QUEBRA DA COISA JULGADA E MODULAÇÃO DE EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marlon Fagundes Rodrigues Maciel, Adem Bafti.

Universidade do Vale do Paraíba (Univap), Faculdade de Direito, Praça Cândido Dias Castejón, nº 116, Centro, 12245-720, São José dos Campos-SP, Brasil, marlonfagundes8@gmail.com; bafti@univap.br.

Resumo

O presente artigo científico de revisão de literatura analisa a redefinição da eficácia da coisa julgada tributária nas relações jurídicas de trato continuado e a utilização da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal (STF). O objetivo consiste em analisar como o STF redefiniu os efeitos da coisa julgada tributária e utilizou a modulação para compatibilizar essa transformação jurisprudencial com a segurança jurídica e as garantias constitucionais do contribuinte, a partir dos Temas 881, 885 e 69 de Repercussão Geral. Foi adotada metodologia qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e documental-jurisprudencial. Os resultados demonstram que decisões vinculantes podem interromper os efeitos futuros de decisões transitadas em julgado nas relações tributárias de trato continuado, sem autorizar cobrança retroativa e observadas as regras de anterioridade. No Tema 69, a modulação limitou temporalmente os efeitos da alteração sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS. Conclui-se que a jurisprudência analisada busca conciliar a estabilidade da coisa julgada, a uniformidade constitucional e as garantias do contribuinte.

Palavras-chave: Coisa julgada. Modulação de efeitos. Temas 69, 881 e 885. Direito Tributário.

Área do Conhecimento: Visão Integrada do Direito.

Introdução

O Sistema Tributário Nacional contemporâneo vivencia um processo de reconfiguração de seus princípios fundamentais, impulsionado pela necessidade de harmonizar a estabilidade das relações jurídicas com a preservação da igualdade entre os contribuintes. Este trabalho destaca a controvérsia referente à eficácia temporal da coisa julgada tributária em relações jurídicas de trato continuado e à utilização da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

O problema central da pesquisa consiste em compreender em que medida decisões posteriores do STF, dotadas de eficácia vinculante, podem alterar a eficácia futura de decisões judiciais transitadas em julgado que disciplinam relações tributárias de trato continuado, especialmente quando a manutenção do provimento individual gera tratamento desigual entre contribuintes submetidos à mesma ordem constitucional.

A coisa julgada constitui garantia fundamental prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, destinada a assegurar estabilidade às decisões judiciais definitivamente constituídas (Brasil, 1988). Entretanto, nas relações jurídicas de trato sucessivo, a eficácia da decisão não pode ser analisada de maneira dissociada das circunstâncias fáticas e jurídicas que lhe deram fundamento. A doutrina de Teori Albino Zavascki destaca que, nessas relações, a eficácia prospectiva da sentença permanece enquanto forem preservados os pressupostos de fato e de direito que sustentaram a decisão (Zavascki, 2005).

A questão adquiriu especial relevância quando decisões individuais que afastavam determinada exigência tributária passaram a conviver com pronunciamentos posteriores do STF reconhecendo a constitucionalidade da cobrança ou fixando entendimento vinculante em sentido contrário. A permanência indefinida dessas decisões individuais poderia estabelecer diferenças de tratamento entre contribuintes concorrentes, com possíveis reflexos sobre a isonomia tributária e a livre concorrência, princípios previstos nos arts. 150, II, e 170, IV, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

O STF proferiu o Tema 69 de Repercussão Geral, julgando à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Neste julgamento, demonstrou a utilização da modulação de efeitos como instrumento de transição entre a definição de uma nova orientação constitucional e a necessidade de proteção da segurança jurídica. O referido julgamento, proferido em 2021, decidiu nos embargos de

declaração, daquela decisão, que esta teria como marco temporal a data de 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até aquela data.

Em seguida, em 2023, o STF proferiu os Temas 881 e 885, também, de Repercussão Geral, estabelecendo parâmetros para a compreensão dos limites temporais da coisa julgada tributária. O STF reconheceu que decisões posteriores proferidas em controle concentrado ou em sede de repercussão geral podem fazer cessar automaticamente os efeitos futuros de decisões transitadas em julgado em relações tributárias de trato continuado, ressalvadas as garantias constitucionais relacionadas à irretroatividade e à anterioridade (Brasil, 2023a; Brasil, 2023b).

Dessa forma, o objetivo deste artigo, diante deste complexo cenário, consiste em analisar como o STF redefiniu os efeitos da coisa julgada tributária nas relações jurídicas de trato continuado e utilizou a modulação de efeitos para compatibilizar essa transformação jurisprudencial com a segurança jurídica e as garantias constitucionais do contribuinte, a partir dos Temas 69, 881 e 885l.

Metodologia

O presente estudo enquadra-se na categoria de trabalho de revisão de literatura, com abordagem qualitativa e natureza analítica. A pesquisa foi desenvolvida mediante estudo da doutrina especializada, da legislação pertinente e das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal relacionadas à coisa julgada tributária e à modulação de efeitos.

Para a realização da pesquisa, foram considerados referenciais bibliográficos e fontes normativas e jurisprudenciais primárias e secundárias. A coleta bibliográfica foi realizada mediante consulta às bases SciELO, Google Acadêmico, Revista dos Tribunais e aos repositórios digitais de teses e dissertações de instituições de ensino superior.

Foram utilizados, de forma isolada e combinada, os descritores “coisa julgada tributária”, “trato continuado”, “modulação de efeitos”, “Tema 69 STF”, “Temas 881 e 885”, “abstrativização do controle difuso” e “cláusula *rebus sic stantibus*”. Como critério de inclusão, foram considerados artigos científicos, monografias, capítulos de livros e trabalhos doutrinários relacionados diretamente ao objeto da pesquisa, com especial atenção à produção de Teori Albino Zavascki e à literatura tributária contemporânea.

Na dimensão documental e jurisprudencial, foram analisados os Recursos Extraordinários RE 949.297, correspondente ao Tema 881, RE 955.227, correspondente ao Tema 885, e RE 574.706, correspondente ao Tema 69, bem como os respectivos pronunciamentos relacionados à definição dos efeitos temporais das decisões.

A análise do material foi organizada em quatro eixos: a) distinção entre os modelos de controle concentrado e difuso de constitucionalidade; b) eficácia da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado; c) efeitos das decisões vinculantes dos Temas 881 e 885; e d) modulação de efeitos e proteção da segurança jurídica no Tema 69.

Resultados

A análise do material demonstrou que a jurisprudência do STF passou a tratar de maneira específica os efeitos temporais da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado. O primeiro resultado identificado corresponde aos Temas 881 e 885, nos quais o Tribunal estabeleceu que decisões anteriores do STF em controle incidental, proferidas antes da instituição do regime de repercussão geral, não produzem, por si mesmas, impacto automático sobre a coisa julgada já formada. Em contrapartida, decisões posteriores proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral podem interromper automaticamente os efeitos futuros das decisões transitadas em julgado que disciplinam relações tributárias sucessivas, observadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo (Brasil, 2023a; Brasil, 2023b).

O segundo resultado identificado refere-se ao Tema 69 da Repercussão Geral. no RE 574.706, no qual o STF modulou os efeitos da decisão, estabelecendo como marco temporal 15 de março de 2017, ressalvando, contudo, as ações judiciais e administrativas protocoladas até aquela data (Brasil, 2021). O resultado demonstra que a Corte utilizou a modulação para estabelecer uma transição temporal entre a orientação anteriormente adotada e a nova compreensão constitucional.

Assim, a análise comparativa dos precedentes permitiu identificar que os Temas 881 e 885 e o Tema 69 possuem funções distintas, embora estejam relacionados pela preocupação comum com os efeitos temporais das decisões constitucionais. Enquanto os Temas 881 e 885 tratam da cessação da

eficácia futura da coisa julgada em relações tributárias de trato continuado, o Tema 69 evidencia a utilização da modulação como mecanismo de proteção da segurança jurídica diante da alteração de orientação com impacto financeiro e tributário relevante.

Tabela 1 – Comparativo estrutural dos modelos de controle de constitucionalidade

Critério de análise	Controle concentrado	Controle difuso e repercussão geral
Órgão e legitimação	STF, mediante provocação dos legitimados previstos no art. 103 da Constituição Federal	Controle realizado no caso concreto, com possibilidade de formação de precedente vinculante pelo STF
Natureza processual	Processo objetivo, voltado à fiscalização abstrata da norma	Processo subjetivo, originado de controvérsia concreta
Objeto principal	Análise da constitucionalidade da norma	Questão constitucional apresentada no contexto de litígio concreto
Efeitos	Eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, nos termos do sistema constitucional	Historicamente *inter partes*, com aproximação dos efeitos vinculantes mediante o regime da repercussão geral
Relevância para a pesquisa	Fundamenta a análise do Tema 881	Fundamenta a análise do Tema 885 e da aproximação entre controle difuso e concentrado

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2023a; Brasil, 2023b).

Discussão

Os resultados encontrados permitem sustentar que a cessação dos efeitos futuros da coisa julgada tributária, nos casos analisados pelo STF, não deve ser compreendida simplesmente como uma eliminação da autoridade da decisão judicial anterior. A questão deve ser examinada a partir da natureza das relações jurídicas de trato continuado e da alteração superveniente do estado jurídico que serviu de fundamento à decisão.

A doutrina de Teori Albino Zavascki oferece importante fundamento para essa compreensão. Nas relações jurídicas de trato continuado, a sentença projeta sua eficácia para o futuro enquanto permanecerem inalterados os pressupostos de fato e de direito considerados no momento do julgamento. Dessa forma, a cláusula *rebus sic stantibus* permite compreender que a permanência dos efeitos prospectivos da decisão está condicionada à manutenção do contexto jurídico e fático que lhe deu fundamento (Zavascki, 2005).

Essa perspectiva é relevante porque impede que a conclusão dos Temas 881 e 885 seja interpretada como uma simples relativização indiscriminada da coisa julgada. O que ocorre, nos casos analisados, é a alteração do estado jurídico decorrente de pronunciamento posterior do STF dotado de força vinculante. Se a decisão individual estava fundamentada em determinada interpretação constitucional e essa interpretação é posteriormente modificada ou superada por pronunciamento vinculante da Suprema Corte, os pressupostos jurídicos que sustentavam a eficácia prospectiva da decisão deixam de existir.

Sob esse prisma, a conclusão adotada pelo STF nos Temas 881 e 885 encontra fundamento na necessidade de compatibilizar a estabilidade das decisões judiciais com a unidade da interpretação constitucional. Nesre sentido, o art. 927 do Código de Processo Civil estabelece a observância de determinados precedentes qualificados pelos órgãos jurisdicionais, contribuindo para a coerência e a integridade do sistema jurídico (Brasil, 2015).

Destaca-se que a Tabela 1 evidencia justamente a transformação existente entre o controle difuso tradicional e a repercussão geral. Embora o controle difuso tenha origem em uma controvérsia concreta, o regime da repercussão geral permite que a decisão constitucional produzida pelo STF assuma função vinculante para casos semelhantes. Essa aproximação dos efeitos dos controles concentrado e difuso

é elemento importante para compreender por que o STF atribuiu consequências futuras às decisões proferidas nos Temas 881 e 885.

A manutenção indefinida de uma decisão individual que afaste determinado tributo, quando posteriormente reconhecida sua constitucionalidade pelo STF, também poderia produzir tratamento desigual entre contribuintes submetidos à mesma ordem jurídica. Um contribuinte protegido por decisão judicial continuaria sem recolher o tributo, enquanto outros contribuintes, sujeitos ao mesmo sistema tributário, permaneceriam obrigados ao pagamento. Essa situação poderia comprometer a isonomia tributária e gerar efeitos sobre a livre concorrência, especialmente quando os contribuintes atuam no mesmo mercado (Brasil, 1988).

Por esse motivo, a cessação dos efeitos futuros da decisão individual não deve ser vista apenas como mecanismo de prevalência do precedente sobre a coisa julgada. Trata-se também de mecanismo destinado a impedir que a proteção individual anteriormente concedida produza, indefinidamente, uma vantagem tributária que não mais encontra correspondência na interpretação constitucional vigente. A proteção da coisa julgada permanece relevante, mas sua eficácia prospectiva, nas relações continuadas, deve ser examinada à luz da permanência dos pressupostos jurídicos que justificaram a decisão.

Essa conclusão, contudo, não significa que o contribuinte possa ser surpreendido com a cobrança retroativa de tributos relativos a períodos anteriores à alteração do estado jurídico. Os Temas 881 e 885 expressamente preservaram as garantias da irretroatividade e das anterioridades anual e nonagesimal, de acordo com a natureza do tributo (Brasil, 2023). Assim, a cessação da eficácia futura da coisa julgada não autoriza o Fisco a exigir, retroativamente, valores que deixaram de ser recolhidos enquanto a decisão individual ainda produzia seus efeitos.

É nesse ponto que a análise dos Temas 881 e 885 se aproxima da discussão sobre a modulação de efeitos realizada no Tema 69. Embora os institutos possuam objetos distintos, ambos revelam a preocupação do STF com a dimensão temporal das decisões constitucionais.

No Tema 69, a Corte reconheceu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS e, posteriormente, modulou os efeitos da decisão para que sua produção alcançasse os fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data (Brasil, 2021). A modulação, nesse contexto, funcionou como instrumento de transição entre a nova interpretação constitucional e a necessidade de preservar situações jurídicas constituídas sob a orientação anterior.

A técnica de modulação encontra previsão no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, permitindo que o STF, diante de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, estabeleça restrições aos efeitos temporais de determinadas decisões (Brasil, 1999). No Tema 69, essa técnica evitou que a alteração da interpretação sobre a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS produzisse consequências retroativas ilimitadas.

A articulação entre esses precedents, por conseguinte, demonstra que a jurisprudência constitucional não opera com uma oposição absoluta entre segurança jurídica e supremacia da Constituição. Nos Temas 881 e 885, a necessidade de uniformização da interpretação constitucional e de preservação da isonomia tributária justifica a cessação dos efeitos futuros da decisão individual. No Tema 69, por sua vez, a segurança jurídica e a proteção da confiança justificaram a limitação temporal dos efeitos da nova orientação.

Em suma, os precedentes analisados revelam uma preocupação comum com a definição do momento a partir do qual uma nova interpretação constitucional deve produzir consequências práticas. A autoridade da Constituição e a uniformidade do sistema tributário não eliminam a necessidade de proteção do contribuinte contra efeitos retroativos, assim como a proteção da coisa julgada não pode impedir indefinidamente a aplicação uniforme de uma interpretação constitucional vinculante.

Conclusão

O presente estudo permitiu concluir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal modificou a compreensão tradicional sobre a eficácia temporal da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado. Os Temas 881 e 885 demonstram que decisões individuais transitadas em julgado podem deixar de produzir efeitos para o futuro quando sobrevém pronunciamento do STF, em controle concentrado ou em sede de repercussão geral, que estabeleça orientação incompatível com o fundamento jurídico da decisão anterior.

A conclusão não representa, entretanto, a simples eliminação da coisa julgada. A partir da doutrina de Teori Albino Zavascki, verifica-se que as relações de trato continuado possuem eficácia condicionada à permanência do estado de fato e de direito que fundamentou a decisão. A alteração superveniente desse estado jurídico, quando decorrente de precedente vinculante do STF, explica a cessação da eficácia prospectiva do provimento anterior (Zavascki, 2005).

A análise também demonstrou que essa cessação precisa ser acompanhada das garantias constitucionais do contribuinte. Conforme estabelecido nos Temas 881 e 885, a retomada da exigibilidade tributária não permite a cobrança retroativa dos períodos abrangidos pela decisão anterior e deve observar as regras de anterioridade previstas na Constituição Federal (Brasil, 2023a; Brasil, 2023b).

O Tema 69 complementa essa compreensão ao demonstrar que a modulação de efeitos pode ser utilizada para estabelecer um marco temporal entre a orientação anterior e a nova interpretação constitucional. A definição de 15 de março de 2017 como marco para os efeitos da decisão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS evidencia a preocupação do STF em evitar que a mudança jurisprudencial produza consequências retroativas incompatíveis com a segurança jurídica (Brasil, 2021).

Assim, a pesquisa conclui que os precedentes analisados procuram estabelecer um equilíbrio entre dois valores que, à primeira vista, poderiam parecer conflitantes: de um lado, a estabilidade proporcionada pela coisa julgada; de outro, a necessidade de aplicação uniforme da Constituição e de preservação da igualdade entre os contribuintes. Nos Temas 881 e 885, esse equilíbrio ocorre pela cessação dos efeitos futuros da decisão individual, enquanto, no Tema 69, manifesta-se pela limitação temporal dos efeitos da nova orientação. Em ambos os casos, a definição dos efeitos temporais constitui elemento essencial para que a alteração jurisprudencial produza efeitos sem transformar a segurança jurídica em obstáculo absoluto à uniformidade constitucional.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 maio 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Tema 69 da Repercussão Geral. Tributário. PIS e COFINS. Base de cálculo. Exclusão do ICMS. Modulação de efeitos. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 13 maio 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=2585258&numeroProcesso=574706&numeroTema=69. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 949.297/CE**. Tema 881 da Repercussão Geral. Limites da coisa julgada em matéria tributária. Controle concentrado. Relator: Min. Edson Fachin. Redator do acórdão: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, 8 fev. 2023a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=881. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 955.227/BA**. Tema 885 da Repercussão Geral. Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, 8 fev. 2023b. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=4945134&numeroProcesso=955227&numeroTema=885. Acesso em: 21 ago. 2026.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Sentença e coisa julgada em matéria tributária**. Revista de Estudos Tributários, v. 7, n. 42, p. 144-163, mar./abr. 2005. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/748. Acesso em: 21 ago. 2026.

Agradecimentos

O presente trabalho foi realizado com apoio e incentivo da Faculdade de Direito e do Programa de Iniciação Científica (INIC) da Universidade do Vale do Paraíba (Univap).