

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Aline Paiva Tavares

A insegurança jurídica tributária no Brasil: análise da quebra da coisa julgada em matéria tributária sob a ótica das Teses 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal

Juiz de Fora
2025

Aline Paiva Tavares

A insegurança jurídica tributária no Brasil: análise da quebra da coisa julgada em matéria tributária sob a ótica das Teses 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, sob orientação da Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora
2025

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Tavares, Aline Paiva.

A insegurança jurídica tributária no Brasil: : análise da quebra da coisa julgada em matéria tributária sob a ótica das Teses 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal / Aline Paiva Tavares. -- 2025.
42 f.

Orientador: Elizabete Rosa de Mello

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2025.

1. tributário. 2. segurança jurídica . 3. Teses 881 e 885. 4. Supremo Tribunal Federal. 5. coisa julgada. I. Mello, Elizabete Rosa de, orient. II. Título.

Aline Paiva Tavares

A insegurança jurídica tributária no Brasil: análise da quebra da coisa julgada em matéria tributária sob a ótica das Teses 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovado em 28 de fevereiro de 2025.

Profª. Dra. Elizabete Rosa de Mello - Orientadora
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Lucas Goulart Consulmagno Prata
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Aloísio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro

Aos meus pais, por nunca pouparem esforços para que eu tivesse a melhor educação e me conduzirem sob os melhores fundamentos e valores da vida.

AGRADECIMENTOS

Expresso a minha gratidão a Deus pelo dom da vida que me foi dado e pelas inúmeras bênçãos sobre mim derramadas, as quais me fizeram percorrer esses anos de graduação com perseverança e discernimento.

Agradeço aos meus pais e minha irmã por serem minha base e fonte inesgotável de amor e cuidado e ao meu noivo por enfrentar comigo todas as dificuldades com compreensão e amparo enquanto eu me dedicava à realização deste trabalho.

Às minhas grandes amigas, e agora colegas de profissão, Laiza, Karen e Isabela, por trilharem ao meu lado a jornada da graduação, tornando todos os momentos leves, alegrando a vida e trazendo significado às dificuldades, serei eternamente grata.

Agradeço a todos os professores da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, que me forneceram os conhecimentos técnicos necessários para que eu chegasse até aqui. Em especial, à minha orientadora, a profa. dra. Elizabete Rosa de Mello, por aceitar me conduzir neste projeto, agradeço com profunda admiração pelo seu profissionalismo.

RESUMO

O presente artigo possui a finalidade de analisar criticamente o conteúdo e os argumentos empregados no julgamento dos Temas de Repercussão Geral nº 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, por meio dos quais fixou-se o entendimento de que as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral pela Suprema Corte, cessam automaticamente os efeitos temporais da coisa julgada. Para tanto, parte-se de um referencial teórico neoconstitucionalista para analisar a compatibilidade da inovadora jurisprudência com o valor da segurança jurídica, utilizando-se da metodologia crítica dialética para formulação das hipóteses suscitadas. Ao final, o resultado da pesquisa aponta que os argumentos empregados pelo STF no julgamento destes Temas desprestigiam o valor da segurança jurídica, ao passo que a quebra automática da coisa julgada, dispensando-se a utilização dos institutos processuais próprios, prejudicam sobremaneira o contribuinte, fomentando o cenário de insegurança jurídica tributária no Brasil.

Palavra-chaves: tributário; segurança jurídica; Teses 881 e 885; Supremo Tribunal Federal; coisa julgada.

ABSTRACT

The purpose of this article is to critically analyze the content and arguments used in the judgment of Themes of General Repercussion nº 881 and 885 of the Federal Supreme Court, through which the understanding was established that decisions handed down in direct action or in terms of general repercussion by the Supreme Court automatically cease the temporal effects of *res judicata*. To this end, we start from a neoconstitutionalist theoretical framework to analyze the compatibility of innovative jurisprudence with the value of legal certainty, using critical dialectical methodology to formulate the hypothesis raised. In the end, the results of the research indicate that the arguments used by the STF in the judgment of the Themes discredit the value of legal certainty, while the automatic breakdown of *res judicata*, dispensing with the use of its own procedural institutes, greatly harms the taxpayer, fostering the scenario of legal tax uncertainty in Brazil.

Keywords: tax; legal security; theses 881 and 885; Federal Supreme Court; *res judicata*.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	A SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO.....	12
3	RELEVÂNCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	15
4	NOVOS ENTENDIMENTOS TRAZIDOS PELAS TESES 881 E 885 DO STF NO DEBATE SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA.....	18
4.1	SÍNTESE DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS TRAZIDAS RELATIVAS ÀS TESES 881 E 885 DO STF.....	18
4.2	A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO COMO ARGUMENTO EMPREGADO PELO STF PARA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA.....	20
4.3	O EMBATE ENTRE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A SEGURANÇA JURÍDICA NOS ARGUMENTOS EMPREGADOS PELO STF NA ELABORAÇÃO DAS TESES 881 E 885.....	23
4.4	O AFASTAMENTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA APLICAÇÃO DAS TESES 881 E 885 DO STF E OS IMPACTOS NA SEGURANÇA JURÍDICA...	25
4.5	ANÁLISE CRÍTICA DAS TESES 881 E 885 À LUZ DO VALOR DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	27
5	PROPOSTAS PARA ATENUAR A INSEGURANÇA JURÍDICA A PARTIR DOS PRINCÍPIOS INSTITUÍDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023.....	30
6	CONCLUSÃO.....	35
	REFERÊNCIAS.....	37

1 INTRODUÇÃO

O julgamento, em fevereiro de 2023, dos Temas de Repercussão Geral nº 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) pelo Supremo Tribunal Federal (STF), desencadeou a formação de uma inovadora Tese acerca do instituto da coisa julgada em matéria tributária, fundamental para a consagração da segurança jurídica. A partir do novo entendimento firmado, possibilitou-se a quebra automática (dispensando-se a necessidade de ajuizamento de ação rescisória ou ação revisional) da sentença transitada em julgado que tenha se formado nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, diante de decisões contrárias proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral pela Suprema Corte.

Esta inovação jurisprudencial, tornou-se solo fértil para o desenvolvimento de amplos debates entre os juristas sobre a insegurança jurídica tributária enfrentada no direito pátrio. De tal modo, justifica-se a necessidade de questionamento das decisões do STF que, a todo tempo, trazem novos paradigmas interpretativos da legislação, os quais nem sempre convergem para a preservação da segurança jurídica, basilar na construção da confiança do contribuinte no Direito Tributário.

Nota-se que, após a formação das novas Teses pela Suprema Corte passou-se a indagar qual a relevância da segurança jurídica para o contribuinte e de que maneira a flexibilização do instituto da coisa julgada a afeta. De igual maneira, passou-se a problematizar as escolhas argumentativas feitas pelo STF no julgamento dos Temas nº 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b), como a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* nas decisões proferidas em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, a preponderância do princípio da isonomia frente à segurança jurídica e a escolha pela não modulação de efeitos.

Diante de tal problemática, o presente artigo busca analisar criticamente o julgamento destes Temas, partindo do referencial teórico neoconstitucionalista, valorizando a força normativa da Constituição, a introdução dos princípios constitucionais e a inserção dos valores no sistema judiciário. Logo, buscar-se-á ponderar a segurança jurídica e o princípio da isonomia entre os contribuintes em face do texto normativo que disciplina o direito adquirido e a coisa julgada, além de analisar os argumentos adotados pelo STF, que ampararam a formação das referidas Teses, entendendo a função interpretativa do julgador ao aplicar a norma posta ao caso concreto em estudo.

Para tanto, as recentes Teses serão analisadas a partir de uma metodologia crítica dialética, permitindo a formulação de teses, antíteses e hipóteses relacionadas ao cenário de

insegurança jurídica tributária que afeta os contribuintes no Brasil e a influência da instabilidade das decisões em matéria tributária proferidas pelos órgãos julgadores.

Deste modo, a estrutura do presente artigo foi desenvolvida da seguinte forma: no item 2 buscou-se a construção do conceito de segurança jurídica bem como a sua relevância no Estado Democrático Brasileiro para que sejam formados conhecimentos basilares para a compreensão do cenário de insegurança jurídica tributária no Brasil. Em seguida, no item 3, analisou-se o instituto da coisa julgada, desdobramento do valor da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, para que se compreendesse a sua especial relevância em matéria tributária. Posteriormente, no item 4, passou-se ao debate sobre as Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do STF, tecendo análises e críticas aos argumentos adotados pela Suprema Corte na construção das Teses, bem como os seus reflexos na segurança jurídica. Ademais, no item 5, propôs-se alternativas para atenuar a insegurança jurídica tributária a partir da análise dos princípios instituídos pela Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023e). Finalmente, no item 6 desenvolveu-se a conclusão da pesquisa realizada.

2 A SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO

Antes de adentrar-se na análise da insegurança jurídica tributária no Brasil, torna-se imperioso firmar entendimentos fundamentais que conduzirão a pesquisa da quebra da coisa julgada em matéria tributária sob a ótica das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do Supremo Tribunal Federal.

Em primeiro plano, faz-se indispensável a análise da segurança jurídica no Estado Democrático Brasileiro, a qual perpassa pela compreensão de que a natureza jurídica da segurança jurídica pode ser considerada um “valor”, por tratar-se de uma escolha compartilhada pela maior parte de uma sociedade, influenciando tanto na elaboração, quanto na aplicação e interpretação de todo o ordenamento jurídico, uma vez que, na definição de Jurgen Habermas (2003, p. 316), os “[...] valores expressam preferências tidas como dignas de serem desejadas em determinada coletividade”.

Todavia, deve-se mencionar que na doutrina brasileira, como defendido por Humberto Ávila, a segurança jurídica também aparece como princípio e não como valor. Porém, o presente artigo posiciona-se em consonância aos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 5) que defende que a segurança jurídica é um valor pois “[...] guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores). É garantido no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos e não como performativo”.

Nota-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, a segurança jurídica encontra-se incorporado à Constituição da República Federativa Brasileira de 1988 (CRFB/88) no preâmbulo e no *caput* do art. 5º, ao determinar que “[...] 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”. Merece destaque, ainda, o art. 150, *caput* da CRFB/88 ao determinar que a limitação do poder de tributar ocorra “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

Desta maneira, a segurança jurídica equipara-se à necessidade do indivíduo em amparar-se na previsibilidade da ação estatal, enxergando a confiabilidade, clareza e transparência dos atos do poder. Neste sentido, ao consagrar este valor, o Direito deverá valer-se de diversos mecanismos jurídicos para garantir a estabilidade das relações jurídicas e a cognoscibilidade das consequências imputadas pelas normas aos comportamentos dos indivíduos na sociedade.

É imperioso salientar, portanto, que para Humberto Ávila (2012, p. 43) a segurança jurídica é proveniente do princípio do Estado de Direito, relacionando-se às ideias de “[...] previsibilidade e de proteção das expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal”. Do mesmo modo, conforme ensina Ricardo Lobo Torres (2005, p. 3), a segurança jurídica torna-se um valor fundamental do próprio Estado de Direito, uma vez que “o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade nas ações do Estado”.

De fato, é possível afirmar que o Estado de Direito só concretiza o seu ideal organizacional, através do qual o poder do estado é limitado por meio de normas jurídicas previamente editadas, se tais normas, bem como a sua aplicação e interpretação, forem conhecidas, previsíveis e estáveis, ou seja, privilegiando o valor da segurança jurídica.

Ao tratar, em específico, do Direito Tributário, a observância ao valor da segurança jurídica merece maior atenção, tendo em vista que o poder de tributar interfere diretamente na viabilidade, planejamento e gestão do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, impactando, ainda, na conjuntura econômica nacional. De tal modo, a segurança jurídica exige dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário uma atuação que confira aos cidadãos confiabilidade, cognoscibilidade e calculabilidade para que não sofram prejuízos financeiros decorrentes de surpresas e alterações de paradigmas.

Todavia, em desacordo com a valorização da segurança jurídica, muitos doutrinadores como Humberto Ávila (2012, p. 45) apontam para um cenário de insegurança no Estado Democrático Brasileiro, atribuindo um sentimento de instabilidade no seio do ordenamento jurídico nacional. A este cenário de insegurança, o autor atribui tanto causas sociais quanto causas jurídicas. Sobre aquelas primeiras, apresenta como fatores determinantes as características da sociedade atual, comumente intitulada como “sociedade global”, deste modo, esse tipo de sociedade é marcada pela enorme quantidade de informações existentes, logo, “[...] esse material informativo, embora possibilite uma maior compreensão do mundo, paradoxalmente contribui para o aumento da incerteza” (Ávila, 2012, p. 45).

Já em se tratando das causas jurídicas da insegurança, estão intimamente relacionadas às causas sociais supracitadas. Assim, é justamente a vasta quantidade de informações presentes na sociedade moderna que origina, por consequência, uma enorme quantidade de leis, decretos, instruções normativas, pareceres, soluções de consultas, dentre

outros. Logo, se por um lado esta fartura de regras de direito material editadas, incontestavelmente, corrobora com o ideal do Estado de Direito de que a legislação é o meio de preservar a liberdade em face do arbítrio, por outro lado, a gigantesca quantidade de material informativo aumenta também o universo de informações que precisam ser previamente avaliadas e consideradas pelo jurisdicionado antes de tomar uma decisão. Deste modo, Humberto Ávila (2012, p. 46) defende que esta diversidade de regras de direito, embora resulte em uma maior compreensão das relações jurídicas, aumentam o sentimento de insegurança, pois “[...] na busca por segurança - eis paradoxo - o homem terminou por sentir-se mais inseguro. Afinal, informação demais causa desinformação. Este quadro é agravado no Brasil em razão da inflação legislativa”.

Outra causa proeminente de incerteza, sendo sob esta que o presente artigo buscará debruçar-se, é a instabilidade da interpretação e aplicação dos institutos normativos pelo Poder Judiciário, sobretudo os tribunais superiores, a saber, o Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ).

3 RELEVÂNCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

É possível notar que o valor da segurança jurídica materializa-se, no direito brasileiro, em institutos positivados que possuem o objetivo de estabilizar os direitos dos indivíduos, conferindo a eles proteção e previsibilidade para agirem conforme as regras vigentes. Dentre tais institutos, conforme o entendimento de Leonardo Greco (2006, p. 294), merece grande destaque o da coisa julgada, ressaltando que, “[...] a coisa julgada é uma garantia constitucional, essencial à preservação do direito fundamental à segurança jurídica”.

De pronto, é imperiosa a diferenciação entre coisa julgada formal e coisa julgada material. Este primeiro instituto corresponde a imutabilidade de decisões com conteúdos relativos aos pressupostos processuais ou condições da ação. Já em se tratando do segundo instituto, sob o qual o presente artigo irá se debruçar, ocorre quando o conteúdo da decisão judicial que se torna indiscutível é o próprio mérito, sendo que, conforme o entendimento de Eduardo Arruda Alvim (2019, p. 742), a coisa julgada material “[...] projeta seus efeitos para fora do processo, impedindo a rediscussão daquele litígio, naquele ou noutros processos. Esta última hipótese, repita-se, só ocorrerá quando houver resolução de mérito (hipóteses do art. 487 do CPC/2015)”.

De tal modo, nota-se que a coisa julgada possui previsão legal no artigo 502 do Código de Processo Civil (Brasil, 2015), sendo denominado como uma autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito que tenha esgotado as vias recursais. De igual maneira, o instituto é positivado no texto da CRFB (Brasil, 1988), no artigo 5º, inciso XXXVI, o qual dispõe que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Assim, ao ocupar a posição de direito constitucionalmente previsto, é corriqueiro que se atribua a este instituto uma noção de verdade imutável e absoluta, conferindo-lhe grande relevância por ser um instrumento protetivo da segurança jurídica. Todavia, merece atenção o fato de que esta noção de verdade incontestável é relativizada no próprio Código de Processo Civil (Brasil, 2015) ao prever as seguintes hipóteses de desfazimento do trânsito em julgado através da ação rescisória: a) decisão de mérito proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; b) decisão de mérito proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente; c) dolo, coação, simulação ou colusão entre as partes a fim de fraudar a lei; d) ofender a coisa julgada; e) violar norma jurídica; f) for fundada em prova comprovadamente falsa; g) prova nova, h) decisão de mérito fundada em erro de fato

verificável do exame dos autos. O prazo máximo para propositura desta ação é, em regra geral, de dois anos,¹ com exceção da hipótese de ação rescisória por prova nova, na qual conta-se o prazo de cinco anos a partir do trânsito em julgado.

De fato, a ideia de imutabilidade absoluta da decisão de mérito é inconcebível dentro do Direito em constante evolução, em conformidade com o entendimento de Leonardo Greco (2006, p. 299), “[...] o legislador ordinário ao regular a ação rescisória, estabeleceu o limite em que a segurança jurídica, garantida pela coisa julgada, pode ser desprezada em benefício da observância de outros princípios ou direitos constitucionalmente assegurados”.

Entretanto, o que não deve ser normalizado é a extrema relativização desse instituto para além das previsões legais, uma vez que a flexibilização da coisa julgada, importa, necessariamente, em consequências para a segurança jurídica.

De tal modo e diante do contexto de análise da relevância da coisa julgada em matéria tributária, merece grande destaque a análise das mais recentes decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal ao apreciar os Temas de Repercussão Geral 881² (Brasil, 2023a) e 885³ (Brasil, 2023b), os quais revitalizaram o instituto da coisa julgada nas relações tributárias, autorizando, de forma automática (sem a necessidade de medidas judiciais próprias, como a ação rescisória ou ação revisional), a descon sideração de decisões judiciais transitadas em julgado no passado, a partir do momento em que o STF produzir julgado em sentido oposto.

Nota-se que estas Teses reformaram completamente o sentido atribuído, até então, à coisa julgada, conforme disciplina Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 400), pois, se anteriormente este instituto determinava o fim de um conflito, não precisando mais, as partes

¹ “Art. 975. O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.

§ 1º Prorroga-se até o primeiro dia útil imediatamente subsequente o prazo a que se refere o caput, quando expirar durante férias forenses, recesso, feriados ou em dia em que não houver expediente forense.

§ 2º Se fundada a ação no inciso VII do art. 966, o termo inicial do prazo será a data de descoberta da prova nova, observado o prazo máximo de 5 (cinco) anos, contado do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.

§ 3º Nas hipóteses de simulação ou de colusão das partes, o prazo começa a contar, para o terceiro prejudicado e para o Ministério Público, que não interveio no processo, a partir do momento em que têm ciência da simulação ou da colusão” (BRASIL, 2015).

² Tese de Repercussão Geral 881: “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.” (RE n. 949.297/CE, relatoria do Ministro Edson Fachin).

³ Tese de Repercussão Geral 885: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.” (RE n. 955.227/BA, relatoria do Ministro Roberto Barroso).

litigantes, se preocuparem com a alteração do conteúdo decisório, “[...] a determinação para que haja uma desconstituição automática dos efeitos da coisa julgada a contar do momento em que a Suprema Corte decide em sentido contrário em matéria protegida por aquela *res judicata*, pode ser tudo menos um instrumento de estabilização”.

Em síntese, percebe-se com estas Teses uma repaginação conceitual da coisa julgada, uma vez que os seus efeitos tipicamente conhecidos passam a ser relativizados, conforme posiciona-se Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 402), sendo assim, a coisa julgada somente tornar-se-á revestida de imutabilidade “[...] após a prolação de decisão dotada de força vinculante e de eficácia *erga omnes* por parte do Supremo Tribunal Federal”.

Como se verifica, portanto, a nova interpretação acerca do instituto da coisa julgada possui grande relevância prática em matéria tributária, uma vez que questões de trato sucessivo no Direito Tributário são comumente submetidas à apreciação da Suprema Corte, como é o caso dos julgamentos que originaram as Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b). Por tal motivo, faz-se necessária a apreciação detalhada dos julgamentos e argumentos que originaram tais Teses, compreendendo, sobretudo, os impactos trazidos à segurança jurídica.

4 NOVOS ENTENDIMENTOS TRAZIDOS PELAS TESES 881 E 885 DO STF NO DEBATE SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA

Pontuados tais conceitos e entendimentos basilares para a compreensão da temática em discussão, sendo eles, a segurança jurídica e a coisa julgada, passa-se a analisar o recorte temático específico do presente artigo, qual seja, o julgamento dos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) pelo STF e a insegurança jurídica por eles desencadeada.

Para tanto, torna-se indispensável, em um primeiro momento, a compreensão das circunstâncias jurídicas que levaram a formação de tais Teses para que, posteriormente, discuta-se o mérito dos argumentos empregados pela Suprema Corte, quais sejam, a utilização da cláusula *rebus sic stantibus* nas relações jurídicas tributárias de trato continuado, o embate entre o princípio da isonomia e a segurança jurídica e o afastamento da modulação de efeitos.

4.1 SÍNTESE DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS TRAZIDAS RELATIVAS ÀS TESES 881 E 885 DO STF

A princípio, a problemática jurídica concernente às Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) tem sua origem com a publicação da Lei nº 7.689 (Brasil, 1988), a qual instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL).

A partir desta publicação, conforme entendimentos de Tavares e Peixoto (2023, p. 279), um grande contingente de empresas contribuintes começou a ajuizar ações com o objetivo de impugnar a cobrança fiscal quanto ao referido tributo, sendo que “[...] o principal fundamento arguido pelos contribuintes foi o de alegado *bis in idem* conforme o artigo 154, I da CF 1988”, logo, argumentavam que a União estaria tributando, simultaneamente, o mesmo fato gerador com o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica (IRPJ) e com a CSLL. O autor explica, ainda que arguiu-se o argumento formal disposto no art. 195, § 4º da CRFB (Brasil, 1988), o qual exige uma lei complementar para a instituição de fontes destinadas à seguridade social, desta forma, a inconstitucionalidade fundar-se-ia na medida em que a Lei nº 7.689 (Brasil, 1988), foi instituída por uma lei ordinária, e não lei complementar.

Como consequência das referidas ações, na década de 1990, formaram-se títulos executivos judiciais que declararam a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689 (Brasil, 1988), em

sede de controle difuso de constitucionalidade, em favor de empresas que impugnaram o tributo, conferindo-lhes a prerrogativa de não recolhimento da CSLL.

Posteriormente, chegou ao STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 15 (Brasil, 2007), através da qual a Suprema Corte determinou expressamente a constitucionalidade da CSLL, fora dos limites subjetivos do processo. Todavia, esta ADI manteve-se omissa quanto à obrigação de recolhimento daqueles contribuintes que já possuíam para si uma decisão favorável ao não recolhimento do tributo.

A partir disso, passou-se a discutir, não mais, sobre a constitucionalidade da Lei nº 7.689 (Brasil, 1988), mas sim, sobre o limite da coisa julgada em matéria tributária, em controle concentrado pelo STF, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental por decisão transitada em julgado.

Como consequência de tais discussões, chegou ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) o Recurso Especial 1.272.714-CE (Brasil, 2015b), através do qual o relator, Ministro Napoleão Nunes, entendeu favoravelmente ao contribuinte e à preservação da coisa julgada, na medida em que “[...] 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”.

A partir disso, descontente com o referido entendimento favorável ao contribuinte, a Fazenda Nacional interpôs os Recursos Extraordinários 949.297/CE (Brasil, 2023d), a partir do qual formou-se o Tema⁴ 881 (Brasil, 2023a), bem como o Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c), a partir do qual se formou o Tema 885 (Brasil, 2023b), conforme dispõe abaixo:

Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado (Brasil, 2023a).

Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado (Brasil, 2023b).

Nesta senda, é necessário ressaltar que a principal diferença entre o Tema 881 (Brasil, 2023a) e Tema 885 (Brasil, 2023b) é o tipo de controle de constitucionalidade tratado

⁴ Segundo o STF, o Tema é a “Categoria processual autônoma, objeto da repercussão geral, que surge com o julgamento da preliminar de repercussão geral. As informações referentes aos temas já existentes e aos recursos paradigma podem ser consultadas no portal do STF” (BRASIL, 2025).

em ambos, ao passo que este soluciona os efeitos do controle concentrado de constitucionalidade, enquanto aquele trata dos efeitos do controle difuso exercido pela Suprema Corte.

Cabe esclarecer, que embora ambos os Recursos Extraordinários fossem diversos quanto a parte autora e ao momento processual, o Ministro Relator do RE 955.227 (Brasil, 2023c), Luís Roberto Barroso, considerou os dois processos complementares, entendendo que “[...] devem ser julgados pelo Plenário da Corte em regime de repercussão geral, de forma a definir de forma completa o Tema”.

Desta forma, a partir do julgamento de tais Temas, foram firmadas Teses⁵ idênticas, que consta abaixo:

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 (Brasil, 2023a,b).

De tal forma, ao analisar o tópico 2 das referidas Teses, nota-se que as decisões do STF proferidas em sede de repercussão geral ou em decorrência do controle concentrado de constitucionalidade, impactam, de pronto, nos efeitos temporais das decisões transitadas em julgado que versam sobre as relações tributárias de trato continuado, sendo indispensável, para a compreensão dos impactos deste entendimento firmado pela Suprema Corte na segurança jurídica, a análise dos argumentos que amparam a Tese.

4.2 A CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS* NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO COMO ARGUMENTO EMPREGADO PELO STF PARA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Quanto aos argumentos tratados no mérito da questão processual em disputa nos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) de Repercussão Geral, merece atenção a justificativa da legitimidade de cessação da coisa julgada de forma automática, diante de uma

⁵ Segundo o STF, a Tese é a “Proposição firmada no julgamento de mérito de tema da repercussão geral. As teses são firmadas tanto nos julgamentos de mérito quanto nos julgamentos realizados no Plenário Virtual nos quais se declara a ausência de repercussão geral” (BRASIL, 2025).

posterior jurisprudência do STF, por meio da invocação da cláusula *rebus sic stantibus*⁶ e a teoria da imprevisibilidade por ela pressuposta.

Acerca disso, o Ministro Luís Roberto Barroso sustentou em seu voto no Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c) o entendimento de que a força vinculativa das sentenças transitadas em julgado que abordam relações jurídicas de trato continuado atua direcionada pela cláusula *rebus sic stantibus*, “[...] a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença”.

Assim, para tecer uma análise crítica acerca da escolha argumentativa adotada pelo Ministro Relator, é necessário, em um primeiro momento, esclarecer que a relação tributária de trato sucessivo ou continuado, conforme o entendimento de Carlos Roberto Gonçalves (2025, p. 31), caracteriza-se pela obrigação periódica do contribuinte em pagar ao fisco o tributo exigido em razão da ocorrência de fatos geradores sucessivamente, logo, “[...] é aquela cuja prestação se renova em prestações singulares e sucessivas”.

Neste mesmo sentido, o autor Teori Zavascki (2005, p. 112) defende a existência de três espécies de relações jurídicas, quando consideradas as circunstâncias temporais do fato gerador, quais sejam, as instantâneas, as permanentes e as sucessivas. Acerca desta última, o autor afirma que é “[...] nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada. Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre a circulação de mercadorias” (Zavascki, 2005, p.112), destacando-se, para mais, a contribuição social sobre o lucro líquido.

Destaca-se, que as relações de trato continuado originam-se no direito contratual, com previsão no art. 478 do CC (Brasil, 2002), o qual determina que: “[...] os contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato”. A partir deste dispositivo normativo, o legislador passou a prever que na ocorrência de mudanças significativas nas condições de fato da época de celebração do contrato, torna-se possível uma alteração de suas cláusulas de forma a equilibrar a reciprocidade da relação jurídica.

⁶ Conforme depreende a teoria de Liebman, todas sentenças contêm implicitamente a cláusula *rebus sic stantibus*, especialmente àquelas que tratam de relações de trato sucessivo, que se prolongam no tempo, conferindo a elas força vinculativa somente enquanto se mantiverem inertes os pressupostos de fato e de direito que ampararam o juízo na tomada da decisão (Liebman, 1984, p. 25)

Deste modo, ao ser incorporada ao Direito Tributário, a cláusula *rebus sic stantibus* reflete na necessidade de adaptação das obrigações fiscais dos contribuintes às alterações das circunstâncias fáticas de condições econômicas, financeiras e sociais, por exemplo. Portanto, dentro do contexto jurisprudencial brasileiro, é factível a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* na seara tributária, como se evidencia na Súmula 239 do STF (Brasil, 1963): “[...] decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Todavia, merece grande apreço o fato de que a cláusula *rebus sic stantibus* é um instituto que deverá ser aplicado com cautela, haja vista que possibilitará o rompimento com o formalismo do *pacta sunt servanda*, o qual referencia o caráter obrigatório do cumprimento contratual. Neste mesmo sentido, Renato José de Moraes (2001, p. 300) elenca quais seriam os requisitos essenciais para a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* no direito brasileiro, quais sejam, “[...] (a) contrato de execução diferida ou periódica; (b) imprevisibilidade do fato causador da onerosidade excessiva que não seja inerente à natureza do contrato; (c) desequilíbrio acentuado entre as prestações; (d) ausência de culpa da parte prejudicada”.

Diante disso, ao considerar a imprescindibilidade de tais requisitos propostos, Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 410) entende que a forma de invocação da cláusula *rebus sic stantibus* nas Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do STF desprestigia ao menos um deles, qual seja, a imprevisibilidade do fato causador da onerosidade excessiva. Sobre isso, argumenta-se que a aplicação da referida cláusula pressupõe que as mudanças nas circunstâncias fáticas e normativas da relação jurídica fossem inesperadas e imprevisíveis, e não algo natural dentro do fluxo regular da relação jurídica, “[...] isso significa dizer que a imprevisibilidade acerca dos termos da mudança no estado de coisas (fática ou normativa) que é capaz de romper com a dimensão vinculante do pacto é inerente ao uso do *rebus sic stantibus*” (Ferreira Neto, 2023, p.410).

Todavia, salienta-se que a possibilidade de surgimento de decisões contraditórias em um sistema processual não representa algo extraordinário ou fortuito, tendo em vista que, um sistema processual tão complexo quanto o brasileiro. A este respeito Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 411) acrescenta que a contradição entre decisões “[...] apenas representa um efeito colateral inerente à dualidade nos regimes de controle de constitucionalidade das leis (difuso e concentrado)”.

Deste modo, nota-se que uma posterior decisão do STF em sentido contrário ao teor de uma decisão individual transitada em julgado não consubstancia uma hipótese de

alteração inesperada do estado de coisas existente, mas sim, um desdobramento inerente ao sistema processual tributário. Logo, a partir do rompimento com o requisito proposto por Renato José de Moraes para aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, verifica-se a possibilidade de questionamento do emprego dessa argumentação no julgamento dos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) pelo STF, considerando que questões tributárias de trato continuado conflitantes, estarão sempre sujeitas ao crivo jurisdicional da Suprema Corte.

4.3 O EMBATE ENTRE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A SEGURANÇA JURÍDICA NOS ARGUMENTOS EMPREGADOS PELO STF NA ELABORAÇÃO DAS TESES 881 E 885

Outro argumento suscitado no debate que originou a formação das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 do STF (Brasil, 2023b) diz respeito à ponderação entre o valor da segurança jurídica e o princípio da isonomia dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

A princípio, destaca-se que o valor da segurança jurídica, conforme já debatido nos itens anteriores, materializa-se em institutos como o da coisa julgada material, atendendo à necessidade do indivíduo em amparar-se na previsibilidade da ação estatal. Por outro lado, o princípio da isonomia possui previsão legal no artigo 5º da CRFB (Brasil, 1988), não restringindo-se à uma igualdade perante a lei ou conduzindo apenas a atuação do legislador mas, conforme ensinamentos de Leonardo Grecco (2006, p. 296), “[...] inclui a igualdade na lei, ou seja, na sua aplicação, por parte dos administradores e do próprio judiciário”.

Todavia, a ocorrência de decisões judiciais desiguais é, em muitos casos, inevitável no ordenamento jurídico brasileiro, como ocorrido no julgamento do Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c) e do Recurso Extraordinário 949.297/CE (Brasil, 2023d), os quais desconstituíram decisões judiciais individuais anteriormente transitadas em julgado, ocasionando um embate entre o valor da segurança jurídica e o princípio da isonomia.

Neste sentido, quando do julgamento dos referidos Recursos Extraordinários, a Suprema Corte privilegiou o princípio da isonomia em detrimento da segurança jurídica, como é possível extrair do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c), o qual defende que o contribuinte que possuía a decisão transitada em julgado favorável ao não pagamento do tributo possuía vantagem competitiva em relação aos demais, logo, “[...] a manutenção das decisões transitadas em

julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL (...) revela discrepância passível de violar a igualdade tributária, diante do tratamento desigual, bem como da livre concorrência”.

Todavia, na contramão do entendimento firmado pelo STF que desprivilegiou o valor da segurança jurídica em benefício do princípio da isonomia, Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 394) defende que o impasse entre ambos os institutos deve ser solucionado através de caminhos jurídicos razoáveis evitando medidas que causem extremas rupturas com a ordem jurídica consolidada, de tal modo, “[...] dentre todas as alternativas não parece ser bem ponderada aquela proposta de solução em que se pretende que a desconstituição da coisa julgada favorável ao contribuinte e produzida na via difusa ocorra de modo imediato e automático diante de decisão posterior do STF”.

Diante da análise levantada, este mesmo autor sustenta que o melhor caminho jurídico para solucionar o impasse entre o princípio da isonomia, da segurança jurídica, bem como a livre concorrência seria através do uso de instrumentos processuais que possuem a função de produzir uma nova decisão judicial individual desconstitutiva da coisa julgada anteriormente estabelecida, como a ação rescisória⁷ ou a ação revisional de sentenças transitadas em julgado⁸.

Destaca-se que, neste mesmo sentido, Leonardo Greco (2006, p. 296) enfrentou a temática do conflito entre a coisa julgada e a isonomia, defendendo que “[...] a violação da isonomia obrigará a desconstituição da coisa julgada civil, desde que caracterizada uma das

⁷ A ação rescisória está prevista no “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
 II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;
 III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
 IV - ofender a coisa julgada;
 V - violar manifestamente norma jurídica;
 VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;
 VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
 VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos” (BRASIL, 2015).

⁸ A ação revisional de sentenças transitadas em julgado está prevista no “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” (BRASIL, 2015).

hipóteses de admissibilidade da ação rescisória [...]. Fora dessas hipóteses e decorrido esse prazo, prevalecerá a coisa julgada”.

Desta forma, conforme os entendimentos de Arthur Maria Ferreira Neto (2023, p. 398), ao possibilitar a interrupção automática dos efeitos temporais das decisões transitadas em julgado em matéria tributária, quando proferidas decisões em ação direta ou em sede de repercussão geral pela Suprema Corte, desprivilegia-se o valor da segurança jurídica em detrimento do princípio da isonomia sem a utilização dos instrumentos processuais adequados para a devida ponderação, fazendo com que “[...] as contradições decisórias gestadas dentro de um sistema processual complexo sejam imputadas ao indivíduo privado que atua como simples jurisdicionado e que se subordina integralmente às regras do jogo processual a que está inserido”.

Assim, este argumento apresentado pelo STF na fundamentação das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) também merece ser questionado, bem como o afastamento da necessidade de uso da ação rescisória ou da ação revisional de sentenças transitadas em julgado, uma vez que causam uma drástica ruptura com o valor da segurança jurídica em benefício do princípio da isonomia, sem a devida ponderação ou uso de instrumentos processuais razoáveis.

4.4 O AFASTAMENTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA APLICAÇÃO DAS TESES 881 E 885 DO STF E OS IMPACTOS NA SEGURANÇA JURÍDICA

Outro argumento utilizado pelo STF no julgamento dos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) e que merece amplo debate, diz respeito ao afastamento da modulação de efeitos. Neste sentido, a Suprema Corte firmou o entendimento de que o instituto da modulação de efeitos não era cabível ao caso em apreço, sendo as referidas Teses aplicáveis sem restrição de alcance temporal. Todavia, torna-se necessária a análise da compatibilidade desta decisão com a segurança jurídica, bem como os possíveis impactos aos contribuintes.

Inicialmente, destaca-se que a modulação de efeitos de decisões judiciais, conforme o entendimento de Teresa Arruda Alvim, consiste na “[...] manipulação ou calibração da forma como esses efeitos se operarão no mundo empírico” (2019, p. 13). Deste modo, a utilização deste instituto possibilita delimitar temporalmente os impactos das decisões judiciais na sociedade.

Ademais, acerca da aplicação deste instituto nas decisões da Suprema Corte, Teresa Arruda Alvim (2019, p. 13) defende a sua consideração, sobretudo no controle de constitucionalidade, uma vez que trata-se de “[...] proteção à confiança, dimensão subjetiva da segurança jurídica, e de evitar indesejáveis impactos na sociedade, decorrentes da irretroatividade irrestrita da declaração de inconstitucionalidade da lei ou de certa interpretação que lhe tenha sido dada”.

Neste mesmo sentido, a autora defende ainda que o Direito Tributário se trata de um “*ambiente decisório rígido*”, o que significa dizer que prestigia a continuidade e a não surpresa. Deste modo, ambientes decisórios desta natureza, ao sofrerem evolução no direito por obra do judiciário, devem observar a segurança jurídica. Logo, Teresa Arruda Alvim (2019, p. 57) leciona que “[...] a modulação é instituto que visa prestigiar a segurança jurídica, principalmente quando se trata de corrigir o desvio consistente no fato de haver alteração brusca no direito, por obra de jurisprudência num campo que não seria desejável que isso ocorresse, como no direito tributário”.

Entretanto, o que observou-se no julgamento dos Temas em apreço foi a opção do STF pelo afastamento da modulação de efeitos sob a justificativa de não afetação da segurança jurídica, conforme nota-se voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c), o qual entendeu que “[...] a modulação de efeitos foi afastada porque o entendimento firmado não representa vulneração da segurança jurídica e da expectativa legítima dos contribuintes acerca da decisão, tomados em apreço os valores da igualdade e da livre concorrência”.

Ademais, ainda em seu voto, o mesmo Ministro privilegia o princípio da isonomia em face da segurança jurídica, entendendo que “[...] sob a perspectiva de isonomia concorrencial, igualmente não há razões de segurança jurídica que possam justificar a modulação de efeitos da decisão proferida” (Brasil, 2023c).

Desta forma, a partir do afastamento do instituto da modulação de efeitos, a Suprema Corte determinou que, o recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido tornou-se devido à todos os contribuintes a partir do julgamento da ADI nº 15 (Brasil, 2007), incluindo àqueles contribuintes que possuíam sentença transitada em julgado em seu favor, decidindo pela inconstitucionalidade do tributo.

Ante a tal entendimento, aqueles contribuintes que permaneceram não recolhendo a CSLL por encontrarem-se “amparados” pelos efeitos da coisa julgada individual, tornaram-se, a partir do novo entendimento firmado pelas Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885

(Brasil, 2023b), devedores de parcelas pretéritas do tributo, mesmo que, até então, inexistisse a possibilidade de modificação ulterior automática da coisa julgada, salvo por meio de ação rescisória.

Diante de tais circunstâncias, verifica-se a possibilidade de questionamento acerca da escolha da Suprema Corte em afastar o instituto da modulação de efeitos no caso, haja vista uma nítida quebra da confiança do contribuinte no instituto da coisa julgada e, por consequência, na segurança jurídica.

Acerca disso, de forma divergente à opinião do Ministro Luís Roberto Barroso, o Ministro Kassio Nunes Marques (acompanhado dos Ministros André Mendonça, Edson Fachin, Luiz Fux e Dias Toffoli), opinou no julgamento do Recurso Extraordinário^o 955.227/BA (Brasil, 2023c) de forma favorável à modulação de efeitos.

Diante disso, o voto do referido ministro privilegiou a “[...] boa-fé, à confiança legítima dos contribuintes e à segurança jurídica, [...], a fim de declarar que a perda de eficácia da coisa julgada em matéria tributária, por equivaler a situação inédita na jurisprudência do Supremo, deve emanar efeitos ex nunc” (Brasil, 2023c), ou seja, defendendo a cobrança da CSLL para tais contribuintes que possuíam sentenças favoráveis transitadas em julgado a partir da publicação da ata de julgamento do mérito dos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b).

De tal modo, apesar de vencida, esta última corrente argumentativa, mostra-se atenta à necessidade de preservação da segurança jurídica enquanto valor fundamental de proteção ao contribuinte, sendo possível questionar o afastamento da modulação de efeitos defendido pelo Ministro Luís Roberto Barroso e demais Ministros que o acompanharam.

4.5 ANÁLISE CRÍTICA DAS TESES 881 E 885 À LUZ DO VALOR DA SEGURANÇA JURÍDICA

Nos subitens anteriores buscou-se analisar detidamente os principais argumentos suscitados pelo STF no julgamentos do Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c) e do Recurso Extraordinário 949.297/CE (Brasil, 2023d), quais sejam: a possibilidade de flexibilização da coisa julgada com base na cláusula *rebus sic stantibus*, o embate entre o princípio da isonomia e a segurança jurídica e o afastamento da modulação de efeitos. De tal modo, estabelecidos os principais aspectos dos julgamentos, cabe tecer comentários críticos sobre o seu deslinde.

Inicialmente, salienta-se que as Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do STF apresentaram uma inovadora preferência da Suprema Corte em desvalorizar a segurança jurídica em benefício do princípio da isonomia. Nota-se que, anteriormente a este julgamento, o STF adotava o posicionamento oposto, respeitando à coisa julgada em detrimento da valorização da concorrência, conforme se extrai do Tema de Repercussão Geral nº 733 o qual determinou o seguinte:

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), (Brasil, 2015c).

Deste modo, houve uma ruptura de posicionamentos dentro da Suprema Corte, ao passo que a necessidade de ajuizamento de ação rescisória para desconstituição da coisa julgada passa a ser substituída pela quebra automática. Deste modo, conforme os entendimentos de Fernando Facury Scaff (2023, p. 459), a partir do inovador entendimento do STF “[...] privilegia-se o Princípio da Isonomia, no seu aspecto da concorrência dos mercados, implementando o efeito econômico neutro à incidência tributária, mesmo que este tenha sido amparado por uma coisa julgada”.

A partir deste giro jurisprudencial, doutrinadores passaram a dividir opiniões acerca da obediência das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) ao valor da segurança jurídica. De um lado, autores como Fernando Facury Scaff (2023, p. 460) entendem que a Suprema Corte resguardou a segurança jurídica ao estabelecer nas Teses que devem ser respeitados os princípios da irretroatividade, da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo, resguardando, assim, a não surpresa na cobrança dos tributos.

Em contrapartida, autores como Derzi, Lobato e Teixeira (2021, p. 1187) entendem que mostrou-se equivocada a escolha da Suprema Corte em privilegiar o princípio da isonomia, uma vez que a consequência inevitável tornou-se a insegurança jurídica tributária em razão da flexibilização da coisa julgada. Acerca disso, entendem que o princípio da intangibilidade da coisa julgada é tão fundamental como o da isonomia, sendo que “[...] ambos emergem das garantias básicas da ordem constitucional. E, em virtude disso, a coisa julgada nunca pode ser tratada como direito ou vantagem disponível da pessoa que se

apresenta como beneficiária dos seus efeitos concretos” (Derzi, Lobato e Teixeira, 2021, p. 1187).

Ainda de forma contrária ao posicionamento da Suprema Corte, entendem Tavares e Peixoto (2023, p. 288), que as Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) trouxeram “[...] retroativamente a legitimação dos créditos tributários cobrados pela Fazenda Nacional, após a ADI nº 15, e uma significativa falta de previsibilidade tributária (*tax certainty*)”, logo, em nenhuma medida resguardam a não surpresa do contribuinte, mas, pelo contrário, possibilitou cobranças antes não previstas por aqueles contribuintes que viam seus direitos de não recolhimento do CSLL resguardados por sentenças transitadas em julgado.

Deste modo, apesar de constar no texto da Tese o respeito à irretroatividade, a escolha da Suprema Corte em afastar a modulação de efeitos com efeitos futuros para que o novo posicionamento jurisprudencial só tivesse eficácia a partir de 2023, desencadeou a possibilidade de cobranças tributárias retroativas. Nota-se que até mesmo Fernando Facury Scaff (2023, p. 461), doutrinador favorável aos argumentos adotados pelo STF, posiciona-se afirmando que não deveria haver retroação dos efeitos da decisão, “[...] sendo vedado aos Fiscos cobrar tributos eventualmente acobertados pela coisa julgada controvertida pela decisão que o STF vier a proferir. Assim, tal decisão não poderá criar passivos tributários para os contribuintes”. Todavia, o autor deixou de considerar que o novo posicionamento jurisprudencial adotado confere validade à cobrança do CSLL desde a decisão de constitucionalidade do tributo a partir da ADI nº 15 (Brasil, 2007).

Ante às críticas levantadas, o presente artigo posiciona-se de forma concordante com os doutrinadores que discordam dos argumentos adotados pelo STF nos julgamentos do Recurso Extraordinário 955.227/BA (Brasil, 2023c) e do Recurso Extraordinário 949.297/CE (Brasil, 2023d), entendendo que a opção da Suprema Corte em privilegiar o princípio da isonomia, bem como o afastamento da modulação de efeitos, traduzem-se em não observância ao valor da segurança jurídica, imprescindível ao contribuinte.

5 PROPOSTAS PARA ATENUAR A INSEGURANÇA JURÍDICA A PARTIR DOS PRINCÍPIOS INSTITUÍDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Os princípios jurídicos possuem fundamental relevância na interpretação e aplicação do ordenamento jurídico tributário brasileiro. Todavia, é inegável a existência de conflitos quanto aos conceitos de princípios defendidos nas teorias jurídicas brasileiras, conforme defende Hugo de Brito Machado (2019, p. 19) ao afirmar que “[...] não há, de certo, consenso doutrinário em torno da questão de saber o que é um princípio jurídico”.

Entretanto, fato é que a teoria jusfilosófica de Robert Alexy (2012 *apud* Alexy, Travessoni, 2018, p. 57) acerca da definição de princípios como mandamentos de otimização que devem ser cumpridos na maior medida possível possui ampla aceitação, sendo este o conceito adotado no presente artigo.

Contudo, ao adentrar-se na temática dos princípios que regem o Direito Tributário, apesar de sua fundamental importância, torna-se evidente que o texto original da Constituição Federal (Brasil, 1988) não preocupou-se em identificá-los, nomeando-os como tal. Logo, a identificação dos princípios do Direito Tributário tornou-se uma atribuição doutrinária e jurisprudencial, conforme ensinamentos de Greco e Rocha (2024, p. 2), os quais defendem que, apesar do Título VI, Seção I, Capítulo I da Constituição (Brasil, 1988) ser intitulado “Dos Princípios Gerais” do Sistema Tributário Nacional “[...] não está claro se a palavra “princípios” desta expressão foi utilizada para denotar um tipo específico de norma jurídica, numa acepção vernacular ampla para se referir a “fundamentos”, pontos de partida estruturantes”.

Deste modo, a aferição dos princípios do Direito Tributário resultaram, originalmente, de uma construção interpretativa dos dispositivos constitucionais, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, consoante o § 1º do art. 145 da CRFB (Brasil, 1988), além de princípios como o da legalidade, anterioridade e irretroatividade, extraídos do art. 150 e incisos da CRFB (Brasil, 1988).

De igual maneira, não estão constitucionalmente previstos de forma nítida princípios como o da transparência, proteção da confiança e cooperação, no entanto, segundo Greco e Rocha (2024, p. 3) “[...] a falta de uma previsão explícita desses princípios jamais obstou o seu reconhecimento, a sua aplicação concreta e eficácia”.

No entanto, a partir da vigência da Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023e), o texto constitucional original sofreu diversas alterações em seu Título VI, “Da Tributação e

Do Orçamento”, passando a prever em seu art. 45, § 3º, de forma explícita, os princípios que guiam o Sistema Tributário Nacional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Brasil, 1988).

Deste modo, adentrando-se na temática do presente artigo, merecem maior destaque e detida análise aqueles princípios que relacionam-se diretamente com a promoção da segurança jurídica tributária ao contribuinte, quais sejam, o princípio da simplicidade e o princípio da transparência.

Inicialmente, o princípio da simplicidade orienta que o Direito Tributário possa ser produzido, pelo legislador, adimplido, pelo contribuinte, fiscalizado, pelo Fisco, e aplicado, pelo judiciário, da forma mais descomplicada possível. Desta forma, conforme entende Leandro Paulsen (2024, p.80) “[...] afirmar a simplicidade como princípio do sistema tributário nacional é uma opção política. Significa que, não obstante a complexidade da economia, a escolha é de construir um modelo de tributação cuja compreensão e operação sejam simples”. Logo, a aplicação prática de tal princípio deve resultar no desembaraço da legislação tributária em diplomas facilmente inteligíveis, bem como conferir-lhes estabilidade, pois constantes reformas resultam em complexidade.

Destaca-se ainda que o art. 156-A, § 5º, inciso IX da CRFB (Brasil, 1988) amplia a eficácia do princípio da simplicidade no Direito Tributário, ao determinar que à “[...] Lei complementar disporá sobre: [...] os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando a sua simplificação”. A partir de tal instituto torna-se evidente que a simplicidade deverá ser aplicada não somente na obrigação tributária principal, decorrente do fato gerador, mas também nas demais obrigações, positivas ou negativas, relacionadas ao tributo, conforme dispõe Leandro Paulsen (2024, p. 80) ao tratar que “[...] as diversas obrigações impostas às pessoas que, mesmo não integrantes da relação tributária contributiva, são chamadas a adotar medidas relacionadas à apuração, fiscalização, arrecadação e cobrança dos tributos, de modo que sejam mais simples e efetivas”.

Ademais, destaca-se que o princípio da simplicidade possui direta intercessão com o princípio da praticabilidade, conforme defende Regina Helena Costa (2007, p. 17), ao tratar que sua compreensão “[...] pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de

técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”. Depreende-se, portanto, que o resultado da aplicação de tais princípios é a máxima eficiência na prática da tributação, tanto pelo Fisco, quanto pelo contribuinte.

Deste modo, para concernir a relevância da implementação do princípio da simplicidade no Sistema Tributário Nacional, torna-se necessário compreender a origem da complexidade. Neste sentido, Greco e Rocha (2024, p. 13) apontam causas que vão desde a atribuição de competência tributária para as três esferas de poder, ocasionando complexidade, até a excessiva constitucionalização e conceitualismo que ocasionam uma complexa atividade interpretativa, além da instabilidade da jurisprudência, pois “[...] a demora e a flutuação da jurisprudência dos Tribunais Superiores os transformam em geradores de insegurança e complexidade, quando deveriam ser estabilizadores e simplificadores da interpretação da legislação”.

Desta forma, a adoção do princípio da simplicidade no Sistema Tributário Nacional tem o condão de promover maior segurança jurídica, na medida em que visa a criação de medidas que possibilitem a previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias. Em contrapartida, ao analisar-se o julgamento dos Temas 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b), depara-se com o cenário de insegurança jurídica como consequência da não aplicação do princípio da simplicidade, fato este que se comprova ao analisar o lapso temporal entre a distribuição dos Recursos Extraordinários que levaram à formação das Teses, no ano de 2016, e a própria consolidação destas, no ano de 2023. Logo, infere-se um período de 7 anos durante os quais a jurisprudência acerca da possibilidade de interrupção automática da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado manteve-se flutuante devido à morosidade do processo de julgamento, realidade que diverge da prática do princípio da simplicidade.

Ante a tal problemática, o presente estudo propõe que a obediência dos Tribunais Superiores ao princípio da simplicidade torna-se medida ainda mais indispensável em face da possibilidade de quebra automática da coisa julgada trazida pelas Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b), uma vez que a complexidade e a morosidade na resolução de demandas conflitantes de natureza tributária agravam ainda mais o cenário de insegurança jurídica sofrido pelo contribuinte.

Dando continuidade, em se tratando do princípio da transparência tributária, refere-se à práticas que visam o fácil acesso à informações sobre a legislação tributária, arrecadação pelo Fisco e aplicação da legislação pelo poder judiciário. Conforme se extrai da

doutrina de Leandro Paulsen (2024, p. 87), “[...] é preciso que a tributação se revista de transparência para que possa ser mais facilmente percebida, dimensionada e controlada”.

Nota-se que os reflexos deste princípio podem ser contemplados em diversos dispositivos normativos, como é o caso do art. 150, § 5º da CRFB (Brasil, 1988) o qual prevê que “[...] a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre as mercadorias e serviços”. Deste modo, passa a ser direito do consumidor a informação clara e adequada da carga tributária que atinja os produtos e serviços por ele consumidos.

Ademais, torna-se possível traçar um paralelo entre o princípio da simplicidade, acima debatido, e o princípio da transparência, conforme entende Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 92) tais princípios não são sinônimos, mas se relacionam vez que a complexidade de um texto normativo (contrariando o princípio da simplicidade) implica em obscuridade de seu conteúdo (contrariando o princípio da transparência), no entanto, “[...] o princípio da transparência em alguma medida tem conteúdo que se sobrepõe ao da simplicidade, porque exige por igual a edição de atos normativos claros e compreensíveis”.

Outrossim, relaciona-se diretamente com o princípio da transparência, a Lei nº 12.527 (Brasil, 2011), também conhecida como “Lei do Acesso à Informação”. Nota-se que este dispositivo normativo regulamenta a atuação da Administração Pública em relação a demais direitos constitucionalmente previstos, como o direito dos cidadãos às informações da Administração Pública, nos termos do art. 5º, inciso XXXIII, CRFB (Brasil, 1988), direito dos usuários do serviço público às informações, consoante art. 37, § 3º, inciso II, CRFB (Brasil, 1988) e dever da Administração Pública de manter arquivos e permitir seu acesso pelos cidadãos, conforme art. 216, § 2º, CRFB (Brasil, 1988).

Deste modo, resta evidente que a referida legislação visa regular a relação jurídica formada a partir do direito à informação dos cidadãos e da obrigação de prestá-las por parte da Administração Pública, de modo a materializar o princípio da transparência. Neste sentido, destaca-se o conteúdo do art. 5º da Lei nº 12.527 (Brasil, 2011) o qual dispõe que “[...] é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”.

Torna-se evidente, portanto, que tal princípio guarda direta relação com o valor da segurança jurídica, ao passo que busca a estabilização das relações jurídicas através do fácil acesso às informações, protegendo a confiança do contribuinte. Assim sendo, ao analisarmos

o princípio da transparência em conjunto com as recentes Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do STF, torna-se evidente que o contribuinte beneficiado por uma sentença transitada em julgado em matéria tributária não mais poderá acomodar-se na garantia do direito adquirido, sendo necessário acompanhar futuras decisões da Suprema Corte que poderão, a qualquer momento, modificar as decisões anteriormente firmadas, ocasionando a quebra automática da coisa julgada. Diante disso, o presente artigo apresenta como proposta a necessidade de os Tribunais Superiores atentarem-se à obediência ao princípio da transparência quando da publicação de suas jurisprudências, sobretudo se inovadoras, a fim de que se reduza o impacto da insegurança jurídica por elas causadas, promovendo amplo e facilitado acesso à informações que permite a adequação e planejamento do contribuinte afetado pela decisão.

Ante a todo o debate suscitado, extrai-se que os princípios da simplicidade e da transparência incluídos pela EC nº 132 (Brasil, 2023e) no rol dos mandamentos de otimização do Sistema Tributário Nacional são, em verdade, desdobramentos do valor da segurança jurídica. De tal modo, quando devidamente aplicados nas relações jurídicas tributárias (desde a atividade legislativa até à resolução de dissídios na esfera judicial) possuem o condão de atenuar a insegurança jurídica.

Finalmente, ao relacionar-se esta análise à temática do presente artigo, qual seja, a inovação jurisprudencial trazida pelas Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do STF, extrai-se que a possibilidade de quebra automática da coisa julgada devido à decisão posterior da Suprema Corte em sentido contrário colocam o contribuinte em posição de vulnerabilidade e insegurança jurídica. Portanto, propõe-se a obediência aos princípios da simplicidade e da transparência como medida ainda mais relevante frente à possibilidade de mitigar o cenário de insegurança jurídica promovendo a clareza, efetividade e fácil acesso às informações indispensáveis para o planejamento do contribuinte.

6 CONCLUSÃO

O presente artigo teve por objetivo tecer uma análise crítica acerca do julgamento dos Temas de Repercussão Geral nº 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) do Supremo Tribunal Federal, tendo como propósito fundamental a análise da compatibilidade dos argumentos empregados pela Suprema Corte, bem como das Teses formadas, com o valor da segurança jurídica.

Neste estudo avaliou-se a relevância do valor da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, uma vez que confere previsibilidade na ação estatal e estabilidade nas relações jurídicas. Deste modo, ao adentrar-se no Direito Tributário, o respeito a este valor merece ainda maior atenção, já que o poder de tributar interfere diretamente na viabilidade, planejamento e gestão do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas.

O instituto da coisa julgada, enquanto materializador do valor da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, sofreu extrema relativização a partir da formação das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 do STF (Brasil, 2023b), ao passo que perde o status de instrumento de estabilização passível de desconstituição somente através de instrumentos processuais próprios (ação rescisório e ação revisional de sentença transitada em julgado), adquirindo o status de instrumento frágil e suscetível à flexibilização mediante futuras alterações de jurisprudência do STF.

Verificou-se, quando analisados os principais argumentos suscitados pela Suprema Corte na defesa das Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 (Brasil, 2023b) que cada um deles fere, cada qual à sua maneira, o valor da segurança jurídica. Deste modo, demonstrou-se que a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus* como justificadora da possibilidade de desfazimento automático do trânsito em julgado é descabida, vez que a alteração de jurisprudência do STF não consubstancia uma hipótese de alteração inesperada do estado de coisas existente, estando este argumento incompatível com a preservação da segurança jurídica. De igual maneira, questionou-se a valorização do princípio da isonomia (em defesa da igualdade tributária e da livre concorrência), em detrimento do valor da segurança jurídica, demonstrando-se que a desconstituição automática da coisa julgada não é o caminho mais razoável para ponderar o impasse entre os institutos.

A opção feita pela Suprema Corte em afastar a aplicação da modulação de efeitos implicou em resultados ainda mais gravosos para a desvalorização da segurança jurídica, vez

que trouxe retroativamente a legitimação dos créditos tributários da CSLL cobrados pela Fazenda Nacional.

Este estudo comprometeu-se, ainda, a apresentar propostas para atenuar o cenário de insegurança jurídica tributária acentuado pelas inovadoras Teses do STF em estudo. Para tanto, demonstrou-se que os princípios da simplicidade e da transparência, incluídos no rol de mandamentos de otimização do Sistema Tributário Nacional pela recente “reforma tributária”, podem ser considerados como desdobramentos do valor da segurança jurídica. Desta maneira, quando aplicados nas relações jurídicas formadas no seio do Direito Tributário tem o condão de aplacar a instabilidade jurídica ao promoverem clareza, efetividade e fácil acesso às informações essenciais à segurança do contribuinte.

O presente trabalho apontou como resultado que, apesar da segurança jurídica representar um direito fundamental dos contribuintes e elemento constitutivo do Estado Democrático de Direito, sofreu expressiva desvalorização a partir dos entendimentos firmados pelas Teses 881 (Brasil, 2023a) e 885 do STF (Brasil, 2023b), sendo passível questionar se será capaz de exercer a eficácia protetiva inerente à sua natureza. Por certo, não se nega que o instituto da coisa julgada não resulta na imutabilidade absoluta da decisão transitada em julgado, todavia, a possibilidade de quebra imediata deste instituto mediante decisões proferidas pelo STF em ação direta ou em sede de repercussão geral nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, prejudicam sobremaneira o contribuinte, constituindo um cenário de insegurança jurídica tributária no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert; TRIVISONNO, Alexandre Travessoni G.; SALIBA, Aziz T. **Coleção Fora de Série - Princípios Formais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. p.66. ISBN 9788530978877. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530978877/>. Acesso em: 18 fev. 2025

ALVIM, Eduardo A.; GRANADO, Daniel W.; FERREIRA, Eduardo A. **Direito processual civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2019. E-book. p.742. ISBN 9788553611416. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553611416/>. Acesso em: 17 jan. 2025.

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. 294 p.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Disponível em: http://biblioteca2.senado.gov.br:8991/F/?func=item-global&doc_library=SEN01&doc_number=000919679. Acesso em: 12 out. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 set. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023e]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 3 nov. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 4 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024a]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 26 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 4 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15.** Ementa: I. ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Recorrente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento: 14 jun. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 3 nov. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.272.714-CE.** Ementa: Recurso especial. Processual civil e tributário. Contribuição social sobre o lucro líquido - csll. Coisa julgada que reconheceu a inconstitucionalidade da hipótese de incidência. Eficácia em relação a fatos geradores futuros. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Tbm - Têxtil Bezerra De Menezes S/A. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento: 15 dez. 2015b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipo-Pesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201101959757 . Acesso em: 3 nov. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949.297/CE.** Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar. 3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso. 4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014). 5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de deconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo. 6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da

decisão desta Corte. 7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional. 8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “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. Recorrente: União. Recorrido: TBM - TEXTIL BEZERRA DE MENEZES S/A. Relator: Min Edson Fachin, 8 de fevereiro de 2023d. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=881>. Acesso em: 26 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955.227/BA**. Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar. A decisão transitou em julgado. 3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso. 4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavaski, j. em 24.09.2014). 5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo. 6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte. 7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que, em 2006, a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL concernente aos anos de 2001 a 2003. Sendo assim, por se tratar de autuação relativa a fatos geradores anteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15, prevalece a coisa julgada em favor do contribuinte. Como consequência, nega-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda

Nacional. 8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “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. Recorrente: União. Recorrido: BRASKEM S/A. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 8 de fevereiro de 2023c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=885>. Acesso em: 26 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 239**. Ementa: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Sessão Plenária: 3 dez. 1963. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2062>. Acesso em: 4 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 733 - Eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado**. 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). *Leading case*: Recurso Extraordinário 730.462/SP. Min. Teori Zavascki, 09 set. 2015c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4353441&numeroProcesso=730462&classeProcesso=RE&numeroTema=733>. Acesso em: 19 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado**. Tese: 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. *Landing case*: Recurso Extraordinário 949.297/CE. Relator: Min Edson Fachin, 8 de fevereiro de 2023a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 6 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.** Tese: 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. *Landing case*: Recurso Extraordinário 955.227/BA. Min. Luís Roberto Barroso, 8 fev. 2023b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 6 out. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **Coisa Julgada Tributária com Eficácia Prospectiva e as Questões Constitucionais Discutidas nos Temas 881 e 885 do STF.** Brasília: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Tese de Doutorado, 2021. Centro Universitário de Brasília. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/11/Misabel-de-Abreu-Machado-Derzi-Valter-de-Souza-Lobato-e-Tiago-Conde-Teixeira.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2024.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. A Morte da Coisa Julgada e a Loteria do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 53, ano 41, p. 387-414, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2350>. Acesso em: 28 out. 2024.

GALVÃO, Marcelo Lavocat. **A insegurança jurídica dos efeitos vinculantes das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.** 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08122014-094355/en.php>. Acesso em 06 fev. 2025.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil: Direito das Obrigações.** Coleção Sinopses Jurídicas. 20ª Ed. 2024. 20. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.i. ISBN 9786553629028. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553629028/>. Acesso em: 11 fev. 2025.

GRECO, Leonardo. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária.** Rio de Janeiro: Dialética, 2006. p. 294-307. ISBN 978-857500149.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, p. 752-780, 2024.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536>. Acesso em: 14 jan. 2025.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. 354 p. Disponível em: <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/biblio-1075527> . Acesso em: 15 out. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/237418981.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 15 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p.423. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 4 fev. 2025

MORAES, Renato José de. **Cláusula *rebus sic stantibus***. São Paulo: Saraiva, 2001. 322 p. ISBN 8502032259.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15 ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.61. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620906/>. Acesso em: 4 fev. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. As Inovações do STF no Julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre Controle de Constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 53, p. 452-469, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2352/2140>. Acesso em: 19 nov. 2023.

TAVARES, Luca Barbosa; PEIXOTO, Maurício Muriack de Fernandes e. Analisando o julgamento dos temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal: novas perspectivas acerca da insegurança jurídica no uso da modulação de efeitos na seara tributária. **Revista da Advocacia Pública Federal**, v. 7, n. 1, p. 269-293, 29 dez. 2023. Disponível em: <https://seer.anafe.org.br/index.php/revista/article/view/189>. Acesso em: 3 nov. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Princípios e limites da tributação. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 4, p. 429-445, 2005. Disponível em: <https://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-lobo-torres/a-seguranca-juridica-e-as-limitacoes-constitucionais-ao-poder-de-tributar>. Acesso em: 12 out. 2024.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado**. Brasília: Doutrina: edição comemorativa de 15 anos. Obra lançada em comemoração aos 15 anos do STJ. Disponível em: stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Dout15anos/article/view/3666/3755. Acesso em: 4 nov. 2023.