

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

VINICIUS AHNERT FREITAS

**AS REPERCUSSÕES DO TEMA 881 DO STF NAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS  
TRANSITADAS EM JULGADO**

VITÓRIA  
2025

VINICIUS AHNERT FREITAS

**AS REPERCUSSÕES DO TEMA 881 DO STF NAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS  
TRANSITADAS EM JULGADO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito parcial para aprovação na disciplina Projeto de Conclusão de Curso. Orientador: Antonio Leal de Oliveira.

VITÓRIA  
2025

VINICIUS AHNERT FREITAS

**AS REPERCUSSÕES DO TEMA 881 DO STF NAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS  
TRANSITADAS EM JULGADO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito parcial para aprovação na disciplina Projeto de Conclusão de Curso. Orientador: Antonio Leal de Oliveira.

Aprovado em \_\_\_\_ de julho de 2025.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Professor Antonio Leal de Oliveira.  
Faculdade de Direito de Vitória  
Orientador

---

Professor(a) Faculdade de Direito de  
Vitória

## **AGRADECIMENTOS**

Com imensa gratidão, venho agradecer às pessoas que, de diferentes formas, foram pilares essenciais em minha jornada. Primeiramente, a Deus, pela vida, pela força e pela fé que me guiaram em cada passo. A sua benção esteve presente em todos os momentos, iluminando meu caminho, concedendo sabedoria e resiliência para superar os desafios e celebrar as conquistas, sendo toda honra e glória dada ao Criador por essa jornada.

À minha família, meu porto seguro e a fonte inesgotável de amor e apoio, expresso minha eterna gratidão, aos meus pais, pelo incentivo incansável e pelos sacrifícios feitos para que eu pudesse alcançar meus objetivos. Ao meu irmão, que mesmo distante sempre me apoiou com muito amor, e a todos os meus familiares, pelo carinho e por serem o meu apoio que me manteve firme, pois o amor de vocês foram um combustível essencial para persistir e chegar até aqui.

Por fim, um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Antonio Leal de Oliveira, pela paciência e dedicação, mesmo diante de tantas intercorrências que tivemos ao longo da produção do trabalho, conseguimos nos unir e realizar um ótimo trabalho de conclusão. Estendo meus agradecimentos à Faculdade de Direito de Vitória, por proporcionar um ambiente de excelência acadêmica, com recursos e um corpo docente qualificado que contribuíram significativamente para minha formação e para a concretização deste projeto.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar as repercussões do Recurso Extraordinário 949297, que ensejou o Tema 881 do STF. Com esse objetivo, a pesquisa se vale do método dedutivo, bem como utiliza diferentes técnicas de pesquisa, como o estudo de caso, a revisão de literatura e documental. Dessa forma, a pesquisa se atenta às teses de repercussão geral estabelecidas pelo Supremo, em que foi determinado que sentenças baseadas em inconstitucionalidade incidental não são automaticamente desconstituídas por uma declaração posterior de constitucionalidade do tributo pelo STF, contudo, decisões em ações diretas ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos de coisas julgadas anteriores em relações tributárias de trato sucessivo. Diante dessas teses, especialmente a segunda que gerou maior discussão, o trabalho dedica parte do seu estudo ao instituto da coisa julgada, e a possibilidade ou não da sua desconstituição automática adotada pelo STF. Ademais, analisa o julgamento de mérito da decisão, de forma que fique clara a ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da isonomia. Por fim, discute-se a opção pela não modulação dos efeitos, e seus contra-argumentos.

**Palavras-chave: tema 881 STF; coisa julgada; segurança jurídica; isonomia; modulação de efeitos.**

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the repercussions of Extraordinary Appeal 949297, which led to STF Theme 881. To achieve this, the research employs the deductive method, utilizing various research techniques such as case studies, literature reviews, and document analysis. Thus, the research focuses on the general repercussion theses established by the Supreme Federal Court. These theses determined that judgments based on incidental unconstitutionality are not automatically overturned by a subsequent declaration of the tax's constitutionality by the STF. However, decisions in direct actions or under general repercussion automatically interrupt the effects of previous *res judicata* in successive tax relations. In light of these theses, especially the second one, which generated more debate, the study dedicates part of its analysis to the concept of *res judicata* and the possibility (or lack thereof) of its automatic annulment as adopted by the STF. Furthermore, it analyzes the judgment's merits to clarify the balancing act between the principles of legal certainty and equality. Finally, the decision not to modulate the effects and the counter-arguments to this choice are discussed.

**Kew-words: STF Theme 881; res judicata; legal certainty; equality; modulation of effects.**

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>A COISA JULGADA E SUA “QUEBRA” AUTOMÁTICA.....</b>	<b>11</b>
2.1	O INSTITUTO DA COISA JULGADA.....	11
2.2	O TRATAMENTO DA COISA JULGADA NO TEMA 881.....	16
<b>3</b>	<b>O JULGAMENTO DA CORTE.....</b>	<b>19</b>
3.1	O CASO CONCRETO E SUA REPERCUSSÃO GERAL.....	19
3.2	O MÉRITO DO TEMA 881.....	20
<b>4</b>	<b>A (NÃO) MODULAÇÃO DE EFEITOS.....</b>	<b>27</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>32</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 foi promulgada após um período de grandes incertezas no cenário brasileiro, época em que o regime militar reprimia os direitos fundamentais dos cidadãos, legalmente, retirando os direitos dos textos legais, ou simplesmente não os colocando em prática.

Diante desse cenário, a nova Carta Magna inovou com um viés garantista, conforme o professor Pedra (2006) faz destaque às cláusulas pétreas, que protegem os princípios constitucionais que enquadram uma série de direitos fundamentais aos cidadãos, e estão revestidos com uma proteção constitucional posta no artigo 60, §4, com o impedimento de propostas que tendem a abolir esses direitos fundamentais.

Ademais, tratando dessa gama de direitos, faz-se valer a notoriedade dada pela nova Carta ao Supremo Tribunal Federal, pois, tratando da antiga Constituição de 1967, ela não ditava a missão de guardar a Constituição, tal como se encontra expressamente no art 102 da nova Carta Magna.

Nesse contexto, observa-se a garantia constitucional preconizada no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Republicana (BRASIL, 1988), no qual prescreve que a lei não prejudicará a coisa julgada, ressaltando que a proteção citada anteriormente acolhe esse direito.

Dessa forma, o primeiro capítulo do presente trabalho focar-se-á no estudo do instituto da coisa julgada, enquanto direito fundamental protegido pelas cláusulas pétreas, bem como a sua aplicação prática no caso condutor da pesquisa, o Tema 881 do STF, inclusive a possibilidade da "quebra" automática da coisa julgada.

Nesse sentido, é pertinente tratar do conceito de coisa julgada, que no entendimento de Ribeiro (2024), trata-se de uma decisão de mérito, proferida em cognição exauriente, após o devido processo legal com todos os recursos previstos na legislação processual, foi reconhecido com a entrega definitiva da tutela jurisdicional,

não mais suscetível a recursos. A intangibilidade da coisa julgada garante a segurança jurídica e contribui para a preservação do Estado Democrático de Direito.

Portanto, é imperiosa a atenção ao Supremo Tribunal Federal, ente máximo do Poder Judiciário, pela sua missão de guardião da constituição, ao julgar matérias relacionadas com os direitos fundamentais, como a proteção à coisa julgada.

Em seguida, no segundo capítulo do trabalho, o julgamento do Tema 881 em si será analisado, primeiramente o exame do RE nº 949297, o caso concreto que ensejou na discussão do Tema 881, bem como a análise da sua repercussão geral. Posteriormente, o estudo vai se aprofundar no mérito do debate, ponderando argumentos de ambos os lados dos ministros e estudiosos no assunto.

Nesse viés, tratando de questões tributárias, quando um contribuinte favorecia-se de um entendimento do STF e esse entendimento fora alterado posteriormente, somente a União, com uma das exceções específicas da legislação, poderia quebrar essa coisa julgada.

Todavia, atenta-se ao caso identificado pelo tema 881 (RE nº 949297) STF, este em que o Supremo Tribunal Federal entendeu por mitigar a intangibilidade da coisa julgada sem a necessidade de ação rescisória, permitindo que uma decisão transitada em julgada pudesse ser alterada pela superveniência de entendimento do Supremo Tribunal Federal, a partir da publicação do novo entendimento.

Tal decisão, com todo o respeito ao guardião da Constituição Federal, levanta discussões a respeito da coisa julgada e por conseguinte o artigo 5, inciso XXXVI da Constituição Republicana (BRASIL, 1988) e o sopesamento com os demais princípios constitucionais.

Por fim, o terceiro capítulo da pesquisa vai se ater à modulação de efeitos, com vistas a elucidar o mecanismo, bem como compreender a opção pela não modulação dos efeitos da decisão no caso em tela, e seus contra-argumentos.

Portanto, o presente trabalho, na compreensão do tema 881 do STF, perpassa pelo método dedutivo, partindo de premissas gerais para chegar a conclusões particulares, na tentativa de analisar a decisão em tela, acerca do trânsito em julgado, da segurança jurídica, da modulação de efeitos, a partir desses conceitos pré-existentes na aplicação do caso concreto.

Por fim, também se utiliza diversas técnicas, a exemplo do estudo de caso concreto, a análise por meio de uma revisão de literatura, de importantes doutrinadores acerca do panorama geral a qual o caso se enquadra, da decisão do tema 881, e documental utilizando legislação vigente, bem como decisões dos tribunais superiores para a confecção do presente trabalho.

Diante do exposto, elege-se como pergunta de pesquisa: Quais são as repercussões decorrentes da decisão do Tema 881 pelo Supremo Tribunal Federal acerca da coisa julgada nas decisões tributárias transitadas em julgado?

## 2 A COISA JULGADA E SUA “QUEBRA” AUTOMÁTICA

### 2.1 O INSTITUTO DA COISA JULGADA

Ante o esmiuçar da coisa julgada, cabe compreender o rol em que esta está inserida, os direitos fundamentais, e o revestimento que este possui, as cláusulas pétreas.

Conforme a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais" (Art. 60, §4º, IV).

O dispositivo constitucional acima refere-se às cláusulas pétreas, que são normas constitucionais revestidas de uma proteção que impede a deliberação que tende a abolir esses direitos, ou seja, restringir esses assuntos resguardados por essa cláusula.

Abordando esses direitos, Vasconcelos Neto e Pereira Júnior (2022), ao tratarem das medidas sanitárias no período da COVID-19, comentam a incompetência dos entes federativos em inovar o ordenamento jurídico restringindo direitos fundamentais constitucionais.

Nesse tema, o importante professor Pedra (2006, p. 137) destaca:

As cláusulas pétreas constituem um núcleo intangível que se presta a garantir a estabilidade da Constituição e conservá-la contra alterações que aniquilem o seu núcleo essencial, ou causem ruptura ou eliminação do próprio ordenamento constitucional, sendo a garantia da permanência da identidade da Constituição e dos seus princípios fundamentais.

Dessa forma, compreende-se a relevância do “núcleo intangível” que as cláusulas pétreas protegem, pois perpassa pela própria identidade constitucional que o constituinte originário propôs, a exemplo dos direitos fundamentais.

Tratando dos direitos fundamentais, o professor Pedra (2018, p. 9) aborda:

Do ponto de vista formal, os direitos fundamentais constituem as matrizes de todos os demais, dando-lhes fundamento, e sem eles não se pode exercer muitos outros. Os direitos fundamentais estão garantidos pela Constituição, que dá origem e validade a todas as demais leis que criam ou garantem os demais direitos.

Logo, diante do exposto, observa-se o grau de importância dos direitos fundamentais sendo normas que asseguram ao indivíduo e à sociedade direitos mínimos que possibilitam vida digna, relacionados com a proteção da dignidade da pessoa humana.

Ademais, funcionam como garantidores de outros direitos porque estabelecem um conjunto mínimo de proteções que devem ser respeitadas pelo Estado e pela sociedade. Isso significa que, ao garantir o respeito aos direitos fundamentais, outros direitos também são protegidos.

No que diz respeito aos direitos fundamentais, destaca-se a coisa julgada. De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (Art. 5º, XXXVI).

Portanto, como expresso na Carta Magna de nosso país, e exposto anteriormente, a lei está vedada em prejudicar a coisa julgada, e esse direito fundamental está assegurado com a proteção pétrea do constituinte originário.

Este direito, no entendimento de Lourenço (2021), é a entrega estatal de uma decisão jurídica estável, não mais sujeita a recursos, diante da demanda de um caso concreto.

Nesse sentido, a coisa julgada encontra respaldo do Código de Processo Civil, CPC, (BRASIL, 2015), dessa forma, observa-se o artigo 502 "Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso."

Diante do exposto, percebe-se a denominação legal “coisa julgada material”, e dessa forma, faz-se necessário o estudo e diferenciação da coisa julgada material e da formal.

Nesse sentido, Gajardoni et al. (2025, p. 613) explicam:

b) coisa julgada formal é a imutabilidade da decisão no próprio processo em que foi prolatada, não se admitindo mais reforma (a coisa julgada formal atinge qualquer decisão final, seja a que aprecie o mérito, seja a que extinga o processo sem mérito; logo, inclusive as decisões terminativas/processuais);

c) coisa julgada material é a imutabilidade e indiscutibilidade da decisão não só no processo em que foi proferida, como também em qualquer outro processo (ela só atinge as decisões em que houve apreciação do mérito).

Logo, conclui-se que a coisa julgada formal é formada no mesmo processo da decisão proferida, conferindo a imutabilidade dessa discussão dentro dos autos do processo, inclusive decisões que não são de mérito.

Por outro lado, a coisa julgada material, foco deste trabalho, é a que detém maior relevância considerando que sua esfera de influência extrapola a dos autos daquele processo, conferindo imutabilidade e indiscutibilidade da decisão, porém só é formada quando a decisão analisa e julga o mérito da questão.

Nesse contexto, a coisa julgada encontra limites objetivos estabelecidos pelo CPC (BRASIL, 2015):

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Acerca dos limites objetivos da coisa julgada, Bermudes (2019) trata do tema concluindo que diante de tamanha imponente que a coisa julgada material possui, apenas uma das três partes de uma sentença (relatório, a fundamentação e o dispositivo), que é o dispositivo, recai a coisa julgada, estritamente sobre os pedidos, que é a questão principal da lide.

Além disso, os autores Gajardoni et al. (2025), ao tratarem do art 503, §1, abordam que esse parágrafo foi uma ampliação dos limites objetivos da coisa julgada, comparando com o antigo CPC de 73, pois, preenchidos os requisitos legais, abarcam na coisa julgada material as questões prejudiciais, que de fato, necessariamente precisam ser decididas antes de decidir o mérito da questão

Ainda merece destaque os limites subjetivos da coisa julgada, a qual o CPC (BRASIL, 2015) positiva em seu artigo 506: “A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”.

Acerca disso, Bermudes (2019, p. 162) expõe:

A coisa julgada não pode ter eficácia de tal alcance que envolva pessoas estranhas à relação processual na qual se formou. Há de ser contida nos seus efeitos, de modo a não atingir terceiros estranhos à atividade jurisdicional de que emergiu.

Resta claro, pela previsão legal e pela fala do autor, que a eficácia da coisa julgada não pode prejudicar um terceiro estranho à relação processual que deu origem ao trânsito em julgado, por ausência de participação no contraditório, não haveria ampla defesa, violando graves direitos constitucionais.

Entretanto, é possível observar uma mudança da escrita do artigo do CPC/15 para o CPC/73, como exaltam os autores Gajardoni et al. (2025), pois antes não poderia

prejudicar nem beneficiar terceiros, e a redação atual veda apenas que terceiros se prejudiquem.

Dessa maneira, diante da alteração do texto legal, é possível concluir que terceiros possam ser beneficiados, porém o tema ainda não é pacificado de qual maneira esses terceiros poderiam se beneficiar desses trânsitos em julgados.

Ademais, outro artigo do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) merece destaque:

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.

Dado o exposto, verifica-se o entendimento dos autores Gajardoni et al. (2025, p. 613):

Contudo, ainda que haja divergência na doutrina, a posição que prevalece é de que também há coisa julgada nas relações continuativas. A distinção que existe não está no direito processual, mas, sim, no direito material, que é dinâmico – exatamente porque, sendo relação que se prolonga no tempo, é passível de alteração. Tanto é assim que o próprio Código aponta ser possível a modificação desde que sobrevenha “modificação no estado de fato ou de direito”.

Nesse sentido, há quem defenda que pelo fato das relações continuadas permanecerem sendo modificadas ao longo do tempo, não haveria coisa julgada. Entretanto, essa vertente é minoritária, e como os autores expõem, o entendimento majoritário é de que nas relações jurídico continuadas, a coisa julgada pode ser revisada se, em momento posterior, ser alterado ou o estado de direito ou o estado fático, de quando foi feita a coisa julgada.

Resta claro que o principal objetivo deste direito não se limita à “justiça”, pois essa pode ser controversa, mas sim a busca pela segurança jurídica, através da estabilidade das questões levadas ao detentor do poder jurisdicional.

Na tratativa do instituto da coisa julgada, cabe ressaltar sua importância, todavia, lembrar que nenhum direito é absoluto no ordenamento jurídico brasileiro, acerca disso, discorre Sales (2010, p. 96):

O instituto da coisa julgada é importante para garantir o princípio da segurança jurídica nas relações processuais, tornando os julgados imutáveis e estáveis. Todavia, o ordenamento jurídico apresenta algumas hipóteses capazes de desconstituir a coisa julgada. Por exemplo, é possível checar isso em uma ação rescisória (conforme as hipóteses) prevista no artigo 485 do Código de Processo Civil.

Diante do exposto, vale ressaltar a segurança jurídica a qual a coisa julgada promove para o corpo social, garantindo a estabilidade dos assuntos que tornaram-se trânsito em julgado. Entretanto, também é necessária atenção à existência de situações, que estão previstas e codificadas no ordenamento jurídico que permitem a quebra da coisa julgada, como a ação rescisória, exemplificada acima.

## 2.2 O TRATAMENTO DA COISA JULGADA NO TEMA 881

Adentrando ao caso, foco do presente trabalho, observa-se a decisão do Tema 881 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal em que foram encapadas duas teses (BRASIL, 2023):

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.

Dessa forma, a primeira tese deixa claro que a coisa julgada formada em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à repercussão geral, não vai se quebrar “automaticamente”, mesmo nas relações jurídicas continuadas no tempo.

Nessa primeira tese, compreende-se que a segurança jurídica adquirida pela coisa julgada foi valorizada, pois, na hipótese de um contribuinte que tenha uma decisão

com trânsito em julgado em seu favor, e posteriormente o STF decida no entendimento contrário ao que foi decidido, em controle incidental de inconstitucionalidade, anterior a repercussão geral, não vai ser desconstituída automaticamente.

Nesse sentido, mesmo tratando-se de uma relação jurídica de trato continuado, e com uma modificação jurídica de entendimento incidental superveniente, será necessária o ajuizamento de ação rescisória pela Fazenda Pública, não se desconstituindo “automaticamente”.

Em outro viés, a segunda tese firma entendimento da quebra “automática” da coisa julgada tributária, em decisão superveniente divergente em ação direta ou em sede de repercussão geral, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a natureza do tributo, contada a partir da publicação da ata de julgamento.

Acerca disto, as palavras do Min. Luís Roberto Barroso (2024, p. 11) elucidam o pensamento da corte na adoção da tese, no RE 949297 ED-QUARTOS / CE, acerca do tema de repercussão geral 881:

Nessa mesma linha, frisei, ao proferir meu voto, que as decisões declaratórias transitadas em julgado fazem norma com efeitos futuros para aquelas relações jurídicas que tutelam. Essas normas vigem por tempo indeterminado sob a condição de que o contexto fático e jurídico permaneça exatamente o mesmo, assim como ocorre com as leis produzidas pelo Legislativo. A coisa julgada não pode servir como salvoconduto inalterável a fim de ser oponível eternamente pelo jurisdicionado somente porque lhe é favorável. Alterado o contexto fático e/ou jurídico, com o pronunciamento desta Corte em repercussão geral ou em controle concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem se adaptar. Aplica-se, aqui, a lógica da cláusula rebus sic stantibus

Diante do exposto, percebe-se a preocupação da corte do benefício indevido do contribuinte, valendo-se da coisa julgada em que o parâmetro jurídico era outro, pois como exposto anteriormente, não se trata de direito absoluto, motivo pela qual há na legislação hipóteses para a sua desconstituição, não sendo uma delas de forma “automática” que o STF adotou.

Nesse viés, os autores Gajardoni et al. (2025) entendem que as decisões dos Temas 881 e 885 do STF adicionaram, pela via jurisprudencial, na própria conceituação do instituto da coisa julgada os limites temporais. Dessa forma, os autores entendem que todas as decisões transitadas em julgado em relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, não são eternas, estando condicionadas ao STF manter a tese a qual a decisão foi proferida.

Portanto, é pertinente ponderar que o instituto da coisa julgada que foi concebido no intuito de gerar segurança jurídica, não oferece uma estabilidade nas relações tributárias de trato contínuo, pois uma decisão superveniente em ação direta ou em sede de repercussão geral, podem desconstituir “automaticamente” a coisa julgada.

### 3 O JULGAMENTO DA CORTE

#### 3.1 O CASO CONCRETO E SUA REPERCUSSÃO GERAL

O “leading case” que ensejou a discussão do Tema 881 de repercussão geral, foi o Recurso Extraordinário 949297 (BRASIL, 2023), que foi interposto pela União em face do acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

O caso concreto, trata da tentativa da empresa TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A conseguir ordem judicial para continuar não recolhendo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei 7.689/88.

Pois, no mandado de segurança impetrado em 1989 e com trânsito em julgado em 1992, foi declarada a inconstitucionalidade, em sede incidental, da lei supracitada, entre outros fundamentos, por erro formal, em que a matéria carecia de lei complementar e foi feita pelo procedimento de lei ordinária.

Entretanto, ocorreu que em momento posterior, em 2007, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o CSLL era constitucional no julgamento da ADI 15.

Nesse contexto, cabe analisar o percurso do processo. O Juízo de primeiro grau negou o pedido da empresa para não recolher a CSLL e impedir a Receita Federal de aplicar sanções, entendendo que a alteração legislativa posterior, reconhecida como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, autorizava a cobrança, mesmo com decisão anterior favorável à empresa.

No entanto, em apelação no mandado de segurança, a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região reformou a sentença, reconhecendo que a empresa estava protegida pela coisa julgada, já que havia decisão anterior definitiva que declarava a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988.

Inconformada, a União recorreu ao STF, alegando violação de princípios constitucionais e defendendo a relativização da coisa julgada, citando a Súmula 239 do STF.

Com este panorama, o Ministro Edson Fachin no RE 949297 RG / CE, (BRASIL, 2016) defendeu a existência de repercussão geral sobre diversos aspectos. No sentido constitucional, pelo tema tratar da análise de constitucionalidade nas modalidades abstrata e concreta dos atos normativos. Na seara jurídica, o Ministro Edson Fachin (2016, p. 2) versa acerca da questão controvertida :

O tema jurídico controvertido é o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF.

Ademais, aborda que o tema reflete em aspectos econômicos, pelo lado da receita da União e por um possível desequilíbrio concorrencial entre os contribuintes. Por fim, o Ministro Fachin (2016, p. 6) alude reflexos no corpo social:

Enfim, na esteira social, coloca-se em questão o próprio consentimento fiscal entre os concidadãos da comunidade política constituída em pacto constituinte, sob o prisma da equidade tributária horizontal. Por outro lado, correlaciona-se a presente temática com legítimas expectativas de previsibilidade dos atos jurisdicionais por parte do corpo social.

Diante desta fundamentação, a repercussão geral foi acatada por unanimidade pela Suprema Corte.

### 3.2 O MÉRITO DO TEMA 881

Diante da análise do “leading case” e sua repercussão geral, cabe a análise minuciosa do caso, que é o foco do presente trabalho. Eis a descrição do tema 881 (RE nº 949297) do STF (BRASIL, 2023):

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

Na esteira da análise dos fundamentos da decisão, com o fito de aprofundar o estudo, é possível estabelecer um paralelo entre o tema acima com o 885, em que o Min. Luís Roberto Barroso, sendo o relator do Recurso Extraordinário nº 955227, em que se reconheceu a repercussão geral do Tema 885, realizou um pronunciamento que em muito agrega o estudo do Tema 881.

Inclusive, é possível a associação dos temas visto a fala do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 949297 / CE (2023, p.6): "entendia que as teses de julgamento dos temas n. 881 e n. 885 deveriam ser uniformes, para garantir segurança jurídica e evitar interpretações divergentes quanto ao tema de fundo".

Logo, retornando às considerações do Ministro Barroso no RE nº 955227 RG (2016, p.5):

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.

Depreende-se da posição acima a preocupação quanto ao tratamento isonômico entre contribuintes que apresentam a mesma situação jurídica no que diz respeito à capacidade contributiva.

Neste ditame, faz-se necessário o estudo da isonomia, princípio constitucional, amplamente consagrado, em diversos âmbitos da Constituição (BRASIL, 1988), com especial destaque ao caput do artigo 5º, este que elenca o rol de direitos fundamentais, protegidos pelas cláusulas pétreas:

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:

Acerca desse princípio, Saleme (2022) conceitua a isonomia, descrevendo que versa acerca de um tratamento igual para pessoas em situações semelhantes. Ademais, aborda a classificação de isonomia material e formal.

Nesse viés, a isonomia formal diz respeito à igualdade de direitos, perante o ordenamento jurídico, preconizada pelo artigo 5º da Carta Magna, como exposto anteriormente.

Já a isonomia material, Saleme (2022, p. 180) esclarece:

Conhecida como igualdade real, foi proposta por Montesquieu, o qual informava ser a verdadeira igualdade aquela que trata igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, repetida por Rui Barbosa em sua famosa Oração aos moços. Trata da igualdade baseada em fatores determinados, a exemplo das diferenças materiais, como entre os sexos.

Nesse sentido, depreende-se das palavras do autor que essa isonomia material diz respeito à igualdade no próprio tratamento de acordo com as pessoas na mesma condição.

Dado o exposto, visto o papel de destaque que o princípio da isonomia possui no ordenamento jurídico constitucional, observa-se inclusive quanto a cobrança tributária, como se mostra a seguir na Constituição (BRASIL, 1988):

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

(...)

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

Diante desse tema, Gouvea (2021) entende que diferenças processuais de cada contribuinte, caso tenha ingressado com ação ou não, ou qualquer que seja esta, não são suficientes para alterar a situação jurídica dos contribuintes, por conseguinte sua capacidade contributiva.

Nessa linha de pensamento, Gouvea (2021, p. 63) expõe:

Portanto, a par desse contexto, entende-se que a existência concomitante de conteúdos jurídico-materiais díspares, para contribuintes que se encontrem na mesma condição jurídica<sup>79</sup>, em matéria tributária de trato sucessivo e depois de proferida decisão pelos Tribunais Superiores (STF e STJ), cujo alcance seja erga omnes, viola efetivamente o princípio da isonomia e deve, de alguma forma, ser mitigado.

Portanto, analisando o entendimento do autor acima no caso do presente trabalho, entende-se que aqueles que tiveram um título de trânsito em julgado declarando a inconstitucionalidade do CSLL, após a decisão da ADI 15 em 2007 que declarou este constitucional, não deveriam gozar de diferenciação contributiva em relação aqueles que não obtiveram, visto a situação jurídica/capacidade contributiva ser equivalente, pois caracterizaria violação à isonomia.

Na mesma linha de pensamento, Rodrigues (2023) ao abordar as discussões nos temas 881 e 885 do STF, entende que premiar aqueles contribuintes que se beneficiaram do trânsito em julgado, mantendo-os isentos do pagamento do CSLL, após a decisão em ADI com repercussão geral reconhecida, seria uma afronta direta ao direito de livre concorrência, que decorre do princípio da isonomia.

Ademais o relator, o senhor Ministro Edson Fachin, no RE nº 949297 tratou da existência da cláusula *rebus sic stantibus*, mesmo que de forma implícita, no comando sentencial, em que pese a integridade do conteúdo da sentença se manter desde que as condições fáticas e jurídicas permaneçam as mesmas.

Nesse sentido, o ministro Edson Fachin (2023, p. 25) expõe:

Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícita traduzível na cláusula *rebus sic stantibus*, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de modificar o estado de direito, consistindo em *ius superveniens*, à luz do efeito vinculante e da eficácia erga omnes produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade

Portanto, o ministro entende que após o julgamento da ADI 15 em 2007, houve uma mudança superveniente no contexto jurídico, logo, seguindo a cláusula *rebus sic stantibus*, leva a perda da eficácia na sentença, que antes havia transitado em julgado, que declarava a inconstitucionalidade do CSLL, em favor de alguns contribuintes.

Diante do entendimento dos autores acima, é relevante a preocupação com os princípios da isonomia, livre iniciativa e da livre concorrência, na possibilidade de um

entendimento superveniente do STF favorecer alguns contribuintes protegidos pela coisa julgada, na medida que, estes ficariam isentos do tributo, enquanto os demais continuariam a recolhê-lo.

Por outro lado, continua o Ministro Barroso no RE nº 955227 RG (2016, p.5):

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.

Nesse sentido, as contribuições do ministro para o caso enfoque deste trabalho são muito pertinentes, pois elucidam outro ponto de vista, outro lado do sopesamento realizado entre os direitos fundamentais, antes pela isonomia e livre concorrência entre os contribuintes, agora pela segurança jurídica dos contribuintes que tiveram uma decisão transitada em julgado em seu favor, vendo esta ser desconstituída automaticamente por decisão superveniente da Corte Maior.

Nesse viés, o professor Humberto Ávila (2011, p. 283) trata da segurança jurídica no âmbito tributário:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Diante do exposto, depreende-se dos ensinamentos do professor a complexidade e importância do tema, em primeiro momento a atenção dos três Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, as ações voltadas ao benefício dos contribuintes. Pois, o Estado como detentor do monopólio jurídico, deve garantir que suas estruturas garanta de forma responsável, sem surpresas, ao contribuinte, a situação jurídica que este detém, para que ele consiga entender seu estado atual e planejar o futuro.

Desta forma, ao permitir que um contribuinte tenha um trânsito em julgado de uma decisão que declara inconstitucional o CSLL, este entende a situação presente e planeja seu futuro de modo a não precisar recolher tal tributo, pois foi revestido pela proteção da coisa julgada, instrumento criado para garantir tal segurança.

E a exigência que o conceito que o professor acima traz, do Estado de garantir um elevado nível de confiabilidade e calculabilidade jurídica para os contribuintes que detêm o trânsito em julgado, neste caso da inconstitucionalidade do tributo, cai por terra, ao permitir que uma decisão superveniente em sede de controle concentrado e abstrato pelo STF, desconstituir automaticamente a coisa julgada.

Tratando ainda da segurança jurídico-tributária que o professor supracitado refletiu, percebe-se com o raciocínio acima que a situação de respeito a segurança jurídica da estabilidade das demandas se agrava, à medida que a sentença não só perde sua eficácia, mas perde de forma automática, não passando por nenhuma das hipóteses legais de desconstituição da coisa julgada

Acerca disso, é válido trazer o entendimento de Sales (2010) que no diálogo entre diversos princípios constitucionais, a ponderação deve apenas relativizar a coisa julgada na existência de previsão legal positivada.

Ademais, no RE nº 949297, o senhor Ministro Edson Fachin (2023, p. 7) expõe:

No entanto, muito embora o *discrimen* dos casos tem-se que a jurisprudência deste Eg.STF aplicava nacionalmente o entendimento fixado no Tema 733, inclusive, em lides de natureza tributária, no sentido de ser indispensável a propositura de ação rescisória para desfazimento da coisa julgada.

Apesar de fazer um juízo de disparidade entre os casos que levaram aos Temas 881 e 733, o ministro esclarece o entendimento aplicado pelo STF de que para o desfazimento da coisa julgada seria necessário o ajuizamento de ação rescisória, mesmo no âmbito tributário.

Com fito de aprofundar o estudo e entendimento da Suprema Corte acerca deste assunto, analisar-se-á a tese do Tema 733, oriunda do RE 730.462 (BRASIL, 2015):

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).

Diante da tese, que possui repercussão geral, resta clara a adoção do posicionamento da Corte Maior que o caminho para desconstituir a coisa julgada deve ser a ação rescisória, não tendo o condão de desconstituir automaticamente, uma decisão com entendimento divergente.

Apesar das diferenças dos casos concretos, é possível indagar certa incongruência entre as teses do Tema 733 e 881, ambas de repercussão geral. Pois, a 733 não permite a automática reforma de decisão anterior por entendimento constitucional divergente, enquanto a 881 determina que as decisões em ação direta ou em sede de repercussão geral, com entendimento divergente, interrompem automaticamente os efeitos de decisões anteriores com trânsito em julgado.

Portanto, observa-se a ponderação entre os princípios fundamentais, entre diferentes vertentes que defendem o sopesamento para a mitigação da coisa julgada e de segurança jurídica ou para os princípios da livre concorrência, iniciativa e da isonomia.

## 4 A (NÃO) MODULAÇÃO DE EFEITOS

A modulação de efeitos é um instrumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para definir como os efeitos da decisão vão se comportar no tempo. Em regra, uma decisão de inconstitucionalidade, por exemplo, vai retroagir a relação ao “status quo”, de forma que seja nula desde o início, denominado efeito “ex tunc”. Em outro sentido, o STF pode modular os efeitos, aplicando o efeito “ex nunc” de forma que a sentença somente produza efeitos a partir do julgamento, ou de outra data escolhida.

Esta manobra de julgamento é uma das ferramentas que a Suprema Corte detém para cumprir sua missão de guardião da Constituição, assegurado no art 102, caput da Carta Magna (BRASIL, 1988): “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:”

Nesse contexto, como o STF é a última instância de julgamento, e competente para julgamento de questões que possuem grande relevância na sociedade de todo o País, a modulação de efeitos detém papel crucial para amenizar possíveis impactos e transtornos sociais, jurídicos e econômicos.

A modulação de efeitos encontra-se positivada na Lei 9.868, em seu art 27 (BRASIL, 1999):

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

Desta forma, percebe-se a preocupação do legislador em limitar o uso da modulação de efeitos, nas hipóteses de garantir a segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Ademais, limitando colocando quórum especial de votação de dois terços.

Nesse sentido, Ribeiro (2023) expõe:

A Modulação dos Efeitos é fundamental para a segurança jurídica, pois impede que decisões do STF gerem instabilidade e incerteza. Ao estabelecer um marco temporal para a aplicação de uma nova interpretação constitucional, os cidadãos têm clareza sobre seus direitos e deveres, evitando-se retroatividade excessiva que possa prejudicar relações jurídicas já estabelecidas.

Diante do exposto, evidencia-se a importância que a modulação de efeitos detém na segurança jurídica. Nesse viés, a contribuição do autor acima merece destaque em sua última fala, na preocupação da retroatividade excessiva que pode prejudicar relações previamente estabelecidas, pois, posto isso, focar-se-á no tema do presente trabalho.

No RE 949297 (BRASIL, 2023) que ensejou no tema 881, a modulação não foi aplicada pois os Ministros Edson Fachin (Relator), Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, foram vencidos ao propor a modulação.

Diante da controvérsia de modular ou não os efeitos, é possível extrair argumentos de ambos os lados dos ministros e de outros autores com o fito de aprofundar o estudo.

Isto posto, defendendo a não modulação, Rodrigues (2023) aborda:

a modulação dos efeitos da decisão não deve premiar aqueles que, mesmo já com a ciência da posição do STF, prevalecem em não recolher o tributo, caso contrário, estaria evidente a injustiça tributária, bem como enriquecimento ilícito do particular

Nesse sentido, o autor entende que, como a decisão da constitucionalidade do tributo foi proferida em 2007, com amplo conhecimento de todos os contribuintes, ou, ao menos deveria haver tal ciência, não há que se falar em modulação de efeitos, pois seria prestigiar aqueles que não recolheram a tributação com enriquecimento ilícito, ao passo de restar claro o prejuízo aos que recolheram o tributo em razão da injustiça tributária, entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva.

Nesse viés, no RE 949297 ED-QUARTOS / CE , o Min. Luís Roberto Barroso (2024, p.11) é firme contra a modulação:

A concessão de eficácia ex nunc ou pro futuro à tese firmada neste paradigma resultaria em tratamento privilegiado, com infringência ao princípio da isonomia, garantindo às empresas que deixaram de pagar o tributo uma vantagem competitiva injusta. Dessa forma, o Tribunal Pleno já concluiu, por maioria, que não existem razões de segurança jurídica a justificar a modulação dos efeitos do julgado.

O ministro descarta a aplicação da modulação dos efeitos seja ex nunc ou pro futuro, pautando-se no princípio da isonomia, que pode ser desmembrado também na livre concorrência e na igualdade jurídico-tributária, pois entende que os contribuintes se beneficiaram indevidamente do não pagamento do tributo durante todo o período de 2007 até 2023. Portanto, o ministro entende que aqueles que não recolheram o CSLL devem saudar o todo não prescrito.

Ainda no RE 949297 ED-QUARTOS / CE (BRASIL, 2024), vale a ressalva que os embargos de declaração foram parcialmente providos, apenas no que diz respeito a modulação dos efeitos acerca das multas tributárias, aquelas com fato gerador até o julgamento de mérito, em 13/02/2023. Esta modulação foi aceita, apenas para os contribuintes que detinham o título de trânsito em julgado da inconstitucionalidade incidental do CSLL, sob o argumento de não ser avistado dolo ou má-fé no não recolhimento do tributo.

Sob a ótica dos vencidos, muitos foram os argumentos alegados, com o fito de instituir a modulação dos efeitos, especialmente em razão da segurança jurídica e da repercussão econômica dos contribuintes que não recolheram o CSLL ao longo dos anos.

Nesse sentido, o Senhor Ministro Edson Fachin no RE 949297 (2023, p.8) aborda:

A eficácia do julgado proferido em controle difuso e/ou concentrado não pode ter o condão de retroagir automaticamente para alcançar coisas julgadas formadas anteriormente ao novo entendimento que este Eg.STF se avizinha a formar, sob o risco de romper com a segurança jurídica; valor constitucional caro às relações tributárias suficiente para justificar a modulação dos efeitos da decisão.

Neste contexto, observa-se que, enquanto o ministro Luís Roberto Barroso não enxerga razões de segurança jurídica capazes a ensejar a modulação dos efeitos da decisão, o ministro Edson Fachin adota uma posição de alta valoração ao princípio constitucional que é a segurança jurídica, de maneira a entender justificável a aplicação da modulação.

Em consonância a esse entendimento, o ministro ainda esclarece que essa questão perpassa pela tutela da confiança que o contribuinte deposita no sistema tributário, de modo a acreditar que o instituto da coisa julgada irá salvaguardá-lo. Dessa forma, ao desconstituir automaticamente esta coisa julgada, o STF, em respeito a confiança dada a interpretação das cortes superiores, levando em consideração a segurança jurídica, deveria optar por modular os efeitos ex nunc ou pro futuro.

Ademais, cabe ser analisada a questão econômica decorrente desta decisão, pois a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem impacto significativo no manejo do orçamento das empresas, estas, que estavam asseguradas por trânsito em julgado favorável ao não recolhimento.

Dessa maneira, a decisão de mérito proferida em 2023, sem a modulação de efeitos, resultou em um impacto extremamente negativo financeiramente para as empresas. Pois, não só tiveram de reajustar o orçamento incluindo o CSLL da decisão em diante, como tiveram de recolher todos os retroativos não prescritos.

Nessa esteira, acerca do prejuízo ao particular, recorre-se à Teresa Arruda Alvim e Fábio Victor da Fonte Monnerat (2021, p. 188):

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, cria um tipo penal e assim por diante.

Dessa maneira, os autores compreendem que na hipótese de entendimento superveniente, em que o Estado esteja envolvido e o particular seja prejudicado, é

indicado a modulação dos efeitos. Nesse viés, a hipótese dita pelos autores enquadra-se na discussão do tema do presente trabalho.

Portanto, como a recorrente no recurso extraordinário em questão foi a União, e esta é beneficiada pelo novo entendimento na decisão de mérito, o contribuinte particular é prejudicado, e na visão dos autores deveria haver a modulação dos efeitos.

Por fim, no diálogo argumentativo entre os ministros, e os autores externos com suas contribuições, foram vencidos os ministros que votaram a favor da modulação dos efeitos da decisão, apenas modulando com efeito ex nunc as multas tributárias dos fatores geradores anteriores a decisão de mérito.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho, que teve como proposta analisar as repercussões da decisão do Recurso Extraordinário 949297 (BRASIL, 2023), que ensejou o Tema 881 do STF, cuidadosamente percorreu pelos capítulos aprofundando nas discussões, com apoio do entendimento de doutrinadores do tema, estudiosos do caso e os ministros que participaram do caso concreto.

Dessa maneira, o primeiro capítulo se dedicou a compreender e aprofundar o conceito da coisa julgada, partindo de uma análise enquanto direito constitucional, presente no rol do artigo 5 da Carta Magna (BRASIL, 1988), não passível de retirada do ordenamento por proteção das cláusulas pétreas.

Partindo desse pressuposto, o instituto da coisa julgada em si foi estudado, com a finalidade de melhor compreensão do seu funcionamento e de seus limites, para depois analisar como a Suprema Corte tratou do tema ao julgar o caso em tela.

Por fim, o capítulo fecha julgando a segunda tese encampada pelo Tema 881, especificamente no que diz respeito à “quebra” automática da coisa julgada, diante da análise de argumentos contra e a favor desta decisão.

Em seguida, a pesquisa investigou, no segundo capítulo, o caso concreto da empresa TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A, que gerou o Recurso Extraordinário em tela, averiguando os fundamentos que levaram ao reconhecimento da repercussão geral. Posteriormente, a pesquisa se dedicou a analisar o mérito do julgamento, observando o sopesamento entre os direitos constitucionais da coisa julgada e da segurança jurídica, contra os da isonomia e da livre concorrência e da igualdade tributária.

Por último, o terceiro capítulo, buscou estudar a modulação de efeitos, partindo da sua positivação no ordenamento e da compreensão em quais situações que pode ser utilizada.

Estabelecido isto, a pesquisa se aprofundou nos estudos para verificar as razões da não modulação dos efeitos da decisão, bem como seus contra-argumentos. Em que ficou constatado, que apenas as multas tributárias diante do não recolhimento do CSLL tiveram seus efeitos modulados.

Deste modo, diante do estudo dos capítulos, da análise da decisão, dos argumentos contrários e a favor de todos os tópicos de todos os professores, doutrinadores e ministros, chegou-se à conclusão de que apesar da segurança jurídica que o instituto da coisa julgada promove, a expectativa legítima dos contribuintes, que depositam sua confiança no sistema jurisdicional, de fato não há como a coisa julgada ser um passaporte eterno para o não recolhimento do tributo CSLL, à medida da modificação superveniente do “estado de direito” em conformidade com a cláusula *rebus sic stantibus*, em que uma decisão superveniente da Suprema Corte estabeleceu que o tributo era constitucional e devido a todos, com efeito “erga omnes”.

Pois, seria estabelecer como perpétuo uma recolhimento de tributo desigual, entre contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Dessa forma, na ponderação dos princípios constitucionais, que fique mitigada a segurança jurídica e a coisa julgada dos contribuintes que obtiveram a certidão de trânsito julgado em seu favor, em razão da isonomia, da livre concorrência e da igualdade jurídico tributária.

Ademais, o trabalho chegou à conclusão de que apesar da escolha de parte dos ministros da Suprema Corte de não modular os efeitos da decisão, entende-se, com respeito aos ministros, de que a segurança jurídica daqueles que detinham a certidão de trânsito em julgado da inconstitucionalidade do tributo ao seu favor, permitia que os contribuintes tivessem uma expectativa legítima de que não era devido o recolhimento do CSLL.

Portanto, as razões de segurança jurídica, requisito legal para a modulação dos efeitos, parecem restar evidentes e aptas a justificar a modulação dos efeitos de toda a decisão, não somente das multas tributárias, em detrimento do recolhimento desigual entre os contribuintes que detinham a certidão de trânsito em julgado da inconstitucionalidade do tributo em seu favor, e daqueles que não tinham durante os

anos de 2007, em que foi declarada na ADI 15 que o CSLL era constitucional, até o ano de 2023, em que foi proferida a decisão de mérito, em respeito a segurança jurídica e a legítima expectativa dos jurisdicionados no instituto da coisa julgada.

## REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Arruda; MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. **Modulação**: momento adequado, competência, critérios à luz de exemplos da jurisprudência. SUPREMA – Revista de Estudos Constitucionais, Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, jan./jun. 2021. Disponível em: <https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/21/19>. Acesso em: 24 maio 2025.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/683610884/Humberto-Avila-Seguranca-Juridica>. Acesso em: 24 maio 2025.

BERMUDES, Sergio. **Introdução ao Processo Civil**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense. 2019. E-book. ISBN 9788530983666. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530983666/>. Acesso em: 24 mai. 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 5 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. **Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm). Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Quartos Emb. Decl. no Recurso Extraordinário 949.297**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Ceará, 4 de abr 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15369230447&ext=.pdf>. Acesso em: 24 de maio de 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 730.462/SP**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 9 set. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=733>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 949297/CE**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 24 mar. 2016. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10947666&prclD=4930112#>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955.227/BA**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Bahia, 8 fev. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767319011>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297/CE**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 13 fev. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767314567>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 955.227**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Bahia, 31 mar. 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309159273&ext=.pdf>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881 de repercussão geral**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

DAS CHAGAS DE VASCONCELOS NETO, F.; JORGE PEREIRA JÚNIOR, A. A restrição de direitos fundamentais pelos decretos do Executivo e o modelo de Estado de Direito de Ferrajoli: uma análise à luz do garantismo e da ADI 6.341. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, [S. l.], v. 22, n. 3, p. 79–106, 2022. DOI: 10.18759/rdgf.v22i3.1963. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/1963>. Acesso em: 11 jun. 2023.

GAJARDONI, Fernando da F.; DELLORE, Luiz; ROQUE, Andre Vasconcelos; DE OLIVEIRA JÚNIOR. Zulmar Duarte. **Manual de Processo Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2025. E-book. ISBN 9788530995522. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530995522/>. Acesso em: 24 maio 2025.

GOUVEA, Victor Macedo Vieira. **As mudanças de entendimento dos tribunais superiores em decisões envolvendo relações jurídico-tributárias de trato sucessivo frente a coisa julgada e os princípios constitucionais da isonomia e livre iniciativa: uma análise dos efeitos prospectivos**.<[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/32491/Disserta%20a7%20a3o\\_final\\_Victor%20Macedo%20Vieira%20Gouvea\\_entrega.pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/32491/Disserta%20a7%20a3o_final_Victor%20Macedo%20Vieira%20Gouvea_entrega.pdf?sequence=3&isAllowed=y)> Acesso em: 9 jun. 2023.

LOURENÇO, Haroldo. **Processo Civil Sistematizado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. E-book. ISBN 9786559640133. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640133/>. Acesso em: 30 mar. 2025.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 40. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. ISBN 9786559776375. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776375/>. Acesso em: 9 nov. 2024

PEDRA, Adriano Sant'Ana. As diversas perspectivas dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 9–12, 2018. DOI: 10.18759/rdgf.v18i2.1227. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/1227>. Acesso em: 11 jun. 2023.

PEDRA, Adriano Sant'Ana. **Reflexões sobre a teoria das cláusulas pétreas**. Revista de informação legislativa [online], v. 43, n. 172, p. 135–148, dez. 2006. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/93266/Pedra%20Adriano.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 11 jun. 2023.

RIBEIRO, João Paulo. **Modulação dos efeitos: impacto das decisões do STF**. 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/modulacao-dos-efeitos-impacto-das-decisoes-do-stf/1989707042>. Acesso em: 24 maio 2025.

RIBEIRO, Marcelo. **E-book Processo Civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Método, 2024. E-book. ISBN 9788530995379. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530995379/>. Acesso em: 9 nov. 2024.

RODRIGUES, Bruno Gonçalves. **A “Coisa Julgada” na Área Tributária (Tema 881/STF) - (Direito Constitucional X Direito Tributário)**. 2023. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2023/a-201ccoisajulgada201d-na-area-tributaria-tema-881-stf-direito-constitucional-x-direito-tributario> . Acesso em: 16 nov. 2024

SALEME, Edson R. **Direito constitucional**. 5. ed. Barueri: Manole, 2022. E-book. ISBN 9786555766370. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555766370/>. Acesso em: 14 nov. 2024.

SALES, Marlon Roberth de. **Títulos de crédito eletrônicos: uma análise à luz do direito brasileiro**. Revista Eletrônica do Direito Privado da UEL, Londrina, v. 3, n. 2, p. 92-107, maio/ago 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/direitoprivado>>. Acesso em: 5 jun. 2023.

