 885 (RE 955227 – Rel. Min. Barroso), ambos pendentes de julgamento.

Em que pese o julgamento ainda não ter sido concluído, a Suprema Corte já formou maioria no sentido de que o pronunciamento do STF em sede de controle de constitucionalidade concentrado tem o condão de romper a coisa julgada formada em sentido contrário automaticamente, e a expectativa é que as decisões em repercussão geral tenham o mesmo efeito.

Dessa forma, importa ao presente estudo analisar decisões anteriores do Supremo Tribunal Federal, bem como verificar os argumentos favoráveis e desfavoráveis ao rompimento da *res judicata*, com o fim de entender se o posicionamento adotado pela

Suprema Corte é coerente com a jurisprudência passada, bem com o ordenamento jurídico.

3.1 CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA CSLL

Ambos os temas em foco tratam sobre coisa julgada de inexistência de relação tributária entre os contribuintes e a obrigação ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), motivo pelo qual vale reservar breve espaço do presente estudo para explicar o histórico do referido tributo frente ao Supremo Tribunal Federal.

A CSLL foi instituída pela Medida Provisória ° 22/88, posteriormente convertida na Lei nº 7.689/88, e tem como finalidade financiar a seguridade social, sendo sua base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Desde sua instituição, o tributo foi alvo de debate sobre sua constitucionalidade, especialmente sob a argumentação de que não existiria lei complementar anterior para criar-se contribuição sobre o lucro líquido, bem como que exação violaria o princípio da irretroatividade.

A discussão levou inúmeros contribuintes a ajuizarem ações visando a desobrigação de recolher o tributo.

A argumentação mencionada serviu de amparo para fundamentar o afastamento da obrigação de recolher a CSLL para muitos contribuintes.

Posteriormente, em 26.06.92, o STF, em sede de controle difuso no julgamento do RE 146.733/SP, entendeu pela constitucionalidade parcial da CSLL, isso porque, no entender da Suprema Corte, o art. 195 da Constituição Federal, que dispõe sobre as contribuições previdenciárias, já abarcaria em seu texto a base de cálculo, os contribuintes e a definição do tributo, de modo que seria dispensável a promulgação de lei complementar, devendo ser respeitado, contudo, o princípio da anterioridade na cobrança da exação.

No entanto, até que fosse emanado tal entendimento, muitos contribuintes formaram coisa julgada decorrente das ações ajuizadas, assegurando a inexistência de relação jurídica entre o sujeito passivo e a União quanto ao recolhimento do tributo.

A Suprema Corte ainda viria a se manifestar novamente sobre o assunto, no julgamento da ADI 15/DF, oportunidade em que mais uma vez foi rejeitada a inconstitucionalidade da Contribuição sobre o Lucro Líquido.

A mudança de entendimento do STF levou ao questionamento relativo à eficácia da coisa julgada obtida no sentido da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Isto é, criou-se um cenário em que algumas pessoas jurídicas estavam resguardadas da obrigação de recolher a contribuição, porquanto obtiveram *res judicata* nesse sentido antes das declarações de constitucionalidade emanadas pelo STF.

No entendimento fiscal, o não recolhimento da contribuição por tais pessoas jurídicas seria prejudicial aos cofres públicos, e representaria um indevido enriquecimento por parte de tais contribuintes, que estariam deixando de recolher valores já declarados constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

A situação ainda teria um impacto concorrencial, porquanto grandes empresas estariam exoneradas de recolher quantias volumosas a título de CSLL, enquanto empresários pequenos e emergentes teriam que lidar com o tributo, dificultando seu crescimento e equiparação comercial.

O cenário ainda ganhou novos contornos com a promulgação das Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e 8.383/9, bem como da Lei Complementar 70 de 1991, as quais, no entender do Fisco, deram nova roupagem legal à CSLL, afastando a inconstitucionalidade que fundamentava a *res judicata* formada por parcela dos contribuintes anteriormente às declarações do STF sobre o tributo.

O questionamento rapidamente foi colocado na pauta do STJ, que enfrentou a controvérsia no julgamento do Tema Repetitivo 340 (REsp 1.118.893/MG).

Na oportunidade, a Corte entendeu que as mudanças legislativas instituídas pelas Leis nºs 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91 e 8.383/9 e pela Lei Complementar 70 de 1991 não teriam alterado a regra padrão de incidência da contribuição, motivo pelo qual seriam inaptas para comprometer a coisa julgada que proclamasse o afastamento de sua incidência. A tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça teve a seguinte redação:

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

Em que pese a solução imposta pelo Tribunal da Cidadania, persiste o ímpeto da União em tentar reverter o cenário de imutabilidade da coisa julgada, restando ao STF a palavra final sobre o assunto, a ser emanada quando do julgamento dos Temas 881 e 885, nos quais tende a ocorrer uma concretização da pretensão Fiscal.

3.2 SÚMULA Nº 239/STF

Já mencionada anteriormente, a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, editada no ano de 1963, aparenta traçar com clareza os limites da coisa julgada no âmbito tributário. Seu enunciado preconiza que “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Em que pese o pronunciamento realmente ser dotado de importância para a delimitação que se pretende projetar, fato é que não resolve a questão por si só. Isto porque a interpretação da súmula tem sido no sentido de que sua aplicação é cabível apenas para a coisa julgada formada em ação que discute lançamento específico de tributo.

Em outras palavras, o objeto da ação delimita a coisa julgada formada. Como exemplo, os embargos à execução fiscal são opostos para desconstituir exigência de obrigação tributária tida por inadimplida pelo Fisco em determinado período, de modo que a coisa julgada material formada ao fim do processo produzirá efeitos tão somente em relação ao lapso temporal discutido, sem qualquer alteração na relação tributária entre o Fisco e o contribuinte nos demais exercícios financeiros.

Por outro lado, eventual ação que discuta não apenas a cobrança de determinada exação em período específico, mas sim a relação tributária em si, terá efeitos que perdurarão pelos exercícios financeiros subsequentes, porquanto a coisa julgada material a ser formada atingirá a relação Fisco/contribuinte como um todo.

Dos precedentes que deram origem ao verbete, cabe transcrever o voto vencedor proferido pelo saudoso Ministro CASTRO NUNES nos autos dos Embargos no Agravo de Petição nº 11.227, o qual esclareceu como deveria ser solucionada a controvérsia a respeito da coisa julgada em matéria tributária, a saber:

“O que é possível dizer, sem sair, aliás, dos princípios que governam a coisa julgada, é que esta se terá de limitar aos termos da controvérsia. Se o objeto da questão é um dado lançamento que se houve por nulo em certo exercício, claro que a renovação do lançamento no exercício seguinte não estará obstada pelo julgado. É a lição dos expositores acima citados.

Do mesmo modo, para exemplificar com outra hipótese que não precludirá nova controvérsia: a prescrição do imposto referente a um dado exercício, que estará prescrito, e assim terá sido julgado, sem que, todavia, a administração fiscal fique impedida de lançar o mesmo contribuinte em períodos subsequentes, que não estarão prescritos nem terão sido objeto do litígio anterior.

Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei, ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelos meios próprios, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança, que, admitida sob a razão excepciona de que a soma exigida é diversa, importaria praticamente em

suprimir a garantia jurisdicional do contribuinte que teria tido, ganhando à demanda a que o arrastara o Fisco, uma verdadeira vitória de Pirrho”.

Alinhado a este entendimento, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou da seguinte forma:

“De qualquer forma, observo que a orientação da jurisprudência da Corte, há muito, é no sentido de que a referida súmula só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos, e não nas hipóteses em que tenha sido proferida decisão que trate da própria existência da relação jurídica tributária continuativas, como assentou o acórdão recorrido.” (AI 791071 AgR-ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014)

Por sua vez, já se pronunciou o STJ em sentido similar.

“[...] a natureza da tutela jurisdicional tem relevância para o deslinde da controvérsia, ao considerarmos o enunciado sumular n. 239 da Suprema Corte [...] sua incidência não encontra abrigo nas demandas de cunho declaratório em que se discutem obrigações tributárias de caráter continuado [...] já que, nessas situações, o pedido está ligado à declaração de inexistência de relação jurídica de forma genérica, e não limitada a período específico de lançamento do tributo. (REsp 1545505/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 02/08/2019)

Conforme o entendimento jurisprudencial citado, o verbete, não soluciona a controvérsia do presente estudo, visto que não aborda a limitação da coisa julgada formada por ação com cunho declaratório de inexistência ou modificação da relação jurídico-tributária.

3.3 TEMAS N°S 881 E 885 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Superada a análise da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, convém agora analisar os representativos de controvérsia que pendem de julgamento atualmente.

O primeiro deles será o Tema n° 881/STF (RE 949297), de relatoria do Ministro Edson Fachin, que busca discutir o limite da coisa julgada que declare inexistente relação jurídico-tributária com base em inconstitucionalidade do tributo, em decorrência de declaração superveniente de constitucionalidade da norma pela Suprema Corte na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade.

Quanto ao curso do feito, trata-se de Mandado de Segurança ajuizado por TBM Indústria e Comércio Ltda. Em 25.04.20021, buscando o reconhecimento de seu direito de não ser lavrada contra si atuação relativa à CSLL, tendo em vista que possui coisa julgada material que exonera a contribuinte de seu recolhimento.

O acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região aduziu que, enquanto a relação jurídica for tutelada pela Lei n° 7689/88, a contribuinte não precisará

recolher o tributo, porquanto possui decisão transitada em julgado que reconhece a inconstitucionalidade da exação. De acordo, com o julgado, a decisão definitiva não sofre os efeitos da declaração superveniente de constitucionalidade do STF.

Por sua vez, o Tema nº 885/STF, de relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso, dispõe sobre os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

Sua descrição leva a seguinte redação, “recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, XXXVI, e 102 da Constituição Federal, se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo”.

Em resumo, trata-se de mandado de segurança impetrado por Braskem visando o reconhecimento de seu direito de não recolher CSLL no período de 2001 a 2003, porquanto possuidora de decisão transitada em julgado que reputou inconstitucional a exação.

O acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região aplicou o entendimento emanado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do Julgamento do Recurso Especial nº 1.118.893/MG, no sentido de que a alteração legislativa na Lei nº 7689/88 não provoca mudança nos efeitos da coisa julgada material já consolidada. Não apenas, consignou o acórdão que superveniente posicionamento do STF sobre a matéria não prejudica a *res judicata*.

Ambos os Temas possuem importância econômica, social e jurídica, visto que o argumento que costuma ser levantado para justificar a cessão de efeitos da coisa julgada seria de que é necessário respeitar o princípio constitucional da isonomia, de modo que não poderiam contribuintes iguais serem tratados de modo diferente.

Isto é, utilizando como exemplo a CSLL, fato é que as empresas que litigam nos referidos *leading cases* do STF possuem certa vantagem econômico-tributária frente a suas concorrentes. Mais do que isso, de acordo com o Fisco, a prevalência da coisa julgada nesses casos representaria enriquecimento sem causa, porquanto os valores não recolhidos pelo contribuinte a título de CSLL seriam pertencentes, em verdade, a União.

Na visão fiscal, o suposto desvio do numerário público causado pela manutenção da coisa julgada implicará em prejuízo à realização das competências do Poder Executivo, incorrendo em violação ao princípio da supremacia do interesse público.

No entendimento fazendário, o princípio da coisa julgada estaria impedindo a busca pelo bem comum, motivo pelo qual seria de rigor sua flexibilização. Nas palavras de Cândido Rangel Dinamarco (2001, p. 9) “os princípios existem para servir à justiça e ao homem, não para serem servidos como fetiches da ordem processual”.

No entanto, há de se sopesar a invocação do princípio da isonomia com a própria força da coisa julgada e da segurança jurídica, porquanto também são institutos resguardados pela Constituição Federal, e que, em tese, possuem o mesmo nível hierárquico se comparados à igualdade e a isonomia. Nas palavras de Derzi, Lobato e Teixeira (2021, p. 198-199):

Ademais, se o princípio da isonomia fosse naturalmente superior à coisa julgada, este instituto, que a Constituição quis colocar em patamar tão alto que restou protegido até contra a força legislativa do Estado, restaria enormemente esvaziado. Bastaria uma oscilação da jurisprudência para que todas as sentenças passadas em julgado perdessem sua estabilidade. A rescindibilidade, em vez de exceção, tornar-se-ia a regra nos pretórios, gerando avalanches intermináveis de ações rescisórias, que, fatalmente, acabariam por provocar rescisórias de rescisórias em um moto perpétuo, de todo intolerável e inconcebível.

Outro ponto em favor da manutenção da coisa julgada é o fato de que, como apresentado no presente artigo, a legislação processual (1973 ou 2015) dispunha ou dispõe de meios de rescindir julgado que não coadune com ulterior mudança na realidade fática da relação jurídica, ou eventual mudança de entendimento por parte do STF.

Isto é, tomando como exemplo especificamente os *leading cases* do STF, fato é que a União quedou-se inerte em adotar quaisquer das medidas disponibilizadas pelos Códigos de 1973 e 2015, para rescindir com a coisa julgada que eximia o contribuinte do recolhimento da CSLL.

Destarte, o pleito da Fazenda frente a Suprema Corte aparenta ser a última oportunidade de reverter um precedente desfavorável, após a dispensa do uso dos meios convencionais, a União recorre ao STF para assegurar seu interesse arrecadatório.

Esse é o entendimento de Derzi, Lobato e Teixeira (2021, p. 196), que consigna que “os caminhos abertos pelo sistema jurídico nacional são vários. A inércia da União é que não se justifica, muito menos poderá comprometer instituto constitucional de tão alta relevância, como a coisa julgada”.

Ao reconhecer a repercussão geral da matéria do Recurso Extraordinário nº 955.227 (Tema de Repercussão Geral nº 885), o Ministro Relator Roberto Barroso consignou que:

“Entendo que a matéria possui relevância econômica, porque, de um lado, está o interesse da Administração Tributária de arrecadar recursos para a

manutenção do Estado e para promoção e defesa dos direitos fundamentais. Além do dever de promover uma cobrança isonômica entre aqueles que manifestam semelhante capacidade contributiva, questão que tem reflexos inclusive sob o ponto de vista concorrencial. De outro, está posta a salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, notadamente a coisa julgada e a segurança jurídica. Como se trata de uma contribuição social sobre o lucro, os valores envolvidos são expressivos tanto sob a perspectiva do Estado quanto sob a do contribuinte. Sob o ponto de vista do contribuinte, o resultado definirá se ele deve voltar a pagar o tributo que não mais pagava por força de título judicial transitado em julgado, o que gera óbvios reflexos patrimoniais.

Penso que está presente também o requisito da relevância social, porque a situação tem grande potencial de ser replicada em outros casos nos quais se discuta a constitucionalidade de uma relação jurídico-tributária, e que ocorra, ou já tenha ocorrido, decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a mesma matéria [...]

Por fim, a relevância jurídica está em definir qual o efeito das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a eficácia futura da coisa julgada formada nas relações continuativas. A Corte é hoje o intérprete final de parte expressiva dos litígios em matéria tributária, como se observa do grande número de casos relevantes já julgados e à espera de julgamento. Sendo assim, o tema se apresenta como um dos mais relevantes nesse campo, especialmente por dizer diretamente com a interpretação dos dispositivos constitucionais que disciplinam os efeitos de suas próprias decisões e a extensão da proteção constitucional à coisa julgada. Não é demais dizer que, possivelmente, essa hoje é uma das controvérsias constitucionais mais importantes sobre coisa julgada ainda pendente de manifestação por esta Corte”.

Por fim, resta analisar o posicionamento que vem sendo formado pela maioria da Corte, bem como confrontá-lo com o que foi exposto.

3.4 O IMINENTE POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A SER FORMADO NOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL NºS 881 E 885

Em que pese os Temas de Repercussão Geral nºs 881 e 885 ainda não terem seus respectivos julgamentos concluídos até o presente momento, a maioria do STF já se posicionou pelo rompimento automático da coisa julgada após provimento jurisdicional em sentido contrário emanado pela Suprema Corte em sede de controle concentrado, e a expectativa é que o controle difuso em sede de Repercussão Geral tenha o mesmo efeito.

Durante o Plenário Virtual realizado entre os dias 22 a 30.09.2022, o Ministro Luís Roberto Barroso, Relator do Tema nº 885, apresentou minuta de voto entendendo pela relativização da coisa julgada, e fundamentando tal posicionamento com base nas hipóteses de limitação da coisa julgada previstas no Código de Processo Civil de 2015.

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

quando houver entendimento do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade concentrado e difuso. Os arts. 525, § 12; e 535, § 5º, do CPC/2015, preveem a inexigibilidade de obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido como incompatível com a Constituição”.

O entendimento do Ministro Barroso vai de encontro com o que foi exposto no presente estudo, especialmente porque os instrumentos processuais citados são justamente uma exceção a *res judicata*, para que a parte interessada realize o rompimento da coisa julgada caso visualize hipótese para tanto.

Isto é, o Código de Processo Civil/2015, de fato, relativizou a estabilidade da coisa julgada, porém o fez dando instrumentos que devem ser aplicados por vontade das partes, visto que, do contrário, não seria necessário existir a previsão para ajuizamento de rescisória fundada decisão em sede de controle concentrado ou difuso em repercussão geral, se a própria decisão já interrompe os efeitos do trânsito em julgado.

Ainda, o Ministro Barroso entendeu que o cenário atual causa prejuízo a livre concorrência e a isonomia, porquanto alguns contribuintes detêm coisa julgada que lhes exime de recolher a CSLL, o que lhes dá vantagem financeira e econômica.

“Assim, após 2007, a manutenção das sentenças transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL – em relação a fatos geradores posteriores a esse ano - revela discrepância passível de violar a isonomia tributária, diante do tratamento desigual, bem como da livre concorrência. Isso porque o contribuinte dispensado do pagamento de tributo por sentença transitada em julgado ostenta vantagem competitiva em relação aos demais, uma vez que não destina parcela de seus recursos a essa finalidade - situação diferente da de seus concorrentes que são obrigados a pagar -, de modo a baratear os custos de sua estrutura e produção. Em resumo: (i) há pessoas jurídicas que não pagam CSLL com respaldo em sentenças transitadas em julgado; (ii) a maioria das pessoas jurídicas permanece com a obrigação de pagar o referido tributo, uma vez que não possui decisões transitadas em julgado a elas favoráveis; (iii) esta Corte se manifestou ao longo da década de 90 e dos anos 2000 diversas vezes, em controle difuso, anteriormente à repercussão geral, pela constitucionalidade da instituição da CSLL; (iv) apenas em 2007, na ADI 15, o Plenário proferiu acórdão vinculante e erga omnes, declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88

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

O Ministro fundamentou o posicionamento sob a tese de que a coisa julgada que altera ou declara inexistente relação tributária apenas produzirá efeitos enquanto o contexto fático e jurídico da relação permanecer idêntico, de modo que sua eficácia

cessará quando alterado o plano fático ou jurídico, por exemplo, por pronunciamento do STF sobre a matéria em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso em repercussão geral.

Tal posicionamento parece ter priorizado os princípios da isonomia e da livre concorrência em detrimento do princípio da segurança jurídica, o qual possui o mesmo patamar constitucional e é também relevante para o investimento privado no país.

O Ministro Fachin, Relator do Tema nº 881, votou em sentido semelhante ao analisar o caso concreto daqueles autos, dando enfoque também ao princípio da isonomia:

“Conclui-se, portanto, que a coisa julgada material formada no processo 127/1989, aviado na Seção Judiciária do Estado do Ceará, teve sua eficácia temporal limitada ao advento da publicação da ata de julgamento da ADI indigitada, nos termos do art. 28 da Lei 9.868/1999. Isto porque a pronúncia do juízo definitivo de constitucionalidade possui aptidão para modificar o estado de direito de ato decisório, que verse sobre relação jurídica de trato continuado.

Ademais, por força dos princípios da legalidade e da isonomia, a partir da referida publicação a Administração Tributária tem sua atividade plenamente vinculada ao lançamento tributário das exações tributárias referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na espécie, independentemente de propositura e procedência de ação revisional”.

A similaridade dos entendimentos que vêm sendo formados tende a ocorrer para que se evite nova situação anti isonômica a ser criada pelo próprio STF, visto que, caso as teses a serem fixadas diverjam, poderá ocorrer situação onde relações tributárias deixem de sofrer os impactos de provimento do STF apenas em razão do instrumento processual utilizado (método de controle concentrado ou difuso em repercussão geral).

A proximidade dos entendimentos os leva a incorrerem nas mesmas controvérsias, especialmente o afastamento do princípio da segurança jurídica.

Ainda se aguarda a conclusão de ambos os Temas, porém é provável que o entendimento esposado pelos relatores se sagre vitorioso, e certamente causará impactos no orçamento de muitos contribuintes.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, entende-se que, ainda que apresente eventual contrariedade ao princípio da isonomia e da igualdade, a coisa julgada tributária merece prosperar nos moldes em que opera na data do presente estudo, seja pela proteção ao próprio instituto e à segurança jurídica, ou seja pelo fato de que a legislação infraconstitucional já dispõe de métodos adequados para limitar os efeitos da *res judicata*.

Isto é, conforme visto, a União poderia se valer, por exemplo, da ação revisional para desfazer a coisa julgada firmada por alguns contribuintes no sentido da

inconstitucionalidade da CSLL, de modo que o provável acolhimento da pretensão da União nos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal representará verdadeira correção do Judiciário quanto à inércia da Fazenda em assegurar seu direito arrecadatório.

De todo modo, vale destacar que a decisão a ser emanada pelo STF possui enorme relevância no mercado econômico, especialmente pelo fato de que os contribuintes que detém coisa julgada eximindo-os do pagamento da CSLL deverão começar a recolher o tributo, o que afetará substancialmente o orçamento dessas pessoas jurídicas.

A decisão ainda servirá de fundamento para que o Fisco proceda com a cobrança imediata de tributos em situações análogas ao caso da CSLL.

No entendimento do presente estudo, é temerária a superação da coisa julgada de maneira automática, sem que haja qualquer movimento processual por parte dos Fisco.

Tal insegurança jurídica, no entender desta pesquisa, levará o contribuinte a observar com mais atenção os posicionamentos da Suprema Corte, de modo a evitar ser pego de surpresa por uma cobrança a qual fora anteriormente eximido de adimplir por decisão judicial.

Todavia, essas são apenas as considerações desta pesquisa, e o entendimento que vem sendo firmado pelo STF, caso se converta de fato na decisão de rompimento automático da coisa julgada em casos de controle de constitucionalidade concentrado ou difuso em sede de repercussão geral, deverá ser respeitado e obedecida, em homenagem a autoridade da Suprema Corte, e aos fundamentos apontados pelos Ministros.

5 REFERÊNCIAS

AI 791071 AgR-ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014

APPOLINÁRIO, F. **Metodologia Científica**, ed. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2016. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522122424/>.

BARBOSA MOREIRA, J. C. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. V, p. 108-117

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **REsp n. 1.118.893/MG**, relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, julgado em 23/3/2011, DJe de 6/4/2011

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **REsp n. 462.963/DF**, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/6/2005, DJ de 5/9/2005, p. 339.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **REsp n. 544.460/DF**, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 662

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **RE 955.227 RG**, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, publicado em 27.04.2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **RE nº 592.912 AgR**, Relator Ministro Celso de Mello. Segunda Turma do STF. Julgado em 03/04/2012, Dje 21.11.2012

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Súmula 239. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.**

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Súmula 343. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais**

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Súmula 514. Admite-se ação rescisória contra sentença transitada julgado, ainda que contra ela não se tenha esgotado todos os recursos.**

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Voto do Ministro Edson Fachin no RE 949.297, 06.05.2022,** disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Voto do Ministro Luis Roberto Barroso no RE 955.227,** 30.09.2022, disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>

DELLORE, L. **Estudos sobre coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5604-2/>.

DERZI, M. A. M; LOBATO, V. S; TEIXEIRA, T. C.; **Da Coisa Julgada como Direito Fundamental Constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização.** In: MATA, J. C.; BERNARDES, F. C.; LOBATO, V. S. (org.) **Tributação na sociedade moderna**, v.2 Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 196, 198/199.

DINAMARCO, C. R. **Relativizar a coisa julgada material**. Revista da Escola Paulista de Magistratura, v.2, n.2, p. 7-45, jul-dez. 2001.

ELPÍDIO, D., **Novo Código de Processo Civil Comentado**, 3 ed. São Paulo, Atlas, 2018. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016734/>.

Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, Tribunal Pleno, publicado em 10.02.1945.

LIEBMAN, E. T. **Eficácia e autoridade da sentença**, BUZALD, A; AIRES, B. (trad.) Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MUNHOZ, F. S., **Coisa julgada em matéria tributária: limites objetivos e temporais**. Orientador: Professor Doutor Renato Lopes Becho. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC, São Paulo, 2019.

NERY JR., N.; NERY, R. M. A. **Código de Processo Civil comentado**. 16. ed. São Paulo, Thomson Reuters; RT, 2016. p. 1413

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado da ação rescisória: das sentenças e das outras decisões. Atualizado por Nelson Nery Jr. e Georges Abboud. São Paulo: RT, 2016.

SÁ, R. M. **Manual de direito processual civil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SOUZA, F. D. C., **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária (à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 111-115.

ZAVASCKI, T. A. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. Orientador: Professor Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. 2000. p. 100 e 108. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2000.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Pedro Nabuco de Araujo


discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 3182880-9, período matutino, turma D, tendo realizado o TCC com o título: Limitação da Coisa Julgada no Direito Tributário, especialmente sob a ótica dos Temas nºs 881 e 885/STF

sob a orientação do(a) Professor(a) Sérgio de Souza Zocratto

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 11 de Novembro de 2022.

Documento assinado digitalmente
 PEDRO NABUCO DE ARAUJO
Data: 11/11/2022 00:03:26-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Assinatura do discente

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Material Bibliográfico: Artigo Científico Monografia

Graduação em Direito

Título do Trabalho: Limitação da Coisa Julgada no Direito Tributário, especialmente sob a
ótica dos Temas nºs 881 e 885/STF

Nome do Autor(a): Pedro Nabuco de Araujo

E-mail: pedro_nabuco@hotmail.com.br

Este e-mail pode ser divulgado SIM NÃO

Orientador(a): Sérgio de Souza Zocratto


Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, AUTORIZO NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe o nome do periódico)

Outros (justificar):

São Paulo, 11 de Novembro de 2022 .

Documento assinado digitalmente
 PEDRO NABUCO DE ARAUJO
Data: 11/11/2022 00:14:55-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Assinatura do(a) Autor(a)