



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

JÚLIA CARVALHO SOUB

**O IMPACTO DA “FLEXIBILIZAÇÃO” DA COISA JULGADA EM RELAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO E OS EFEITOS DOS JULGAMENTOS
DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL 881 E 885.**

Brasília

2023

JÚLIA CARVALHO SOUB

**O IMPACTO DA “FLEXIBILIZAÇÃO” DA COISA JULGADA EM RELAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO E OS EFEITOS DOS JULGAMENTOS
DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL 881 E 885.**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito parcial para obtenção do título
de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel
de Faria.

Brasília

2023

JÚLIA CARVALHO SOUB

**O IMPACTO DA “FLEXIBILIZAÇÃO” DA COISA JULGADA EM RELAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DE TRATO CONTINUADO E OS EFEITOS DOS JULGAMENTOS
DOS TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL 881 E 885.**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharela em Direito. Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

(Orientador – Presidente)

Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

Prof. Dr. Jorge Octávio Lavocat Galvão

(Examinador)

Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua

(Examinador)

Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás

Brasília, 4 de dezembro de 2023

Agradecimentos

Ao Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria que conduziu a orientação do presente Trabalho de forma extremamente eficiente, atenciosa e empática.

Ao Prof. Dr. Jorge Octávio Lavocat Galvão e ao Prof. Dr. Lucas Bevilacqua que gentilmente aceitaram compor a banca de defesa do meu Trabalho de Conclusão de Curso.

À Universidade de Brasília e à Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg que me possibilitaram inestimável crescimento profissional e pessoal.

À minha família e amigos que sempre me acolheram e me deram o apoio necessário para trilhar o meu caminho.

Resumo

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227 culminou em grande impacto aos contribuintes. Isso porque, o STF alterou significativamente a jurisprudência até então vigente ao estabelecer a cessação automática dos efeitos da coisa julgada que institui a (in)existência de relação jurídico-tributária sucessiva em face da posterior publicação da ata de julgamento de precedente contrário da Suprema Corte, observados os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária. Desta feita, o presente estudo tem por objetivo compreender se de fato houve a “flexibilização” da coisa julgada pela tese em comento. Ademais, pretende-se verificar se seria possível e necessário, em sede de embargos de declaração, a modulação dos efeitos da referida decisão, para além da alteração do momento de cessação dos efeitos da coisa julgada, devendo esse ser o trânsito em julgado da decisão que resultou no precedente. É utilizado, para tanto, o método do estudo de caso cumulado com a revisão bibliográfica, sendo realizada uma pesquisa qualitativa de natureza básica. Conclui-se pela inexistência de flexibilização da coisa julgada. Outrossim, observa-se que a omissão do Órgão de Cúpula brasileiro, em relação a argumentos que de fato poderiam modificar o entendimento firmado, possibilita o conhecimento e eventual provimento dos embargos declaratórios que abarcam a temática estudada. Por fim, firma-se a compreensão de que a modulação pretendida se faz imprescindível para a manutenção da segurança jurídica do contribuinte.

Palavras-chave: Segurança jurídica; Coisa julgada; Relação jurídico-tributária sucessiva; Precedente; Modulação dos efeitos.

Abstract

The decision handed down by the Supreme Federal Court – STF – in Extraordinary Appeals (Recursos Extraordinários) numbers 949.297 and 955.227 had a major impact on taxpayers. STF significantly changed the jurisprudence by establishing the automatic cessation of the effects of *res judicata* that determinates the (non)existence of a successive legal-tax relationship in view of a subsequent contrary Supreme Court's stare decisis. Therefore, the present study aims to understand whether there was indeed “relativization” of *res judicata*. Furthermore, it intends to verify whether it would be possible and necessary to modulate the effects of this decision and eventually change the moment of cessation of the effects of *res judicata*, which should be the final judgment of STF that creates the stare decisis. The methodology used at the present essay is the case study analyses combined with a bibliographic review, in addition of a qualitative approach. The study concludes that there wasn't any type of relativization of *res judicata*, besides that the omission of the Brazilian's Supreme Court about arguments that could in fact modify its understanding makes possible the knowledge and eventual granting of the Appeals that covers the subject studied. Finally, the study shows that the modulation of the effects is essential for maintaining the taxpayer's legal security.

Keywords: Legal Security; Final judgment; Successive legal-tax relationship; Stare decisis; Modulation of the effects.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CFOAB – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC/73 – Código de Processo Civil de 1973

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

EC – Emenda Constitucional

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGR – Procuradoria-Geral da República

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RG – Repercussão Geral

SINPEQ – Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D'Ávila

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S.A

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. OS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	12
1.1 A abstrativização do controle difuso de constitucionalidade e os efeitos produzidos pelos Temas de Repercussão Geral.....	12
1.2 A Segurança Jurídica e sua aplicabilidade na temática tributária.....	16
1.3 A modulação dos efeitos no contexto tributário	19
1.4 A Coisa Julgada e sua aplicação em relações tributárias de trato continuado.....	23
2. O ESTUDO DE CASO	28
2.1. Relatório dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227: dos fatos relevantes.....	28
2.2. Voto dos Relatores.....	30
2.3. Debate travado e o posicionamento dos demais Ministros	35
2.4. Posição firmada.....	42
2.5. Embargos de Declaração.....	45
2.6. Votação dos embargos declaratórios até o pedido de vista do Min. Dias Toffoli	47
3. CORRELAÇÃO ENTRE OS CONCEITOS TRABALHADOS E O CASO CONCRETO ANALISADO	51
3.1 A relevância dos Temas de Repercussão Geral 811 e 885 para os contribuintes	51
3.2 A importância da modulação dos efeitos à luz da segurança jurídica no julgamento dos Temas de Repercussão Geral 811 e 885	53
3.3. O Parecere PGFN/CRJ nº 492/2011 e o momento de produção da nova “norma” pelo Supremo Tribunal Federal	59
3.4. Os Embargos Declaratórios enquanto momento processual possível para modificação das questões trabalhadas.....	62
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
REFERÊNCIAS.....	68

INTRODUÇÃO

É notório que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade impactam e influenciam incontáveis relações jurídicas embasadas nos dispositivos/atos normativos ali examinados. A influência do Pretório Excelso exacerbou-se ainda mais a partir da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade, decorrente do instituto da Repercussão Geral que viabiliza a produção de decisões *erga omnes* e de eficácia vinculante a partir de demandas cotidianas cuja resolução depende do entendimento firmado em sede de incidente de inconstitucionalidade.

Nessa senda, o julgamento de questões relacionadas ao Direito Tributário, como por exemplo a (in)constitucionalidade de um tributo, geram repercussões financeiras e sociais de extrema importância no cenário brasileiro, sendo a modulação dos efeitos um dos principais instrumentos para assegurar a segurança jurídica e minimizar os danos gerados. Deve-se ter em mente que a previsibilidade de ambas as partes da relação jurídico-tributária - fisco e contribuinte - é essencial para a dinâmica comercial, impactando diretamente na presença ou ausência de investimentos no mercado nacional, o que por si só já gera inúmeras consequências em efeito cascata.

Diante da perspectiva apresentada, tem-se que o estudo da possibilidade da modulação dos efeitos dos Temas 881 e 885 de RG à luz da segurança jurídica é de extrema relevância. Isso porque, os referidos julgamentos são responsáveis por definir o tratamento a ser dado à coisa julgada que estabelece a (in)existência de relação jurídico-tributária sucessiva de forma contrária a posicionamento posterior do Supremo Tribunal Federal acerca da (in)constitucionalidade do dispositivo em comento.

Dessa maneira, é essencial compreender até que ponto a previsibilidade – especialmente dos contribuintes – foi preservada diante da ausência da modulação dessa decisão, para além de se averiguar se de fato houve a flexibilização da coisa julgada pelas teses em questão. Destaca-se que o entendimento firmado pelo Pretório Excelso impacta todas as relações tributárias de trato continuado, independente do tributo que a gerou, o que apenas ressalta a importância de seu estudo.

A partir desse cenário, o presente trabalho constitui-se de uma descrição detalhada dos julgamentos dos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881 de RG) e 955.227 (Tema 885 de RG) do Supremo Tribunal Federal, a fim de examinar a necessidade e possibilidade da modulação dos efeitos da decisão proferida nos autos dos recursos em questão em sede de

embargos de declaração, haja vista a manutenção da segurança jurídica dos contribuintes. Para tanto, considera-se a normatização pátria, em especial a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Código de Processo Civil de 2015 e o Código Tributário Nacional, os quais estabelecem as diretrizes de tratamento das questões constitucional-tributárias.

Utiliza-se, por conseguinte, o método do estudo de caso cumulado com a revisão bibliográfica da temática abordada. Outrossim, deve-se levar em consideração que a pesquisa realizada tem natureza básica. Nesse sentido, a fim de alcançar os objetivos propostos e atingir o melhor desenvolvimento do presente estudo, é utilizada uma abordagem qualitativa, haja vista a análise dos materiais gerados mediante o julgamento dos Temas 881 e 885 de RG e dos entendimentos doutrinários sobre a questão ora debatida.

Nesse diapasão, o primeiro capítulo da pesquisa é responsável por explicar conceitos básicos imprescindíveis à análise dos acórdãos em apreço e os efeitos das decisões do STF. Por sua vez, o segundo possui o intuito de apresentar detalhadamente os acórdãos dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, os embargos de declaração a esses opostos e a decisão (parcial) de julgamento desses. Já o tópico final cuida de correlacionar as definições exploradas com o julgamento dos Temas 881 e 885 de RG, de modo a compreender se o entendimento firmado acerca da ausência de modulação dos efeitos e do momento processual em que se considerada criada a nova norma advinda do precedente da Suprema Corte poderiam ser modificados em sede de embargos de declaração.

1. OS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O capítulo 1 pretende promover a conceituação de noções gerais acerca do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal, da segurança jurídica, da coisa julgada advinda de decisões transitadas em julgado e das relações tributárias de trato continuado, a fim de que essas temáticas possam ser pormenorizadas de forma adequada durante o decorrer dos capítulos 2 e 3, mediante o estudo de caso dos Temas de Repercussão Geral 881 e 885.

1.1 A abstrativização do controle difuso de constitucionalidade e os efeitos produzidos pelos Temas de Repercussão Geral

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 privilegia em seu seio tanto o controle concentrado quanto o controle difuso de constitucionalidade. Nesse cenário, faz-se imprescindível uma breve retrospectiva histórica, de modo a compreender a origem de ambas as formas de manutenção da supremacia da Constituição em relação às demais normas do ordenamento jurídico brasileiro. Cumpre ressaltar ainda que a experiência brasileira tem aproximado cada vez mais os efeitos de ambas as formas de controle de constitucionalidade, conforme se demonstrará a seguir (KUNZLER, 2017, p. 162).

Em resumo, a teoria do controle concentrado de constitucionalidade surge do árduo debate entre Karl Schmitt e Hans Kelsen, que apesar de compreenderem que deveria ocorrer a manutenção do sistema político e jurídico mediante a efetiva proteção da Constituição da República de Weimar, discordavam acerca de quem possuiria a competência para tanto. Fez-se presente, dessa maneira, a necessidade de existência de um órgão específico encarregado exclusivamente de realizar o controle de constitucionalidade. No entanto, enquanto Schmitt defendia a natureza política desse órgão, de modo a estar vinculado ao Poder Executivo legitimado, portanto, pela maioria, Kelsen defendia que o Tribunal Constitucional prestaria atividade jurisdicional mediante a prolação de decisões. Assim, a perspectiva Kelseniana acabou por se tornar a base da existência da espécie controle de constitucionalidade concentrado que vigora atualmente no Brasil (KUNZLER, 2017, pp. 158-159).

Importante ressaltar que o panorama supramencionado foi desenvolvido dentro da perspectiva do *Civil Law*, isto é, o sistema jurídico romano-germânico no qual a lei possui o

papel centralizado de constituir o direito (THEODORO JÚNIOR, 2019, p. 1). Por outro lado, os Estados Unidos da América, a partir da perspectiva inglesa, alçou seu sistema jurídico no denominado *Common Law*, o qual resultou em um controle difuso de constitucionalidade para a manutenção dos preceitos constitucionais (KUNZLER, 2017, p. 162). Em síntese, o referido sistema jurídico anglo-americano tem enquanto base o direito consuetudinário, construído a partir de precedentes dotados de força normativa (THEODORO JÚNIOR, 2019, p. 1).

Na lógica do *Common Law*, a decisão judicial tida enquanto precedente funciona como uma regra, um critério de decisão, aplicável a casos posteriores que apresentem similitudes fáticas. Se constatado a “subsunção” do fato ao precedente haverá a aplicação da *ratio decidendi* deste – razões indispensáveis à solução da demanda – e, por conseguinte, diante dessa sistemática, a justiça passa a ser muito mais previsível e confiável, afinal, se sabe como o judiciário se comporta em determinada situação. A jurisprudência, por outro lado, admite a coexistência de correntes completamente divergentes, sendo muitas vezes impossível prever o resultado de um litígio judicial, até o momento em que ocorre a formação da posição dominante estabilizando-se, portanto (FARIA, 2021, pp. 295-297). Essa situação pode ser considerada um dos motivos pelos quais os juristas europeus sempre possuíram ressalvas em enquadrar a jurisprudência enquanto fonte do direito (THEODORO JÚNIOR, 2019, p. 1).

É importante, no entanto, levar em consideração a estrutura do judiciário brasileiro. Em síntese, admite-se que todo e qualquer juiz afaste a incidência de uma norma no caso concreto por considerá-la inconstitucional. Ainda que cada justiça apresente competência própria, o Brasil é uma nação composta por 26 Estados e 1 Distrito Federal e cada um desses entes federativos apresenta sua própria justiça estadual. Segundo dados oficiais do CNJ, existem 14.877 unidades judiciárias que estruturam o primeiro grau do Poder Judiciário, dentre as quais encontram-se 9.627 varas e juizados especiais e 2.702 comarcas (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 20). Em outros termos, existem inúmeros juízes que detêm autonomia para promover interpretações jurídicas distintas e essa situação diante de uma jurisprudência ainda não estabilizada poderá facilmente implicar em uma verdadeira loteria sem qualquer previsibilidade para o indivíduo antever o resultado de uma lide, descredibilizando-se a confiança na justiça (FARIA, 2021, pp. 295-297).

Nesse cenário aos poucos se demonstrou necessário a aproximação dos sistemas de *Common Law* e *Civil Law* de modo a se tentar atingir uma maior segurança jurídica e um ordenamento jurídico mais coeso. A primeira aproximação desses sistemas se deu com a EC nº 3/93, que criou a figura da Ação Declaratória de Constitucionalidade – antigo art. 102, §1º, da CRFB/88 –, a qual possuía efeito vinculante e eficácia *erga omnes*. Salienta-se que o texto

originário da Constituição Federal de 1988 não conferia força normativa a quaisquer decisões até então. Essa situação se intensificou ainda mais com a Lei nº 9.868/99 e a EC nº 45/04 que também conferiram efeitos vinculantes às Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Por conseguinte, as ações concentradas passaram a funcionar enquanto verdadeiros precedentes a serem aplicados em casos concretos (FARIA, 2021, pp. 294-295). Nesse sentido, a redação atual do art. 102, §2º, da CRFB/88 estabelece:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas **ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante**, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (grifos próprios)

O Código de Processo Civil de 2015, por seu turno, reforça os instrumentos para adoção de precedentes, visando trazer a máxima estabilidade à jurisprudência de modo a uniformizar a aplicação das leis (FARIA, 2021, p. 295). O referido dispositivo legal amplia os julgamentos por amostragem que não apenas aplicam a lógica de replicação de precedentes, mas também viabilizam a formulação de teses jurídicas a serem utilizadas em demandas posteriores, de modo ao qual o presente pré-ordena e confere previsibilidade a ações futuras (THEODORO JÚNIOR, 2019, pp. 1-2).

Dessa maneira, se antes se falava em efeitos vinculantes e oponíveis contra todos apenas para as ações de controle concentrado, o CPC de 2015 ampliou e diversificou a aplicabilidade de precedentes de modo a tornar obrigatória a observância das decisões dos Tribunais Superiores por todos a eles subordinados – juízes e tribunais. Diante dessa perspectiva de valorização e estabilização de jurisprudência é que se encontra presente a técnica de julgamento dos recursos extraordinários dotados de repercussão geral (THEODORO JÚNIOR, 2019, pp. 2-3), incluída pela EC nº 45/04 ao art. 102, §3º, da CRFB/88¹, pormenorizada pela Lei nº 11.418/2006 a qual promoveu a alteração dos artigos do CPC/73, e atualmente regulamentada pelos parágrafos do art. 1035 do CPC/15².

¹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

² Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

Nesse sentido, o §1º do art. 1035 do CPC/15 define repercussão geral enquanto um debate relevante do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que transcenda os interesses das partes. Ademais, essa é presumida nas hipóteses descritas pelo §3º do referido dispositivo legal, quais sejam: acórdão que contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (inciso I); acórdão que tenha sido proferido em julgamento de casos repetitivos (inciso II); ou acórdão que tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal (inciso IV).

A partir desse cenário, cabe destacar a controvérsia existente acerca da extensão do poder vinculante dos precedentes, pois para determinada parte da doutrina e jurisprudência apenas a Constituição Federal poderia autorizar a observância obrigatória de decisões, sendo necessário ainda sua menção expressa e, diante dessa perspectiva, apenas as ações diretas de inconstitucionalidade e as ações declaratórias de constitucionalidade (art.102, §2º, CRFB/88) e as súmulas vinculantes (art. 103-A da CRFB/88) possuiriam efeitos vinculantes.

Contudo, fato é que a posição dominante atual diz respeito a constitucionalidade e aplicabilidade do art. 927, III, e do art. 988, §5º, II, do CPC/15³, os quais determinam a observância obrigatória das decisões tomadas pelos Tribunais Superiores em sede de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas no que tange às decisões proferidas em sede de Recursos Extraordinários com Repercussão Geral ou Recursos Especiais Repetitivos, prevendo, inclusive a possibilidade de Reclamação Constitucional na hipótese de afronta à decisão adotada (FARIA, 2021, p. 295).

Desta feita, torna-se nítida a abstrativização dos Recursos Extraordinários afetados em sede de Repercussão Geral, os quais passam a formar precedentes e a possuir efeitos vinculantes e *erga omnes* de modo equivalente às ações concentradas de constitucionalidade. Dessa maneira, para deixar de aplicar um precedente, o juiz necessariamente precisará demonstrar o *distinguishing*, evidenciando os motivos pelos quais o caso concreto e o precedente são distintos, ou o *overruling*, isto é, deverá explanar os motivos pelos quais aquela perspectiva fora superada, conforme disposto no art. 489, VI, do CPC/15 (FARIA, 2021, pp. 298-301).

³ **Art. 927.** Os juízes e os tribunais observarão:

[...]III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

[...]

Art. 988. Caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público para:

[...]§ 5º É inadmissível a reclamação:

[...]II – proposta para garantir a observância de acórdão de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de acórdão proferido em julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos, quando não esgotadas as instâncias ordinárias.

1.2 A Segurança Jurídica e sua aplicabilidade na temática tributária

Segundo Heleno Taveira Torres (2012, p. 1), “a Constituição do Estado Democrático de direito é um sistema de valores jurídicos”. Nesse cenário, a densificação principiológica impõe limites estreitos em relação à aplicabilidade das regras que compõem o ordenamento jurídico. Perante essa perspectiva, o Sistema Tributário Nacional se apresenta enquanto verdadeiro subsistema constitucional responsável por proteger os direitos fundamentais dos cidadãos principalmente no que tange ao exercício do poder de tributar, cuja competência material desdobra-se, em suma, na instituição e arrecadação de tributos (TORRES, 2012, p. 1).

Diante desse quadro, o objetivo precípua da limitação do poder estatal equivale à conferência de segurança jurídica aos contribuintes (TORRES, 2012, p. 1). O referido princípio – independentemente da classificação formal a esse atribuído, podendo ser considerado princípio constitucional implícito ou sobreprincípio do ordenamento jurídico – apresenta, portanto, extrema relevância dentro do contexto do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, confere à sociedade elementos imprescindíveis para a estabilidade da confiança entre Estado e Cidadão, em especial nas áreas do Direito em que o Estado é autorizado a restringir e se apropriar dos direitos fundamentais dos indivíduos como é o caso do Direito Tributário (FARIA; SALDANHA, 2023, pp. 2-3).

Segundo dispõe Humberto Ávila (2011, p. 682), a observância desse preceito constitucional pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário garante três elementos de excepcional importância para o contribuinte, isto é, a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do Direito. A partir de um cenário confiável cujas normas são calculáveis, com base na cognoscibilidade, a segurança jurídica passa a funcionar enquanto instrumento garantidor de capacidade do indivíduo, o qual poderá conduzir seu presente de forma responsável e, para além, será capaz de planejar estrategicamente seu futuro.

Inicialmente, a cognoscibilidade, intrinsecamente relacionada ao princípio da legalidade, confere ao Direito a maior clareza e precisão possível, de modo ao qual, no contexto tributário, o Estado apenas poderá restringir os direitos dos cidadãos e aplicar determinada tributação se a lei previr com precisão todos os elementos indispensáveis para tanto. Por sua vez, a confiabilidade de uma norma diz respeito a manutenção da estabilidade das relações jurídicas, nas quais o Direito deverá ser apresentado de forma coesa ao longo do tempo (FARIA; SALDANHA, 2023, pp. 2-3).

Já no que tange à calculabilidade, essa se faz presente quando é possível prever o Direito em um contexto futuro, não havendo, portanto, a frustração de legítimas expectativas por eventuais mudanças jurídicas (FARIA; SALDANHA, 2023, pp. 2-3). Nesse sentido, é extremamente relevante que a norma gere em seus destinatários um estado de espírito de certeza de que esses não se depararão com surpresas negativas quando ocorrer sua substituição. Essa certeza se traduz na chamada vedação do “efeito surpresa”, o qual também apresenta em sua estrutura a ideia de boa-fé objetiva, afastando tudo aquilo de que não é legítimo de se esperar (AMARAL; CANCIAN, 2017, p. 20).

Tanto a segurança jurídica quanto a boa-fé objetiva devem ser compreendidas enquanto cláusulas gerais, de conteúdo vago e não estabelecido legalmente, cabendo ao julgador a definição das consequências trazidas pela aplicação dessas ao caso concreto. São verdadeiros *standards* de conduta que apresentam enquanto destinatários o particular e o Estado. Devem, por conseguinte, ser observadas pelo ente estatal desde sua função legiferante, mediante a formulação da norma, até o momento de sua aplicação *in concreto* em uma demanda judicial (AMARAL; CANCIAN, 2017, pp. 20-25).

Destaca-se, nesse contexto, que os princípios dizem respeito a normas cuja função é prescrever condutas dotadas de valores vinculantes a serem aplicados em todo o ordenamento jurídico. Independentemente da existência de um subsistema constitucional, como, conforme anteriormente apresentado, é o caso do Direito Tributário, ou da existência de regras específicas para tanto, os princípios vinculam todos aqueles que aplicam ou fazem uso do Direito à observância máxima desses e impossibilitam quaisquer condutas que vão de encontro ao seu núcleo essencial (TORRES, 2012, p. 2).

Nesse cenário, é nítida a importância da segurança jurídica dentro da temática tributária, principalmente se considerado que essa matéria afeta de forma direta o patrimônio das pessoas, sejam essas jurídicas ou físicas, afinal, como explicita a sabedoria popular, o bolso é o órgão mais sensível do corpo humano e, certamente, das empresas também. Desta feita, enfatiza-se o caráter altamente protetor da segurança jurídico-tributária, na qual pretende-se a defesa dos direitos fundamentais dos contribuintes, de modo a equilibrá-la adequadamente com o exercício do poder de tributar (TEODOROVICZ, 2020, p. 264).

É preciso, por consequência lógica de todo o panorama apresentado, que a norma tributária seja clara, confiável e calculável, do contrário a confiança do cidadão no Estado é nitidamente abalada (FARIA; SALDANHA, 2023, p. 2-3), exigindo-se da arrecadação fiscal, portanto, transparência, motivação e coerência (AMARAL; CANCIAN, 2017, p.18). Para além, é inegociável que essas cláusulas gerais sejam observadas, respeitadas e aplicadas pelo Poder

Judiciário do qual não se exclui o Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula cuja competência inclui a promoção do controle repressivo de constitucionalidade concentrado e a modulação dos efeitos de suas decisões (AMARAL; CANCIAN, 2017, p.26).

Por último, apresentados os motivos da relevância da segurança jurídica, faz-se necessário destacar que essa se desdobra em princípios constitucionais responsáveis por tornar o sistema jurídico-tributário confiável e previsível, ao estabelecer garantias objetivas e limitar o exercício do poder do Estado. Cita-se, dessa forma: o princípio da legalidade tributária – art. 150, I, da CRFB/88 –, o princípio da irretroatividade tributária – art. 150, III, a, da CRFB/88 – e o princípio da anterioridade tributária – art. 150, III, b, da CRFB/88⁴ (ÁVILA, 2011, p. 34).

Conforme se demonstrará no decorrer dos capítulos a seguir desenvolvidos, o princípio da irretroatividade apresenta especial relevância dentro da temática debatida e, por esse motivo, serão tecidas breves considerações sobre ele. A referida norma expressamente prevista no mandamento constitucional complementa os ditames do princípio constitucional da legalidade, de modo a estabelecer que a lei formuladora do tributo deverá imprescindivelmente ser anterior ao fato tributado. Não existe, enquanto consequência, a ideia de solucionar eventual omissão legislativa ou equívoco de dispositivo normativo de modo a cobrar tributos passados. Isso porque quaisquer mudanças existentes apenas poderão valer daqui para frente, apresentando as leis tributárias efeitos necessariamente *ex nunc* (SCHOUERI, 2023, p. 194).

Por fim, estando diretamente relacionado a fatos passados e não sendo aplicável a questões futuras, o referido ditame busca em primazia conquistar a confiança dos contribuintes, de modo a respeitar as situações jurídicas consolidadas pelo tempo e que tiveram enquanto base de sua constituição a boa-fé objetiva do contribuinte. Justamente por buscar a confiança do cidadão ele é aplicável somente no que diz respeito à instituição e à majoração de tributações, podendo, dessa maneira, serem produzidas leis que tratem de “fatos geradores” anteriores a sua promulgação e, somente se, estabelecer um tratamento mais benéfico ao contribuinte (SCHOUERI, 2023, pp. 195-196).

⁴ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

1.3 A modulação dos efeitos no contexto tributário

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota, em seu art. 60, rito legislativo mais gravoso para sua alteração quando comparado às leis infraconstitucionais, isto posto, é classificada enquanto Constituição rígida. Esse cenário reverbera no denominado princípio da supremacia constitucional do qual erige verdadeira pirâmide normativa cujo ápice diz respeito à Carta Magna brasileira, sendo que todas as leis ou atos normativos deverão necessariamente respeitar e se adaptar a seus preceitos (AMARAL; CANCIAN, 2017, pp. 26-27).

Diante desse contexto, a lei ou ato normativo que vilipendiar os ditames constitucionais não poderá continuar a existir dentro do ordenamento jurídico, sob pena de afronta direta ao princípio supramencionado (AMARAL; CANCIAN, 2017, p. 27). Existem, no entanto, duas posturas possíveis de serem adotadas diante dessa questão, isso é, a tese da nulidade ou da anulabilidade do ato inconstitucional. O dogma da nulidade surge, então, em 1610 na Inglaterra pela postura adotada pelo *Chief Justice* Coke no caso Bonham, o qual determinou que quando o legislativo for contrário ao direito e à razão, cumpre ao poder judiciário julgar o dispositivo normativo nulo. Por seu turno, Hans Kelsen compreende que a segurança e a certeza jurídica impõem a manutenção dos efeitos da lei – até então considerada válida – enquanto a Corte competente não declarar sua cessação, dando origem a teoria da anulabilidade do ato inconstitucional (ÁVILA, 2009, p. 25).

O dogma da nulidade, pormenorizado nos Estados Unidos da América pelo *Chief Justice* Marshall no caso Madison v. Marbury, é adotado pelos tribunais brasileiros, dando-se especial enfoque ao STF. No entanto, ainda que alguns autores considerem tal posicionamento uma questão de Justiça, não existe uma ciência por trás dessa decisão, sequer existem dispositivos nas Constituições brasileira e estadunidense que vinculem o julgador a esse posicionamento. Os efeitos *ex tunc* do viés adotado podem inclusive ocasionar consequências nefastas para o Estado e para o Contribuinte diante do contexto tributário e, justamente por esse motivo, esses efeitos têm sido mitigados em ambas as nações (GALVÃO, 2018, p. 98).

Desde 1986, com o julgamento do RE nº 105.789-1, o Supremo Tribunal Federal já compreendia pela aplicação excepcional de efeitos *ex nunc* aos seus pronunciamentos. A referida decisão versava sobre a gratificação a magistrados, cuja lei interpretada inconstitucional implicaria na redução dos vencimentos desses, o que, para Suprema Corte, justificou a aplicação dos efeitos *pro futuro*. Essa possibilidade foi cancelada posteriormente

com a promulgação da Lei 9.868/99 que em seu art. 27⁵ autorizou a excepcional aplicação de efeitos *ex nunc* – fixados a partir do trânsito em julgado da ação ou em qualquer momento estabelecido pelo acórdão – a decisões do Supremo Tribunal Federal que declarassem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo desde que justificado por segurança jurídica ou excepcional interesse social cumulativamente com o quórum qualificado de deliberação de maioria de dois terços de seus membros (ÁVILA, 2009, pp. 48-49).

Nesse ponto cumpre ressaltar que, dentro da atual sistemática judiciária, o Supremo Tribunal Federal ao produzir decisões de efeitos vinculantes e *erga omnes*, conforme desenvolvido em tópico anterior, acaba por produzir verdadeiras normas jurídicas mediante seus precedentes. Diante dessa lógica, da mesma maneira que existem regras de direito intertemporal para quaisquer modificações de legislações, deverão existir regras de direito intertemporal para mudanças da jurisprudência e é sob essa perspectiva inicial que a modulação dos efeitos deverá ser aplicada. À vista disso, deve o Poder Judiciário proteger aquele que agiu com boa-fé, em consonância aos *standards* de conduta até então vigentes, provenientes do modo com o qual o Judiciário compreendia e interpretava até então o dispositivo normativo analisado (ALVIM; MONNERAT, 2021, pp. 183-186).

É nítido, por conseguinte, que a modulação dos efeitos de uma decisão pretende resguardar a segurança jurídica, no entanto é fundamental questionar-se quem seria o destinatário legítimo dessa. Diante do Sistema Nacional Tributário tem-se que os princípios da irretroatividade, legalidade e anterioridade representam limitações ao poder de tributar que visam proteger o núcleo essencial do direito fundamental do contribuinte referente ao seu patrimônio. Assim, a segurança jurídica dessa sistemática aparenta estar muito mais voltada a proteger o contribuinte do Estado do que a via contrária e, por conseguinte, eventual modulação dos efeitos deveria privilegiar essa perspectiva, inclusive, de modo a assegurar que a lei declarada inconstitucional não promovesse benefício indevido ao ente responsável por sua promulgação (FARIA, GONZÁLEZ, 2023, p. 7).

No entanto não é esse o ponto de vista adotado pela Suprema Corte brasileira. Conforme demonstra o Estudo empírico realizado por Leonardo e Silva de Almendra Freitas (2018, pp.

⁵ **Art. 27.** Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de **segurança jurídica** ou de **excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, **por maioria de dois terços de seus membros**, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (grifos próprios)

183-184), a partir de uma amostra de 6⁶ julgamentos relevantes do STF sobre a temática tributária, nos quais fora requerida modulação dos efeitos de suas decisões, houve o deferimento com ressalvas desse instituto uma única vez – Temas 2 e 3 de RG – em benefício do ente público. O autor concluiu que o comportamento do tribunal apresenta evidente variação de critérios e rigor a depender do beneficiário da medida, adotando uma postura mais exigente em face de contribuintes. Para além, a estimativa do impacto financeiro não apresenta interferência decisiva no (in)deferimento da modulação, sendo, por outro lado, a revisão jurisprudencial um fator de extrema relevância para sua aplicação (FREITAS, 2018, p. 197).

Compreender o comportamento do STF no que tange a essa temática é fundamental, pois permite a todos uma noção de qual será a tendência de seu julgamento (FREITAS, 2018, p. 182), afinal, o que se pretende atualmente, situação essa chancelada pelo próprio CPC/15, é a busca de uma jurisprudência estabilizada e confiável (THEODORO JÚNIOR, 2019, p. 3). No entanto, é importante que se entenda as diferenças entre os casos estudados e o julgamento a ser analisado.

Isso porque enquanto as demais decisões do estudo versavam sobre a (in)constitucionalidade de um tributo em específico (FREITAS, 2018, p.184), o julgamento dos Recursos Extraordinários 949297 (tema 881 de RG) e 955227 (tema 885 de RG) pretendem uniformizar a forma de conduta do ente público quando uma decisão vinculante do STF, que determinar a (in)constitucionalidade de um tributo, contrariar coisa julgada em favor do contribuinte ou do próprio fisco, de modo ao qual a cobrança ou a cessação dessa deverá ser automática a partir do entendimento definitivo firmado pela Corte, respeitados os princípios constitucionais aplicáveis ao tributo em análise quando a situação for desfavorável ao contribuinte (SCAFF, 2023b, pp. 3-4).

Ainda que os acórdãos das decisões em questão venham a ser estudados de forma pormenorizada no capítulo seguinte, é preciso compreender que eles representaram significativa mudança de entendimento, pois segundo o Tema 733⁷ de RG, a declaração de (in)constitucionalidade de uma norma não produziria a rescisão automática de decisões

⁶ (1) RE 353.657 – Creditamento de IPI sobre insumos tributados à alíquota zero; (2) RE 377.457 [Tema 071 RG] – Isenção de Cofins das Sociedades de Profissão Regulamentada; (3) RE 559.943 [Tema 002 RG] e RE 560.626 [Tema 003 RG] – Prescrição e Decadência de Contribuições Previdenciárias; (4) RE 363.852 e RE 596.177 [Tema 202 RG] – Contribuição do Empregador Rural Pessoa Física até 2001; (5) RE 559.937 [Tema 001 RG] – Base de Cálculo de Pis/Cofins-Importação; (6) RE 595.838 [Tema 166 RG] – Contribuição sobre Serviços Prestados por Cooperativas (FREITAS, 2018, p. 182-183).

⁷ 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).

anteriores cujo entendimento fosse diferente, sendo, por conseguinte, imprescindível a interposição de recurso próprio ou ação rescisória quando convir (SCAFF, 2023b, p. 4). Nesse mesmo sentido era o entendimento do Superior Tribunal de Justiça proferido em sede do Tema Repetitivo 340⁸. Conforme alegado nos embargos declaratórios do Tema 881 de RG opostos por Têxtil Bezerra de Menezes S/A - TBM –, parte recorrida no Recurso Extraordinário que o ensejou, o posicionamento do STJ é ainda mais específico de modo a impossibilitar a alteração da relação jurídica sucessiva estabilizada pela coisa julgada mediante posterior julgamento dos Tribunais Superiores. Conforme afirma o embargante, essa perspectiva fora chancelada pelo próprio STF nos autos do AgIn em ARE nº 864.746.

Outro ponto a se destacar, que apresenta grande relevância para a temática, diz respeito ao consequencialismo enquanto justificativa para aplicação do instituto da modulação dos efeitos em uma decisão. Ainda que a referida pesquisa tenha apontado o fato de o STF não se deixar envolver usualmente pelo impacto financeiro de suas decisões, observa-se atualmente nos Tribunais Superiores um movimento de validar argumentos fiscais consequencialistas para embasarem suas decisões, devido principalmente ao contexto de grandes crises fiscais que exigem uma análise para além da dogmática (BEVILACQUA; PORTO, 2020, pp. 1-2).

Isso porque, o dogma da nulidade aplicável ao ordenamento jurídico brasileiro acaba por desvalidar todos os atos praticados sob a vigência da lei posteriormente considerada inconstitucional, ainda que esses tenham sido praticados de boa-fé devido à confiança depositada nas normas produzidas pelos poderes competentes. Essa situação, cumulada à necessidade de olhar para a realidade e a possibilidade de modulação dos efeitos das decisões proferidas pela Suprema Corte viabiliza uma análise consequencialista dos efeitos por essas gerado, a fim de se estabelecer o momento de melhor aplicação da perspectiva firmada (BEVILACQUA; PORTO, 2020, p. 2).

Nesse contexto, é imprescindível que os Tribunais Superiores promovam uma adequada compatibilização entre argumentos consequencialistas e dogmáticos, pois ao mesmo tempo que não podem ignorar a realidade desconsiderando quaisquer consequências de suas decisões, não devem afastar-se da dogmática de modo a excluir justificativas racionais (MACCORMICK apud BEVILACQUA; PORTO, 2020, p. 3). Não é possível, por conseguinte, dissociar o direito

⁸ Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

da política principalmente se considerado que nessas situações o consequencialismo funciona enquanto um meio de autocontenção do judiciário e manutenção do *status quo* (BEVILACQUA; PORTO, 2020, pp. 3-4).

Desta feita, considerando todo o exposto e a ideia de que a modulação se comporta enquanto direito intertemporal aplicável a mudança de precedentes em especial àqueles proferido pelo Pretório Excelso, que dentro do ordenamento jurídico brasileiro funcionam enquanto verdadeiras normas jurídicas (ALVIM; MONNERAT, 2021, p. 183), demonstra-se mais que justificado sua aplicação dentro da logística do julgamento dos Temas de Repercussão Geral 881 e 885. No entanto esse não foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal que afastou sua aplicação, sendo vencidos os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques.

Destaca-se, por fim, que essa perspectiva poderá, talvez, sofrer eventual modificação, haja vista os embargos declaratórios opostos pela TBM, FIESP, SINPEQ e CFOAB, os quais pretendem a modulação dos efeitos da decisão. Os referidos embargos haviam sido colocados em pauta para julgamento em plenário virtual entre os dias 22.09.2023 e 29.09.2023, no entanto, foram destacados pelo Min. Luiz Fux. Diante dessa situação, ocorreu o início do julgamento desses na sessão plenária presencial do dia 16.11.2023, contudo, houve pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

1.4 A Coisa Julgada e sua aplicação em relações tributárias de trato continuado

A função jurisdicional, em resumo, pretende a formulação de um juízo relativo à subsunção ou não de determinado fato à norma jurídica. Por meio da produção e análise de provas afere-se a norma compatível com a situação, a fim de se declarar as consequências jurídicas de sua aplicação ou eventual ausência de aplicação, tendo-se enquanto resultado da segunda possibilidade a inexistência da relação jurídica pretendida pelo demandante. Nesse cenário, surge uma sentença que ao transitar em julgado passa a ser imutável e apresenta força de lei entre as partes (ZAVASCKI, 2005, p. 110).

Diante dessa conjuntura surge a coisa julgada, a qual diz respeito a uma situação jurídica que vincula as partes, conferindo obrigatoriedade de observância às decisões do poder judiciário. Esse efeito jurídico decorre, então, da subsunção do fato à norma jurídica ou da ausência de subsunção conforme descrito anteriormente. A decisão que forma a coisa julgada é considerada indiscutível na medida em que impossibilita a rediscussão da matéria apreciada

– efeito negativo – e, para além, gera um direito adquirido que vincula quaisquer julgadores que analisem demandas que se relacionem com seu objeto – efeito positivo. (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, pp. 591-598). Nesse sentido, o art. 502 do CPC/15 dispõe: “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Por sua vez, observa-se que a coisa julgada também é, enquanto regra, considerada imutável, devido a impossibilidade de ser alterada. Sua inviolabilidade é chancelada pelo art. 5º, XXXVI, da CRFB/88⁹, o qual a estabelece enquanto direito fundamental. Todavia, como qualquer direito no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, esse não é considerado absoluto, sofrendo limitações inclusive pelo Código de Processo Civil, conforme consta em seu art. 505, inciso I¹⁰. O referido dispositivo legal apresenta em seu seio a cláusula *rebus sic stantibus* a qual determina que em relações de trato continuado quaisquer alterações de fato ou de direito tornam viável a revisão do que fora decidido pelo juízo competente (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, pp. 595/635-639). Desta feita, esse dispositivo normativo conversa intrinsecamente com a matéria ora em análise.

Antes de tecer considerações sobre essa temática, é imprescindível compreender o conceito de relações tributárias de trato continuado, objeto central do estudo em questão. Segundo Teori Zavascki (2005, pp. 111-112), existem 3 espécies de relações jurídicas classificadas com base nas circunstâncias temporais do fato gerador: instantânea, permanente e sucessiva. A relação jurídica instantânea nasce do fato gerador exaurido de imediato, como no caso do imposto de transmissão causa mortis e doação – ITCMD. Por seu turno, a permanente decorre do fato gerador originado de uma hipótese de incidência que se estende no tempo, situação que pode ser observada no auxílio-doença (obrigação previdenciária), no qual a incapacidade temporária do trabalhador acarreta a incidência contínua e ininterrupta do normativo tributário. Por fim, a relação jurídica sucessiva, também conhecida enquanto relação de trato continuado, diz respeito a “fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada” (ZAVASCKI, 2005, p. 112).

Ocorre que essas relações sucessivas usualmente se projetam para o futuro podendo sofrer modificações ou extinguir-se no transcurso do tempo. Assim, é preciso entender os

⁹ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

¹⁰ **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;

limites da coisa julgada em face da dinamicidade dos fatos e do direito desse tipo de relação jurídica (ZAVASCKI, 2005, p. 110). Nesse ponto, cumpre mencionar o disposto pela súmula 239/ STF¹¹. Em síntese, a modificação da situação fático-normativa que ampara a coisa julgada, a qual declara indevida a cobrança de imposto, permite a sua não aplicação diante desse novo quadro. A nova lei ou os novos fatos viabilizam a revisão da decisão transitada em julgado devido às alterações dos elementos que constituem a situação julgada. Essa revisão poderá ocorrer tanto automaticamente quanto mediante ação de revisão, conforme ocorre com as pensões alimentícias (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, pp. 637-638).

Dessa forma, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro admite o controle difuso de constitucionalidade, a coisa julgada formada por decisões de juízes de primeira instância e de tribunais é tão legítima quanto as decisões proferidas posteriormente pelo Supremo Tribunal Federal (MARINONI, 2022, p. 69). O juiz tem, portanto, o poder-dever de construir sua sentença de modo a estabelecer uma norma jurídica para o caso concreto, promovendo a adequada interpretação da Constituição mediante o controle de constitucionalidade apresentando inegável competência para o fazer. Logo, não é possível que a coisa julgada seja desvalidada como se mera declaração ou aplicação da lei fosse, visto essa empregada pelas teorias clássicas do direito (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2022, p. 546.)

Nesse sentido, a “admissão da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade equivaleria a retirar as decisões judiciais do âmbito de proteção do princípio da segurança jurídica” (MARINONI, 2022, p. 69). Isso porque, a imutabilidade da coisa julgada é essencial para a legitimidade do Estado ao conferir ao contribuinte segurança jurídica, de modo a proteger sua confiança no ente público e na prestação jurisdicional (MARINONI, 2022, p.77). Em outros termos, flexibilizar – torná-la menos rígida – seria inadmissível em um Estado Democrático de Direito. Até porque a coisa julgada material representa verdadeira *lex specialis* distanciando o direito definido em juízo da norma geral e abstrata, o que por sua vez afasta a aplicabilidade do direito superveniente retroativo sobre a moldura fático-normativa produzida por essa (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2022, p. 547).

Todavia, ainda que o termo “flexibilização da coisa julgada” esteja presente no título do presente trabalho acadêmico e na maioria dos artigos que versam sobre o posicionamento do STF, não aparenta ter ocorrido verdadeira flexibilização desse instituto no julgamento dos Temas de Repercussão Geral 881 e 885. Conforme explanado no primeiro tópico do presente

¹¹ Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

capítulo, a partir do momento em que as ações de controle concentrando passaram a ser dotadas de efeitos vinculantes e se tornaram oponíveis contra todos – perspectiva essa posteriormente adotada em Recursos Extraordinários com Repercussão geral – fica nítido a força normativa das decisões do Supremo Tribunal Federal que passam a funcionar enquanto verdadeiros precedentes (FARIA, 2021, pp. 298-301).

Não se pode deixar de destacar que a função precípua da Corte Suprema é a de ser o meio institucional responsável por concentrar o significado último do direito em determinado contexto, a fim de promover sua unidade, operando, desse modo, de forma proativa ao orientar a interpretação jurídica no contexto nacional. Por ser uma corte de interpretação do Direito e não de controle de decisões judiciais, o precedente por essa produzido deverá ter eficácia para além das partes do processo que originou o entendimento firmado, passando, portanto, a apresentar eficácia vinculante e ser compreendido enquanto fonte primária do Direito (MITIDIERO, 2013, pp.63-78).

Nessas situações, segundo Daniel Mitidiero (2013, p. 74), não se trata propriamente de criação de norma jurídica, sendo em verdade a fixação de sentido normativo que estava a ser aplicado anteriormente de forma equivocada. O precedente é, por conseguinte, um meio de determinar o Direito, o qual não poderá ser afastado da moldura que o envolve sob pena de não ser possível compreendê-lo adequadamente. Dessa forma, a necessidade de observância e vinculação dos precedentes acaba por decorrer da função nomofilaquia interpretativa da Suprema Corte, pois impedir a eficácia transcendente às partes seria negar a própria razão de sua existência.

Em decorrência lógica de tudo estudado até então, ao invés de essas decisões serem consideradas lei apenas entre as partes como normalmente ocorre ao formarem coisa julgada, o entendimento do STF nessas ações passa a ser lei para todos justamente por serem *erga omnes* e apresentarem efeitos vinculantes, sendo consideradas espécies de normas jurídicas (ALVIM; MONNERAT, 2021, p. 183). Por conseguinte, ao ocorrer um pronunciamento posterior do Pretório Excelso proferindo a constitucionalidade de um tributo anteriormente declarado inconstitucional, o que se tem é uma verdadeira mudança do quadro fático-normativo que antes amparava a coisa julgada.

Logo, a não aplicação da coisa julgada a partir do novo pronunciamento da Suprema Corte não significa sua flexibilização, sendo apenas uma consequência plausível da nova norma jurídica formada pelo precedente do STF. Essa visão persiste ainda que, assim como considera Daniel Mitidiero, o precedente não fosse considerado norma jurídica, mas sim fixação de

sentido normativo último em face da Constituição, pois negar a eficácia transcendente das decisões do STF acabaria por retirar a sua razão de ser (MITIDIERO, 2013, p.74).

Dessa forma, o que ficara decidido pelo Órgão de Cúpula brasileiro foi, em suma, a revisão automática da coisa julgada que declara a inconstitucionalidade de um tributo quando esse for posteriormente declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos de uma ação de controle concentrado ou de um Recurso Extraordinário afetado por Repercussão Geral. Apesar da nítida divergência de posicionamento entre os Ministros que será analisada em momento oportuno, a referida automaticidade deverá respeitar os princípios constitucionais aplicáveis ao tributo em análise, a exemplo da irretroatividade, anterioridade geral e da anterioridade nonagesimal, como se, de fato, nova norma jurídica fosse. Cumpre ressaltar que não existe real motivo para se falar em modulação acerca dessa questão, pois o princípio da irretroatividade, decorrente da segurança jurídica, não fora desrespeitado nessa hipótese em específico.

Diante do exposto, o presente Trabalho de Conclusão de Curso se ocupará exclusivamente em analisar a partir de quando deverá ser aplicada essa norma de conduta imposta ao ente estatal, relativa à automaticidade da revisão da coisa julgada quando houver posicionamento do STF contrário a decisão transitada em julgado, verificando a possibilidade e necessidade de modulação dos efeitos da decisão que aborda essa temática. Enquanto o capítulo 2 se ocupará exclusivamente de analisar detalhadamente os acórdãos dos Temas de Repercussão Geral em apreço e os embargos de declaração opostos em face desses, o capítulo 3 será responsável por correlacionar as temáticas aqui abordadas com o caso concreto analisado.

2. O ESTUDO DE CASO

O capítulo 2 intenta analisar o julgamento dos Temas de Repercussão Geral 881 (RE 949.297) e 885 (RE 955.227). Para a apresentação completa do caso concreto em questão, esse fora dividido em relatório dos casos, voto dos relatores, debate travado e o posicionamento dos demais ministros, a posição firmada ao final do julgamento, o resumo dos embargos declaratórios opostos e, por fim, a votação desses em Plenário Virtual até o destaque requerido pelo Min. Luiz Fux.

2.1. Relatório dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227: dos fatos relevantes

Inicialmente, no que tange às informações básicas relativas ao Recurso Extraordinário 949.297 (Tema 881 de RG), esse fora interposto pela União em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, apresentando em seu polo passivo a empresa TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A. A decisão colegiada recorrida decidira, em síntese, pela impossibilidade de aplicação do entendimento do STF firmado em 14.06.2007, quando declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 ao julgar improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15. Isso, pois já existia coisa julgada anterior obtida em 14.08.1992 que firmara a inconstitucionalidade completa do mesmo dispositivo legal o qual seria responsável por instituir a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Assim, com base no que fora firmado pelo REsp 227.458, estabeleceu que a modificação do entendimento dos Tribunais Superiores não viabiliza o pedido de rescisão da decisão transitada em julgado, haja vista o art. 475 do CPC/73 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 8-9).

Diante desse cenário, a recorrente – Fazenda Nacional – sustentou o não alcance da coisa julgada no que diz respeito aos anos seguintes de alteração, segundo dispõe a súmula 239/STF. Ademais, defende a possibilidade de relativização da coisa julgada referente à matéria tributária, haja vista novo parâmetro normativo ou decisão do STF que tenha por constitucional mandamento legal declarado inconstitucional pela decisão anterior transitada em julgado. A partir da relevância do tema debatido, em 25.03.2016 o Órgão de Cúpula brasileiro reconheceu a existência da repercussão geral da questão (tema 881), a fim de delimitar o limite da coisa julgada na seara tributária, quando existente decisão transitada em julgado que estabeleça a

inexistência de relação jurídica-tributária, sob a justificativa de inconstitucionalidade incidental de tributo, o qual em momento posterior passa a ser declarado constitucional mediante decisão em sede de controle concentrado e abstrato efetuada pela Suprema Corte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal L, 2023a, pp. 9-11).

O Procurador-Geral da República manifestou-se nos autos pelo provimento do recurso interposto, de modo a compreender que a coisa julgada, quando trata de relação jurídica tributária sucessiva, deixa de ser eficaz a partir da publicação do acórdão em sentido contrário que tenha derivado de decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Essas decisões vinculantes acabam por reformular o veredito da coisa julgada em relação aos seus efeitos prospectivos. O chefe do Ministério Público Federal que atuou enquanto *custos legis* no processo em questão vislumbrou ainda a necessidade de promover a modulação dos efeitos da decisão a ser tomada pelo STF de modo a assegurar a sua difusão e possibilitar o conhecimento dos contribuintes em relação ao tema, além de possibilitar o planejamento em relação à nova carga tributária proveniente da cobrança da CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido. Ademais, fora admitido enquanto *amicus curiae* o Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D'Ávila – SINPEQ – (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 11-12).

Por sua vez, no que tange ao RE 955.227 (Tema 885 de RG), esse novamente diz respeito a recurso extraordinário interposto pela União, no entanto relativo a acórdão firmado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, apresentando em seu polo passivo a empresa BRASKEM S/A. O acórdão recorrido firmou, novamente com base em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a impossibilidade de alteração da coisa julgada que determinava a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, uma vez que as legislações posteriores (Leis nº 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91 e 8.541/92, e mesmo a LC 70/91) apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição, e, dessa maneira, não promoveram a criação de nova relação jurídica-tributária ou afastaram a inconstitucionalidade material do dispositivo apreciado pela decisão transitada em julgado (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 7-8).

No entanto, esse diverge do RE 949.297, pois a Fazenda Nacional pretendia desconstituir créditos tributários referentes à CSLL, cujos fatos geradores ocorreram entre 2001 e 2003, portanto anteriores ao julgamento da ADI nº 15. Outrossim, a recorrente alegou em sua peça o vilipêndio do princípio da igualdade promovido pelo acórdão rebatido, pois enquanto alguns contribuintes teriam o direito de não pagar a CSLL em decorrência de coisa julgada favorável aos seus interesses, os demais, que não possuem o mesmo resguardo jurisprudencial,

necessariamente precisariam efetuar o pagamento do tributo. Por último, foram admitidos enquanto *amici curiae* a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP – e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB – (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 8-10).

2.2. Voto dos Relatores

O voto proferido pelo **Ministro Edson Fachin** no acórdão do RE 949.297 e reiterado no RE 955.227 estabeleceu, inicialmente, de forma nítida as premissas de sua aplicação. Nesse sentido, a tese fixada necessariamente pressupõe: (1) a existência de coisa julgada que reconheça inexistência de relação jurídico-tributária; (2) a declaração, em momento posterior ao trânsito em julgado da decisão favorável ao particular, relativa à constitucionalidade do dispositivo pelo Supremo Tribunal Federal mediante controle concentrado e abstrato; e (3) a discussão de relação tributária sucessiva (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 14).

Observa-se que o ponto 2 é o responsável por diferenciar os Temas 881 e 885 de RG, pois enquanto o primeiro trata de declaração posterior do Supremo Tribunal Federal por meio do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, o segundo diz respeito à declaração em sede de controle difuso de constitucionalidade (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023a, p. 20). Ainda que a abstrativização do controle difuso tenha trazido efeitos vinculantes e *erga omnes* às decisões proferidas pelo STF, ainda existem diferenças no delinear do julgamento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 44) conforme será melhor explorado em momento oportuno.

De todo modo, ambas as questões tratam de um conflito temporal no que tange à eficácia das decisões, uma vez que são opostas a perspectiva subjetiva da decisão transitada em julgado favorável ao contribuinte, a qual declarou a inexistência de relação tributária sucessiva sob o argumento de inconstitucionalidade da norma, e o efeito vinculante do pronunciamento posterior da Suprema Corte em controle de constitucionalidade. Desta feita, distinguem-se do RE 730.462, responsável pela tese do Tema 733 de Repercussão Geral, pois não trata de modificação das dimensões objetivas e subjetivas da coisa julgada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 18-20).

É evidente que, apesar das diferenças, o Excelso Pretório se valia do Tema 733 de RG, inclusive para controvérsias tributárias, de modo a tornar imprescindível a propositura de ação rescisória para se modificar a decisão transitada em julgado. Uma vez modificado o

entendimento de modo a ser dispensável ação rescisória para cobrar-se tributo antes tido como inconstitucional, ficam explicitadas as razões de segurança jurídica que justificam a aplicação da modulação dos efeitos temporais da decisão, pois, na perspectiva do Ministro Relator, se o julgado retroagir de forma automática para alcançar coisas julgadas anteriores à nova postura, a confiança do particular na prestação jurisdicional ficará abalada, principalmente se considerado que o novo posicionamento é prejudicial a esse (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 20-22).

A segurança jurídica, compreendida enquanto princípio objetivo do Estado Democrático de Direito, é então retratada enquanto base principiológica para a organização do Sistema Tributário brasileiro, sendo a coisa julgada decorrência lógica de sua aplicação. Isso porque, o referido instituto visa propiciar coerência ao ordenamento jurídico, de modo a atribuir cognoscibilidade e calculabilidade às decisões judiciais, transmitindo confiança aos particulares. Assim, a coisa julgada é a situação jurídica responsável por estabilizar o ato decisório em termos objetivos, subjetivos e temporais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 25-29).

Dessa forma, os Temas 881 e 885 de RG não pretendem discutir situações jurídicas anteriores e consolidadas e, portanto, inexistente “flexibilização” da coisa julgada, permanecendo essa intacta. O que se debate é a cessação automática de seus efeitos quando existente pronunciamento posterior do STF pela constitucionalidade do tributo em face de decisão transitada em julgado a qual estabelece a inexistência de relação jurídica baseada na inconstitucionalidade da lei que institui o tributo discutido. O Ministro Fachin entende que essa questão se distingue do Tema 239/STF, pois enquanto esse trata de tributo concernente a exercício financeiro específico, os temas debatidos versam sobre a exigibilidade do tributo em si, sob o viés de sua (in)constitucionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 29-33).

Logo, a discussão gira em torno de compreender se a eficácia temporal da coisa julgada, quando relativa à relação tributária sucessiva, é limitável a partir do pronunciamento de decisão em controle concentrado de constitucionalidade contrária à sentença individual. Isto posto, a cláusula *rebus sic stantibus* estabelece a manutenção dos efeitos da decisão transitada em julgado enquanto mantidas as situações de fato e de direito. Nesse ponto, o Ministro Relator compreende que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal com efeitos vinculantes e *erga omnes* alteram o estado de direito, situação essa que no cenário analisado se equipara à verdadeira instituição de novo tributo, devendo-se observar a irretroatividade e anterioridade –

geral e nonagesimal –, quando aplicável (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023a, pp. 35-44).

Questão relevantíssima sobre a temática trazida pelo voto ora resumido diz respeito ao momento ao qual estaria a “nova” norma produzida. Nesse sentido, o Ministro Fachin entende que a publicação da ata de julgamento corresponde ao primeiro dia da vigência da nova norma, sendo esse o termo inicial para contagem de prazo dos princípios constitucionais tributários que devem ser respeitados. Por fim, sob sua perspectiva, as mesmas razões jurídicas se aplicam ao julgamento do tema 885 de RG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 43-44).

Já no que tange ao voto do **Ministro Luís Roberto Barroso**, relator do RE 955.227 (Tema 885 de RG), observa-se um maior enfoque no processo da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade. Nesse sentido, explicou que o controle incidental e difuso tivera origem no ordenamento jurídico brasileiro mediante a Constituição de 1891, de modo ao qual permite que qualquer juiz, dotado de jurisdição e em face de um caso concreto, possua a prerrogativa de analisar a constitucionalidade de uma lei, produzindo efeitos entre as partes. De modo diverso, a decisão em controle concentrado apresenta efeitos vinculantes e *erga omnes* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 16-17).

O Min. Relator então rememorou a Reclamação Constitucional nº 4.335, iniciada em 2007, cuja discussão girava em torno de se a decisão determinada pelo Plenário da Suprema Corte deveria ser respeitada pelos magistrados de instâncias inferiores. Diante da análise da mutação do art. 52, X, da CRFB/88¹², o entendimento que prevalecera fora a ideia de que a inexistência de Resolução do Senado Federal, para a suspensão da lei tida enquanto inconstitucional, inviabilizaria a promoção de efeitos vinculantes e *erga omnes* ao paradigma decidido em sede de *Habeas Corpus* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 17-19).

A partir desse cenário, fora destacado que em período semelhante, poucos dias após o início do julgamento da referida reclamação, deu-se início a aplicação do instituto da Repercussão Geral, regulamentado pela Lei nº 11.418/2006. Nesse sentido, o Min. Barroso, propôs a reanálise da mutação do art. 52, X, da CRFB/88, considerando-se os efeitos da Repercussão Gral diante do controle de constitucionalidade brasileiro. Isso porque, sua instituição pela EC nº 45 e a alteração do CPC/73, mediante a lei que regulamenta o referido instituto jurídico, somados aos artigos. 1.035, §1º; 927, III; 988, §5º, II, todos do CPC 2015,

¹² **Art. 52.** Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

tornam evidente o processo de objetificação do controle difuso (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp.19-20).

Por consequência lógica dos referidos dispositivos, torna-se inquestionável que os Recursos Extraordinários com Repercussão Geral e as decisões em sede de controle concentrado estão gradualmente apresentando efeitos equivalentes, no sentido de serem oponíveis contra todos e apresentarem efeitos vinculantes. Dessa maneira, o Min. Relator propõe a mutação do art. 52, X, da CFRB/88, de modo a considerar que esse apresenta finalidade exclusiva de publicizar decisões incidentais de inconstitucionalidade pela Suprema Corte, pois mediante a Repercussão Geral, instituída a partir de 2007, essas apresentariam por si só efeitos *erga omnes* (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023b, pp. 21-22). Enquanto consequência, tem-se “a maior integridade à teria dos precedentes, bem como o aprimoramento do controle de constitucionalidade brasileiro” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, p. 24).

Outrossim, no que diz respeito à cessação da eficácia da coisa julgada em relações tributárias sucessivas, o Ministro Barroso compreendeu que, do mesmo modo que a Constituição de 88 privilegia a Segurança Jurídica e a proteção da coisa julgada, ela veda o tratamento desigual entre os contribuintes em seu art. 150, II¹³, e determina a livre concorrência enquanto princípio instituidor da ordem econômica, conforme exposto em seu art. 170, IV¹⁴. Devido à ausência de hierarquia entre as normas constitucionais mencionadas, faz-se imprescindível a ponderação enquanto técnica decisória sobre o que deverá preponderar (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 24-25).

Entende, dessa maneira, que a coisa julgada é flexibilizada pela legislação infraconstitucional em algumas situações, como é o caso do art. 505, I, CPC/15, no qual é possível observar a cláusula *rebus sic stantibus*, conforme já fora mencionado no presente trabalho. Nas palavras do Ministro, o legislador compreendeu que alterações de fato ou de direito viabilizam a revisão da coisa julgada, fazendo-se, por exemplo, inexigível a obrigação reconhecida por título judicial acerca da constitucionalidade de um tributo, quando houver pronunciamento posterior do STF pela inconstitucionalidade da norma responsável por sua

¹³ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

¹⁴ **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

instituição, conforme dispõem os artigos 525, § 12; e 535, § 5º, ambos do CPC/2015 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 25-28).

Logo, diante dessa conjuntura, a segurança jurídica, representada pela coisa julgada, não é absoluta, sendo possível ser flexibilizada para que se cumpra a vontade da Constituição. No caso analisado, viabilizar que alguns contribuintes não pagassem o tributo devido à decisão individual transitada em julgado promoveria um desequilíbrio insustentável pela ordem constitucional, pois, conforme mencionado, com o instituto da Repercussão Geral e, no caso concreto, o julgamento da ADI nº 15, a CSLL passou a ser tida enquanto um tributo constitucional devendo ser cobrada de todos aqueles que se enquadrem às hipóteses dos fatos geradores. Viabilizar que apenas alguns não a paguem institui vantagem competitiva desleal, pois todos aqueles que não apresentam coisa julgada em seu favor necessariamente devem destinar parcela de seu orçamento à contribuição – ou ao tributo debatido –, o que acaba por violar tanto a igualdade tributária quanto a livre concorrência (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp.18-31).

Diante de todo o exposto, conclui o Ministro pela necessidade de interrupção dos efeitos das decisões transitadas em julgado que determinem a não cobrança de qualquer tributo de trato continuado sob a justificativa de sua inconstitucionalidade, quando o Supremo Tribunal Federal se manifestar em momento posterior e em sentido oposto, tanto em controle concentrado quanto em controle difuso, sendo, no entanto, necessário a existência de aplicação da sistemática de Repercussão Geral. Assim, no caso específico do Tema 885 de RG, os pronunciamentos do STF a partir de 2007, quando dotados de repercussão geral, funcionam como se lei fosse devido aos seus efeitos (vinculante e *erga omnes*), e, portanto, devem ser observados os princípios constitucionais aplicáveis – irretroatividade e anterioridade geral ou nonagesimal (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 31-33).

De forma semelhante ao Ministro Edson Fachin, entende a publicação da ata de julgamento enquanto o termo inicial para a vigência da nova norma, sendo assim, o primeiro dia para contagem do período de “*vacatio legis*” necessário. No entanto, explicita que as referidas garantias fundamentais deverão ser aplicadas apenas a contribuintes que apresentem coisas julgadas a si favoráveis. Após o referido período, as hipóteses de incidência previstas na lei considerada constitucional voltarão a produzir efeitos contra os contribuintes que estavam resguardados por decisão judicial, sendo desnecessário o ajuizamento de ações pela Fazenda Pública. Por fim, destaca que quando houver a situação contrária, isto é, decisão individual que versa sobre a constitucionalidade de um tributo e posterior pronunciamento da Suprema Corte pela sua inconstitucionalidade, os fatos praticados pelos contribuintes não gerarão mais a

obrigação tributária de forma automática (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023b, pp. 33-38).

Diante da análise de ambos os votos e da discussão travada no julgamento presencial do pleno, reduzido a termo no acórdão do RE 949.297 a partir da página 246, observa-se uma diferença significativa entre os votos dos ministros relatores no que tange à necessidade de ação rescisória e à modulação dos efeitos. Isso pois, ainda que em certa medida ambos delimitem o julgamento posterior do STF – no âmbito concentrado ou incidental, dotado de Repercussão Geral – enquanto um precedente produtor de norma jurídica, para o Ministro Barroso, diante do desenvolvimento da lógica firmada é desnecessária ação rescisória e, portanto, no caso concreto, o prazo de contagem para o respeito da anterioridade deverá ser a publicação da ata de julgamento da ADI nº 15. Por outro lado, o Ministro Fachin compreende que o posicionamento da Suprema Corte até então tornaria necessário a implementação da ação rescisória, cujo prazo decadencial seria contado a partir da ata de julgamento do posicionamento contrário à coisa julgada. Dessa forma, entendeu por necessário a modulação dos efeitos no caso concreto para que a contagem da anterioridade aplicável à CSLL se desse a partir da publicação da ata de julgamento dos Temas de 881 e 885 de RG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 251-260).

2.3. Debate travado e o posicionamento dos demais Ministros

O **Ministro Gilmar Mendes** inaugurou divergência aos relatores de ambos os processos quando do início do julgamento virtual, contudo, com o desenvolver dos debates, ressalvada sua opinião pessoal, acompanhou os relatores divergindo apenas no que tange à aplicabilidade do princípio da anterioridade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 50-51). Nesse sentido, segundo sua perspectiva, se a decisão judicial transitar em julgado em momento posterior e em contrariedade ao decidido pela Suprema Corte, deve a parte interessada usufruir de simples petição de inexigibilidade do título judicial na fase de cumprimento de sentença, a fim de prevalecer a orientação do Tribunal Superior, cuja função é interpretar as normas constitucionais, de modo a ter a última palavra sobre essas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 61).

Por outro lado, se a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal ocorrer em momento posterior à formação da coisa julgada, deve-se usufruir de ação rescisória prevista no

art. 535, §8º, do CPC¹⁵ no que diz respeito aos fatos e efeitos pretéritos da decisão individual transitada em julgado. Não é aplicável, por conseguinte, o enunciado da súmula 343/STF, segundo o qual: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”. Isso posto, a ação rescisória é o instrumento adequado para desfazer os efeitos pretéritos da coisa julgada formada em momento anterior e contrária à decisão de (in)constitucionalidade da Suprema Corte, observado, por óbvio, o prazo decadencial (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 61-64).

Já no que diz respeito aos efeitos futuros, o raciocínio jurídico empregado deverá ser outro. Segundo o Ministro, ocorre a “cessação da ultratividade da eficácia executiva quando houver decisão do Plenário” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023a, p. 70) do STF firmando posição contrária à coisa julgada. Nesse cenário, para ser considerado inexigível o título judicial individual, esse deve ter sido firmado com base em interpretação acerca da (in)constitucionalidade da norma analisada posteriormente pelo Pleno da Suprema corte. Assim, a declaração de (in)constitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal apenas apresenta eficácia geral contra atos passíveis de revisão/impugnação, ou seja, atos ou efeitos futuros. Dessa maneira, a coisa julgada deverá ter seu âmbito de incidência atenuado em prol da força normativa da Constituição, quando esta conflitar com a interpretação dada pela Suprema Corte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 70-73).

Desta feita, quando o Órgão de Cúpula promover interpretação constitucional sobre norma jurídica ocorrem duas consequências, pois, no que diz respeito ao plano normativo, tem-se a retirada ou o reforço da eficácia e validade da norma jurídica, com efeitos *ex tunc*. Por outro lado, no plano executivo/instrumental, observa-se eficácia *ex nunc*, no que tange às decisões – administrativas ou judiciais – posteriores, nas quais a norma seja aplicada de forma contrária ao entendimento do STF. Não há, portanto, reforma/rescisão automática das decisões judiciais anteriores, sendo a via adequada para tanto a ação rescisória. O que ocorre é a suspensão da exigibilidade dos efeitos futuros dos atos anteriores ou dos atos futuros no plano executivo/instrumental. Com a alteração do pressuposto fático ou jurídico, tem-se a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, sem que haja vulneração da decisão transitada em julgado, sendo

¹⁵ **Art. 535.** A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir: § 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

desnecessário usufruir de ação rescisória ou petição de inexigibilidade de título executivo judicial para tanto (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 73-77).

Por último, para o Ministro Gilmar Mendes, não existe necessidade de observância dos princípios da anterioridade – anual ou nonagesimal –, pois apenas são aplicados quando ocorre a instituição ou majoração de tributos. No entanto, no caso em questão, a Suprema Corte está por declarar a constitucionalidade de uma norma que já enfrentou todo o processo legislativo constitucional para sua publicação, sendo desnecessário a aplicação duplicada dos referidos princípios. Nesse cenário, não cabe ao Tribunal instituir ou majorar tributos segundo interpretação do art. 97, I e II, do CTN¹⁶ (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 91-92).

Por seu turno, o **Ministro Dias Toffoli** acompanhou o Ministro Gilmar Mendes na questão relativa ao princípio da anterioridade – geral e nonagesimal. Sob sua perspectiva, o respeito ao referido princípio deverá ocorrer – ou não – diante da análise exclusiva da situação presente do caso concreto a ser analisado pela corte. Nesse cenário, a discussão da matéria à luz da segurança jurídica dependerá do tributo e da situação fática, a fim de que se compreenda a necessidade de limitação do poder de tributar. Em seu voto escrito observa-se que o Ministro defendeu que, em relação à CSLL, a cessação automática dos efeitos da coisa julgada deverá ocorrer a partir da ata de julgamento dos Temas 881 e 885 de RG. Para tanto, levou em consideração o Tema Repetitivo 340 do STJ. Contudo, em seu voto oral proferido no julgamento do dia 02/02/2023, modificou seu entendimento para que a CSLL fosse passível de cobrança desde 2007 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 297). No mais, compreende que não deverá haver a modulação dos efeitos – no que tange a aplicação do princípio da anterioridade – indiscriminada para todo e qualquer tributo (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 171-175).

O **Ministro Luiz Fux**, por sua vez, entende que toda decisão tributária necessariamente se submete à cláusula *rebus sic stantibus* por essa ser a essência do direito tributário. Nesse cenário, o Código de Processo Civil de 2015 trouxe limitações à coisa julgada, ao determinar a possibilidade de sua desconstituição mediante ajuizamento de ação rescisória quando, dentro de seu prazo decadencial – cujo termo inicial é o trânsito em julgado do processo individual –, houver pronunciamento do STF contrário a posição firmada. Todavia, é a primeira vez que a

¹⁶ **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Suprema Corte discute o efeito expansivo da declaração de inconstitucionalidade sobre uma ação já transitada em julgado, na medida que o novo código de processo civil define os precedentes enquanto decisões vinculantes com força de lei. Como consequência, por se equipararem à lei, são aplicáveis aos precedentes os princípios jurídicos que devem ser por essa observados, a exemplo da segurança jurídica e da irretroatividade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 287-290).

Considerando-se as nuances do caso concreto, observa-se que o Superior Tribunal de Justiça se posicionou de forma a reconhecer a legitimidade do direito do contribuinte de modo que, ainda que a decisão não albergasse o assunto específico debatido pelos Temas 881 e 885 de RG, criou-se uma legítima expectativa dos beneficiários das decisões transitadas em julgado, trazendo uma “sombra de juridicidade”. Existe, por conseguinte, um indicador de confiança na permanência da coisa julgada, uma vez sendo inédito o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Por essa razão é necessária uma superação prospectiva – *prospective overruling* – do precedente por meio da modulação dos efeitos da decisão, haja vista risco de um efeito sistêmico extremamente gravoso (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 318-320).

Isso porque, segundo o viés apresentado pelo direito econômico, o desenvolvimento da nação pressupõe necessariamente a existência de instituições estáveis, previsíveis e confiáveis, as quais são responsáveis por dar ao cidadão capacidade de cogência para que pleiteie seus direitos mediante um jogo previsível. Desta feita, o debate gira em torno de compreender se o STF tem decisões capazes de alteração do suporte fático, a fim de aplicar-se a *cláusula rebus sic stantibus* à coisa julgada. Ao existir uma força normativa dessas decisões, uma vez que o mecanismo de triagem de processos representa verdadeira convergência ao *common law*, viabiliza-se o abalo aos efeitos futuros da decisão individual e concreta obtida por decisão transitada em julgado, possuindo forças para impactá-la automaticamente. Não há, dessa maneira, relativização da coisa julgada, pois os efeitos pretéritos ao novo julgamento do STF, decorrentes da decisão transitada em julgado, permanecem, sendo sua modificação viável apenas em sede ação rescisória (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 323-338).

No entanto, considerando que apenas com o julgamento de 2023 foram estabelecidos os limites expansivos dos precedentes firmados por ação concentrada e Recursos Extraordinários dotados de Repercussão Geral, o cenário anterior era permeado pela incerteza, o que justifica a aplicação da modulação dos efeitos. No caso concreto existiu uma mora judicial de 20 anos para o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca da CSLL e de 16 anos para reconhecimento da força normativa do julgamento concentrado. É, portanto, necessário que o

STF garanta a segurança jurídica mediante a não surpresa do contribuinte e, assim, deve a publicação da ata de julgamento dos Temas 881 e 885 de RG equivaler ao termo inicial para a contagem da anterioridade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 341-348).

Compartilhando inicialmente de ponto de vista semelhante, o **Ministro Alexandre de Moraes** vota em um primeiro momento acompanhando o Ministro Fachin tanto no que tange à anterioridade, quanto no que tange à modulação, de modo com o qual a ata de julgamento dos Recursos Extraordinários em apreço deve ser considerada o termo inicial para a contagem da anterioridade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 146). Todavia, houve nítida mudança de seu posicionamento na sessão do dia 02.02.2023 sobre as questões debatidas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal 2023a, p. 276).

O novo posicionamento então defendido foi o de que já houve a aplicação do princípio da anterioridade para todos os contribuintes quando da edição da Lei nº 7.689/88. Ademais, a inexistência de posicionamento pela inconstitucionalidade do tributo pelo STF torna esse princípio inaplicável, pois, seguindo-se a mesma lógica da isenção, uma vez retirada do contribuinte, não enseja o cumprimento da anterioridade (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023a, p. 284). Em relação à modulação, passa a entender pela sua inaplicabilidade, pois permitir que outros processos possam postergar o posicionamento do STF, significa, em sua perspectiva, enfraquecer a jurisdição constitucional (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 283).

Diferente se demonstra o entendimento do **Ministro André Mendonça**, o qual compreende que a decisão proferida em 2007 apresentaria efeitos *ex tunc* e, portanto, a própria ideia de considerar a ata de publicação de julgamento da ADI nº 2015 já representaria por si só uma espécie de modulação dos efeitos (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2023a, p. 273). Isso porque, conforme descrito em seu voto, não corrobora com alguns fundamentos presentes nos votos dos Ministros Relatores de modo a questionar o fenômeno da abstrativização do controle difuso, para além de questionar a função contemporânea do art. 52, X, da CFRB/88 e a própria atribuição de efeitos vinculantes à *ratio decidendi* das decisões plenárias do STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 358).

Em sua perspectiva, a relação tributária de trato continuado, que tem seu suporte fático normativo alterado quando da posterior decisão contrária da Suprema Corte, não está abarcada pelo princípio constitucional da coisa julgada devido ao rompimento do silogismo originário, haja vista aplicabilidade da cláusula *rebus sic stantibus*. Não existe, dessa maneira, legítima expectativa do contribuinte, devido a ausência de conflito inclusive entre a coisa julgada, a força

normativa da Constituição, a igualdade, a livre concorrência e os efeitos vinculantes das decisões do STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 361).

Ademais, entende pela impossibilidade de mutação constitucional do art. 52, X, da CRFB/88, haja vista a não equiparação entre os efeitos da decisão em sede de repercussão e as decisões plenárias em controle abstrato. Nesse cenário, a possibilidade de conferir efeitos vinculantes e *erga omnes* não representa matéria restrita à Carta Magna, podendo o legislador infraconstitucional o estabelecer. Assim, ao optar por conferir no caso da Repercussão Geral efeitos vinculantes a apenas aos órgãos e autoridades judiciais previstas no art. 543-B, §3º, do CPC/73¹⁷, representado atualmente pelo art. 927, II, CPC/2015, esses tornam-se mais restritos que aqueles previstos para a Súmula Vinculante e as ações concretas de constitucionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 363 – 378).

Equiparar seus efeitos representaria tornar praticamente inócua a previsão das Súmulas Vinculantes. No entanto, ainda assim a Repercussão Geral possui o substrato necessário para alterar o condão normativo o que justifica a cessação dos efeitos da coisa julgada quando existente conflito entre essas, pois, se assim não o fosse, haveria clara violação aos princípios da isonomia tributária e da livre concorrência. Dispensa-se, para além, ação rescisória no que tange a execução de efeitos futuros da decisão transitada em julgado (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 363 – 378).

Por fim, diverge ainda no que tange à aplicação das balizas temporais previstas no art. 150, III, da CRFB/88 que já havia sido observado pelo devido processo legislativo, acompanhando nessa situação o raciocínio desenvolvido pelo Ministro Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 381). Outrossim, em relação aos efeitos prospectivos propostos pelo Ministro Fachin, considera não existir modificação da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e, assim, julga desnecessário a modulação dos efeitos da decisão (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 384).

Por outro lado, o **Ministro Ricardo Lewandowski**, inicialmente na sessão plenária do dia 08.02.2023, entendeu que a situação ora julgada representa efetiva flexibilização da decisão transitada em julgado, pois a Suprema Corte nunca havia verticalizado a imutabilidade da coisa julgada tributária, ainda que nas relações de trato sucessivo. Assim, em sua perspectiva, a

¹⁷ Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

inovação sequer ocorrera em 2007, pois a decisão atual inova quanto aos efeitos da decisão transitada em julgado que trata de relação jurídica de trato continuado. Há, inclusive, amparo do contribuinte na manutenção da coisa julgada quando existente pronunciamento posterior de Tribunais Superiores devido a inúmeras manifestações do STJ nesse sentido. Assim, acompanhou integralmente o proposto pelo Ministro Edson Fachin (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 408-410). No entanto, posteriormente ratificou seu voto no sentido de acompanhar integralmente o proposto pelo Ministro Barroso (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 455)

A **Ministra Rosa Weber**, por seu turno, apresenta perspectiva em sentido semelhante aos dos relatores ao compreender que a coisa julgada que trata de relações jurídicas sucessivas permanece produzindo efeitos futuros enquanto inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos. Quando existente pronunciamento posterior da Suprema Corte em sentido contrário à decisão transitada em julgado, essa perde imediatamente sua eficácia, impedindo-se de forma automática a produção de efeitos futuros, por se tratar de situação que se equipara a instituição de novo tributo, o que justifica a incidência dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal a depender do tributo debatido. Por decorrência lógica, inexistente violação da coisa julgada, uma vez não havendo sua desconstituição ou retroação dos efeitos materiais já consolidados. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 423- 433).

No entanto, no que tange à modulação, defende a impossibilidade dessa, pois em seu entendimento inexistente alteração jurisprudencial pelo STF, sendo que o respeito ao art. 150, III, “b” e “c” se demonstra suficiente para proteger a segurança dos contribuintes permitindo tempo hábil para seu planejamento financeiro, para além de que a modulação ainda resultaria em um cenário de vilipêndio à isonomia (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 424- 425). Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema Repetitivo 340, limitou a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal o que trouxe enquanto consequência a modulação dos efeitos de atos da Suprema Corte, configurando-se, portanto, nítida usurpação de competência (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 450).

Interessante notar sua perspectiva referente à ação rescisória. Isso porque, a Ministra então Presidente entende que o pressuposto base para a composição do interesse de agir diz respeito a existência de uma lide, isto é, um conflito de interesses envolto de uma pretensão resistida. Assim, é desnecessário que o beneficiado pelo posicionamento da Suprema Corte ajuíze ação própria para cessar a coisa julgada em sentido contrário pela simples inexistência de pretensão resistida do prejudicado. Ademais, exigir ação revisional para a cessação de eficácia da decisão transitada em julgado sem quaisquer previsões legais específicas acaba por

aumentar o número de processos e a taxa de congestionamento dos juízos (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 443- 445).

Insta pontuar o posicionamento do **Ministro Nunes Marques**, o qual em seu voto escrito defendeu que a jurisprudência do STF tornava necessária o ajuizamento de ação rescisória para desconstituição da coisa julgada. Apenas em 2014 a Suprema Corte no julgamento do Tema 494 de RG analisa questão relativa à relação jurídica de trato continuado, porém no contexto específico de servidor público, não relacionando-se à matéria tributária. Desta feita, no que tange à relação tributária sucessiva seria a primeira vez que o STF se pronunciaria sobre a desnecessidade de ação rescisória considerada a especificidade da matéria. Logo, acompanha a modulação do Min. Fachin, ressaltando a sua aplicabilidade apenas às hipóteses favoráveis ao contribuinte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 278 - 281). Em seu voto oral, no entanto, acompanhou o Ministro Barroso (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 456). Por fim, a **Ministra Cármen Lúcia** acompanha a perspectiva do Min. Roberto Barroso, não acatando a modulação dos efeitos proposta pelo Ministro Edson Fachin, por entender que seria aplicável o tributo desde 2007 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 301).

2.4. Posição firmada

Para fins de estabelecer a posição firmada ao final do julgamento Temas de Repercussão Geral 881 (RE 949.297) e 885 (RE 955.227) faz-se imprescindível analisar as ementas desses. Observa-se, nesse cenário, que as únicas diferenças apresentadas dizem respeito aos pontos 2 e 7¹⁸, os quais tratam exclusivamente de questões subjetivas dos processos em análise. As teses fixadas apresentam, portanto, conteúdo idêntico. Isto posto, o acórdão do RE 949.297, redigido pelo Ministro Roberto Barroso, resta assim ementado:

¹⁸ No caso da ementa do RE 955.227 tem-se:

“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.

(...)

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.”

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 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 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 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”.*** (grifos próprios)

(STF - RE: 955227 BA, Tema de Repercussão Geral 885, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 08/02/2023, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe DIVULG 28/04/2023 PUBLIC 02/05/2023)

O dispositivo supramencionado contém a tese fixada, a ideia prevalecente de que a jurisprudência da Corte não foi alterada e de que a decisão superveniente do STF produz nova norma jurídica de modo a cessar automaticamente os efeitos da coisa julgada e induzir a necessidade de respeito aos princípios da irretroatividade e da anterioridade – geral e nonagesimal – conforme a natureza do tributo. No entanto, cumpre destacar alguns pontos aferíveis a partir da leitura do acórdão que dizem respeito a modificações no ordenamento jurídico decorridas do julgamento em questão, para além da extensão dos efeitos da própria decisão ora analisada.

O primeiro ponto ao qual dá-se enfoque diz respeito à mutação constitucional do art. 52, X, da CRFB/88, proposta na decisão referente ao RE 955.227. Nesse sentido, os Ministros Gilmar Mendes, Rosa Weber e André Mendonça explicitaram sua discordância expressa quanto ao debate da questão, pois conforme demonstrado no módulo anterior, não corroboram com a perspectiva do Relator nesse ponto. Considerando que os demais Ministros acompanharam o Ministro Barroso em seu voto, é aferível que houve, por maioria de votos, a mutação do referido artigo.

Outrossim, verifica-se que não ocorreu a menção expressa de que o princípio da anterioridade seria aplicável apenas aos contribuintes que possuíssem decisões transitadas em julgado a seu favor. Essa questão levantada pelo Ministro Dias Toffoli apenas é aferível de forma nítida devido à redução à termo do que fora debatido ao final da sessão do dia 08.02.2023. Em relação à aplicabilidade das limitações constitucionais temporais ao poder de tributar traduzidas no princípio da irretroatividade e da anterioridade – geral e nonagesimal – ficaram vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 463-468).

Outro ponto omitido pela ementa e que representa questão relevantíssima às teses firmadas, pois implica em consequências práticas significativas, diz respeito ao termo inicial para contagem dos princípios da irretroatividade e anterioridade aplicáveis ao tributo debatido. Nesse sentido, fica nítido no decorrer do acórdão que a ata de julgamento do posicionamento do Supremo Tribunal Federal contrário à decisão individual transitada em julgado é considerada o momento de constituição da nova norma. Por fim, o Ministro Edson Fachin ficara vencido juntamente aos Ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques no que tange à modulação dos efeitos, não sendo, portanto, aplicável à decisão ora analisada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 468).

2.5. Embargos de Declaração

Em face da publicação do acórdão do julgamento do RE 949.297, foram opostos quatro embargos declaratórios, cujos embargantes são: a parte recorrida no âmbito do Recurso Extraordinário julgado, isto é, a Têxtil Bezerra de Menezes S.A – TBM; e os *amici curiae* referentes ao Sindicato das Indústrias de Produtos Químicos para fins Industriais, Petroquímicas e de Resinas Sintéticas de Camaçari, Candeias e Dias D'Ávila – SINPEQ; a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP; e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Observa-se que em face da publicação do acórdão do julgamento do RE 955.227 foram opostos apenas dois embargos de declaração, pelos *amici curiae* FIESP e CFOAB, com conteúdo idêntico aos do RE 949.297.

Em breve síntese, a TBM¹⁹ alega que o entendimento acerca da cessação automática dos efeitos produzidos por decisões transitadas em julgado favoráveis ao contribuinte representa novação na jurisprudência do Excelso Pretório. Dessa maneira, teria o acórdão se omitido acerca da correta análise do instituto da modulação dos efeitos, uma vez que não analisara adequadamente a alteração da diretriz jurídica sobre a temática. Com o intuito de embasar o pedido efetuado, destacou que o Superior Tribunal de Justiça havia proferido decisão vinculante, contrária à perspectiva prevalente, no julgamento do Tema Repetitivo 340.

Para além, explicitou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF–, apresenta posicionamento dominante no sentido de não ser possível alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Por último, rememorou o julgamento do Agravo Interno em ARE nº 864.746, no qual a própria Suprema Corte ratificou a impossibilidade de posterior modificação da coisa julgada. Dessa forma, a superação do referido entendimento exigiria a modulação dos efeitos da decisão proferida nos autos do RE 949.297, de modo a preservar a confiança depositada pelo contribuinte no ordenamento jurídico e não vulnerabilizar a o princípio da segurança jurídica na seara tributária. Ademais, no que tange ao caso concreto, entende ser contraditório o fato de o acórdão considerar o julgamento da ADI nº 15 enquanto marco temporal para cobrança da CSLL, pois essa situação promoveria a cobrança retroativa do tributo em questão.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Peça nº 232 nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 5-12/12-19. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjeto=4930112>>. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

Por sua vez, o SINPEQ²⁰ afirma existir eminente contradição no acórdão embargado, pois ainda que determinado a não modulação dos efeitos por maioria mínima, ocorreria efetiva modulação, uma vez sendo necessário o respeito aos princípios constitucionais tributários relativos à imposição de novo tributo. Desta feita, por o julgamento representar situação inédita, deveria a publicação de sua ata, isto é, do RE 949297, ser o marco temporal para cobrança do tributo relativo à CSLL, apresentando esse efeito *ex nunc*. Outrossim, apontara omissão relativa à ausência de análise sobre a “perda da eficácia” da decisão proferida pelo STJ no Tema Repetitivo 340, sendo, diante da logística implementada, o julgamento dos Temas 881 e 885 de RG os primeiros e únicos eventos geradores de nova norma jurídica relativa à CSLL.

A FIESP²¹, por seu turno, destaca haver omissão e obscuridade no que tange à eficácia das decisões proferidas em sede de repercussão geral, devendo-se, em sua perspectiva, retirar o termo “ou em sede de repercussão geral” da tese firmada, pois em teoria não haveria sido uma questão debatida pelas instâncias inferiores. Ademais, entende que seria necessário súmula vinculante para conferir à repercussão geral efeitos equivalentes aos das ações em sede de controle concentrado. Em relação à modulação dos efeitos, requer a aplicação desse instituto devido a inovação gerada pelos Temas 881 e 885 de RG, de modo a privilegiar a segurança jurídica dos contribuintes. Alega ainda existir obscuridade e omissão relativa à data a partir da qual será contada a anterioridade geral e/ou nonagesimal, uma vez que apenas mediante a publicidade e definitividade da decisão do STF, com seu trânsito em julgado, os contribuintes restariam cientes do completo teor da prestação jurisdicional. Por fim, destaca omissão quanto à questão da não possibilidade de aplicação de multas aos contribuintes amparados por coisa julgada.

Por último, o CFOAB²² destaca a omissão relativa ao reconhecimento pela própria Fazenda Nacional, consoante Parecer PGFN/CRJ n° 494/2011, de que o momento adequado para a cessação dos efeitos da coisa julgada favorável ao contribuinte seria a formação do precedente do STF. Nesse sentido, o precedente apenas seria formado com o trânsito em julgado

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Peça n° 242 nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 3-20. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112>>. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Peça n° 237 nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 4-19. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112>>. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Peça n° 244 nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 2-13. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112>>. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

das ações nas quais a corte proferir decisão com efeitos vinculante e *erga omnes* ou, em casos de precedentes anteriores, o dia da publicação do Parecer, isto é, 26 de maio de 2021. Para além, expõe omissão referente aos reflexos gerados pelo REsp nº 1.118.893/MG – Tema Repetitivo 340 – no que tange à legítima expectativa dos contribuintes, sendo, portanto, necessário a modulação dos efeitos da decisão. Ademais, ressalta a existência de omissão do acórdão em relação à impossibilidade de aplicação de penalidade ao contribuinte resguardado pela coisa julgada.

2.6. Votação dos embargos declaratórios até o pedido de vista do Min. Dias Toffoli

Os embargos supramencionados foram, inicialmente, incluídos em pauta para julgamento no âmbito do plenário virtual entre os dias 22.09.2023 e 29.09.2023, contudo, o Min. Luiz Fux apresentou pedido de destaque desses. Desta feita, o julgamento presencial dos embargos declaratórios foi iniciado no dia 16.11.2023, de modo ao qual o Min. Luís Roberto Barroso confirmou seu voto anteriormente proferido em sede de plenário virtual. Destaca-se que o voto único apresentado pelo Min. Relator contempla todos os embargos de declaração, isto é, tanto aqueles opostos nos autos do RE 949.297, quanto aos do RE 955.227.

Todavia, o Min. Dias Toffoli pediu vista no julgamento em questão para a realização de um estudo mais aprofundado da temática estudada, uma vez que essa repercutirá em inúmeras decisões de Repercussão Geral proferidas pelo Supremo Tribunal Federal até então. Enquanto exemplos foram citados: o Tema 71 de RG²³ (RE 377.457); o Tema 669 de RG²⁴ (RE 718.874); o Tema 385 de RG²⁵ (RE 594.015) ; o Tema 723 de RG²⁶ (RE 761.263); o Tema 1.094 de RG²⁷

²³ Tese: É legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, dado que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída.

²⁴ Tese: É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

²⁵ Tese: A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.

²⁶ Tese: É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991.

²⁷ Tese: Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002.

(RE 1.221.330); Tema 1.012 de RG²⁸ (RE 1.025.986); o Tema 490 de RG²⁹ (RE 628.075); o Tema 846 de RG³⁰ (RE 878.313); o Tema 906 de RG³¹ (RE 946.648); o Tema 985 de RG³² (RE 1.072.485); o Tema 1.048 de RG³³ (RE 1.187.264); o Tema 705³⁴ de RG (RE 1.003.758); o Tema 304 de RG³⁵ (RE 607.109); e o Tema 1.024 de RG³⁶ (RE 1.049.811).

O placar provisório do julgamento até o presente momento, isto é, dia 19 de novembro de 2023, é de 6 votos negando a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão nos termos do voto do Min. Barroso, o qual será analisado a seguir, não sendo abordada a questão da ata de julgamento enquanto termo inicial de incidência da nova norma advinda do precedente do STF. Nesse sentido votaram o Min. Gilmar Mendes, a Min. Rosa Weber que antecipou seu voto em sede de plenário virtual, a Min. Cármen Lucia, o Min. Cristiano Zanin e o Min. Alexandre de Moraes.

Ademais, o voto do Min. André Mendonça acompanha em parte o Min. Relator, divergindo apenas no sentido afastar a exigibilidade de multas tributárias, tanto as punitivas quanto as moratórias. Em função do princípio da igualdade, para que não haja diferença entre os contribuintes, propôs a modulação indistinta, de modo ao qual essa abarque tanto aqueles que detenham coisa julgada favorável, quanto aqueles que não possuíam amparo judicial. Por seu turno, o Min. Fachin e o Min. Fux proferiram votos no sentido de delimitar o termo da modulação da dispensa da rescisória específica a partir de fevereiro de 2023. Por fim, restou ausente justificadamente o Min. Nunes Marques.

Passando ao voto do Ministro Barroso, tem-se inicialmente o não conhecimento dos embargos declaratórios opostos pelos *amici curiae*, devido a ausência de legitimidade desses para recorrer em face de decisões de mérito, independentemente de terem participado do

²⁸ Tese: É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora.

²⁹ Tese: O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

³⁰ Tese: É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.

³¹ Tese: É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.

³² Tese: É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

³³ Tese: É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB.

³⁴ Tese: A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações.

³⁵ Tese: São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis.

³⁶ Tese: É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito.

juízo. Destaca, no entanto, que ainda que superado o referido óbice processual, os embargos opostos pelo SINPEQ, FIESP e CFOAB deveriam ser rejeitados pelas mesmas razões aplicáveis aos embargos da TBM. No que tange ao mérito, o relator entende pelo não acolhimento dos embargos devido a ausência de obscuridade, contradição, omissão ou erro material, não estando, portanto, albergados pelo art. 1022, do CPC/15. Nesse contexto, entende que a pretensão dos embargantes é meramente infringente, pretendendo exclusivamente novo julgamento da matéria de mérito, cuja apreciação ocorrera de forma regular ao não apresentar nenhum vício, tendo o acórdão embargado se manifestado de forma nítida e fundamentada sobre todas as discussões travadas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, pp. 1-3).

Assim, no que tange à hipótese de retirada do termo “ou em sede de repercussão geral”, afirmou que a conjuntura analisada fora adequada, uma vez não sendo viável discorrer sobre o alcance dos efeitos das decisões provenientes do controle de constitucionalidade difuso sem levar em consideração a Repercussão Geral. Nesse cenário, implementado pela EC n° 45/04, o referido instituto exige a demonstração da transcendência dos interesses subjetivos das partes, aferindo às teses contornos de um processo objetivo e abstrato, de modo a apresentarem efeitos vinculantes e eficácia geral. Essa situação justifica a decisão pela mutação constitucional do art. 52, X, da CRFB/88 nos autos dos Temas de RG ora analisados, transformando a edição de súmula vinculante ou a resolução do Senado Federal em eventos que apenas divulguem o decidido em sede de Recurso Extraordinário dotado de Repercussão Geral (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, pp. 3-4).

Já no que concerne à modulação dos efeitos, o Ministro Barroso frisou que o Supremo Tribunal Federal não se encontra vinculado ao julgamento de quaisquer cortes e, para além, se esse não modular os efeitos de sua decisão, nenhum outro tribunal poderá fazê-lo. Destacou ainda que o REsp 1.118.893 – Tema Repetitivo 340 – não se pronunciou sobre matéria decidida nos autos, uma vez que o tema em questão é eminentemente constitucional, reservado portanto à Suprema corte. Ademais, esclareceu que o termo inicial para contagem do prazo da anterioridade (geral ou nonagesimal) aplicável dar-se-á mediante a publicação da ata de julgamento responsável pelo pronunciamento do STF, seja esse em sede de controle concentrado ou em controle difuso dotado de Repercussão Geral. Dessa maneira, entende que o primeiro dia de vigência da nova norma produzida pelo precedente é, portanto, o dia de publicação da ata de julgamento. Nesse sentido, não há controvérsia relativa ao Parecer PGFN/CRJ n° 492/2011, pois esse representa apenas plano operacional orientativo da instituição, enquanto a decisão proferida pelo Órgão de Cúpula se baseou em parâmetros constitucionais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, pp.5-6).

Para além, estabeleceu a inexistência de contradição entre a ausência de modulação dos efeitos e aplicação do princípio da anterioridade tributária. Isso porque, a decisão superveniente do STF oposta à coisa julgada que verse sobre relações tributárias sucessivas representa novação jurídica e, por conseguinte, atrai a aplicação das garantias constitucionais relativas à segurança jurídica traduzida nas regras de anterioridade aplicáveis ao tributo em espécie. A modulação, por outro lado, fora afastada uma vez que a corte entendeu a inexistência de razões de segurança jurídica para a sua aplicação, pois, a partir da ponderação entre segurança jurídica, igualdade e livre concorrência, ficou entendido que tal instituto promoveria a distorção da isonomia concorrencial, de modo a causar grande injustiça tributária e econômica devido a instituição de vantagem competitiva de algumas empresas em relação às demais. Nesse cenário, se aplicado o referido instituto, os contribuintes resguardados pela coisa julgada no caso concreto ora analisado não teriam que destinar recursos para o pagamento da CSLL, ainda que desde 2007, pelo julgamento da ADI nº 15, o STF já tenha produzida nova norma mediante a declaração de constitucionalidade do tributo. Dessa forma, o tribunal concluiu por maioria a sua inaplicabilidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, pp. 6-8).

Por último, defendeu a subsistência das multas tributárias que eventualmente tenham sido lançadas, pois a obrigação de pagá-las ampara-se na obrigação tributária principal, segundo dispõe o art. 113, §1º, do CTN, salvo comprovada existência de razão adicional aferível no caso concreto que possibilite sua minoração ou afastamento. Consoante dispõe o Ministro Relator, outro entendimento promoveria uma forma de remissão tributária, a qual pressupõe a existência de Lei, não sendo viável que o Poder Judiciário decida sobre referida concessão, sob pena de vilipendiar o princípio da separação dos poderes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, p. 9).

3. CORRELAÇÃO ENTRE OS CONCEITOS TRABALHADOS E O CASO CONCRETO ANALISADO

O capítulo 3 visa correlacionar os conceitos gerais apresentados no capítulo 1 com o caso concreto pormenorizado em detalhes no capítulo 2 do presente trabalho, de modo ao qual pretende defender a possibilidade de modificação, em sede de embargos declaratórios, da decisão firmada nos Temas 881 e 885 de RG no que tange à modulação dos efeitos da decisão em apreço e o momento de produção da nova norma jurídica firmada pelo precedente da Suprema Corte.

3.1 A relevância dos Temas de Repercussão Geral 811 e 885 para os contribuintes

A fim de compreender o impacto da decisão proferida nos autos dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, é fundamental pontuar a quais casos se aplicam a *ratio decidendi* em questão. Dessa maneira, cumpre ressaltar que por mais que a situação fática apreciada diga respeito exclusivamente à CSLL, os Temas de Repercussão Geral 881 e 885 terão impacto sobre todos os processos que versam sobre a (in)constitucionalidade de tributos cuja natureza da relação jurídica seja de trato sucessivo.

A referida questão foi pontuada algumas vezes durante as sessões plenárias dos dias 02/02/2023 e 08/02/2023. O Min. Dias Toffoli, por exemplo, questionou expressamente se o Pleno estaria a decidir a tese e não apenas o caso concreto, situação que fora confirmada pela Min. Presidente e pelos demais Ministros, sendo inclusive ressaltado pelo Min. Gilmar Mendes que a anterioridade proposta, a qual posicionou-se em sentido contrário, valeria exclusivamente aos contribuintes que detinham uma decisão transitada em julgado a seu favor (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p.462).

No que diz respeito à questão exclusiva da CSLL, o Grupo Pão de Açúcar, por exemplo, ao analisar a probabilidade de perda dos processos em andamento desde 2007 e os valores não recolhidos nos últimos 5 anos – período não prescrito –, chegou ao valor líquido de R\$ 290.000.000,00 – duzentos e noventa milhões de reais – para a recomposição da base negativa da contribuição em questão. A Embraer, por sua vez, estima um impacto financeiro no valor de R\$ 1.160.000.000,00 – um bilhão e cento e sessenta milhões de reais – (SCAFF, 2023a, p.2).

Ainda que para a Suprema Corte a estimativa do impacto financeiro não possua relevância persuasiva no que tange à decisão relativa à possibilidade de modulação (FREITAS, 2018, p. 197), conforme exposto no módulo 3 do capítulo 1 deste trabalho, não se pode deixar de levar em consideração os estrondosos impactos financeiros relatados. Para além, sequer existe uma noção adequada do tamanho do impacto da decisão, pois não foram realizados estudos que mapeiem as consequências do entendimento jurídico firmado, sendo meramente exemplificativos os números apontados.

Diante do cenário apresentado, vale destacar a visão do professor Ari Sunfeld (2014, pp. 221 e 222) em sua clássica obra *Direito Administrativo para céticos*. Ainda que a doutrina especializada seja voltada ao direito administrativo, a sua perspectiva se aplica ao caso em questão. Isso porque, entende o autor que a partir do momento no qual o poder judiciário utiliza de princípios que necessitam de densificação para construir sua perspectiva, principalmente quando analisados conflitos distributivos, deverá o julgador refletir acerca dos efeitos negativos de sua intervenção judicial.

Ademais, é necessário que o órgão julgador assuma o ônus da legitimação de sua competência, delimitando-o com precisão e clareza, pois do contrário não se poderá saber sua visão nos casos seguintes – o que vai de encontro direto com o defendido pela teoria dos precedentes amplamente utilizada no voto vencedor do Min. Barroso – e não será sequer possível criticar seus fundamentos, questão essa fundamental para a desenvoltura de um Estado Democrático de Direito (SUNFELD, 2014, pp. 221 e 222).

A partir do ponto de vista apresentado, deve-se considerar que nos Temas de Repercussão Geral apreciados, o Supremo Tribunal Federal expressamente declarou que suas decisões em sede de ações concentradas de constitucionalidade e em Recursos Extraordinários dotados de repercussão geral se equiparam a criação de normas jurídicas, de modo ao qual estabeleceu uma nítida norma de conduta para a Fazenda Pública quando os fatos se subsumirem à situação analisada.

Nesse sentido, a partir da ponderação entre segurança jurídica, igualdade tributária e livre concorrência, entendeu pela cessação automática dos efeitos da coisa julgada em contrariedade ao posicionamento posteriormente firmado pela Suprema Corte. Dessa maneira, devido à não prevalência da proposta de modulação dos efeitos dos REs 949.297 e 955.227, a partir da publicação da ata de julgamento desses, haja vista a atividade vinculada do Fisco, tornou-se obrigatório a lavratura de autos de infração, observados os valores retroativos de créditos tributários. Essa situação, por óbvio, reverbera em graves consequências financeiras aos contribuintes que não podem ser ignoradas (FUNARO, 2023, p. 5).

Outrossim, observa-se que os impactos do entendimento do STF sequer podem ser mensurados de forma precisa, pois inúmeras decisões sofrerão repercussões diante da norma de condutada criada para a Fazenda Pública. Segundo Joice Bacelo (2023, pp. 1-5), jornalista do veículo de informações valor econômico, uma vez que serão afetados casos passados nos quais já ocorrera a mudança de jurisprudência, existem quatro teses mapeadas por advogados especialistas que envolvem uma enorme quantia de capital, quais sejam, a exigência de CONFINS para as sociedades profissionais, a cobrança de CSLL, a contribuição patronal sobre o terço de férias e o IPI na revenda de mercadorias importadas.

Por fim, cumpre ainda ressaltar que a referida tese não apenas se aplica a situações desfavoráveis ao contribuinte, como também pode ser aplicada em situações nas quais o Estado possui uma decisão judicial a seu favor, mediante a qual é declarada a constitucionalidade de um tributo, havendo posteriormente a declaração de inconstitucionalidade desse pelo Supremo Tribunal Federal com efeitos vinculantes e *erga omnes*. Ou seja, é também aplicável aos casos nos quais o Estado passa a sofrer significativo prejuízo ao necessitar devolver os valores retroativos dos tributos declarados inconstitucionais em momento anterior ao ano de 2023, observado o período prescritivo.

Contudo, interessante a pontuação efetuada pelo Min. Luiz Fux, segundo a qual existem substanciais diferenças entre as decisões desfavoráveis aos contribuintes e as decisões desfavoráveis ao Fisco, pois enquanto os contribuintes são obrigados a pagar imediatamente os valores retroativos, o Estado estará sujeito a sofrer ações de repetição de indébito cujos valores não de ser reavidos mediante precatórios sendo incerto o momento de seu recebimento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 399). Outrossim, pontua-se que segundo o voto do Min. Barroso em sede de embargos declaratórios, não se descarta a legitimidade das multas tributárias eventualmente lançadas sobre os créditos tributários devidos (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, p. 9). Por conseguinte, resta evidente que o maior prejudicado nessas situações normalmente será o contribuinte, sendo, portanto, o maior impacto da decisão proferida nos Temas 881 e 885 de RG.

3.2 A importância da modulação dos efeitos à luz da segurança jurídica no julgamento dos Temas de Repercussão Geral 811 e 885

Possivelmente compreender onde se insere a modulação dos efeitos dentro do julgamento analisado é uma das questões mais complexas a ser explorada. Isso porque, foram

apresentadas diferentes perspectivas as quais resultam em consequências jurídicas significativamente distintas. Nesse sentido, entende-se que a posição dominante firmada equipara as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de ações concentradas de constitucionalidade e Recursos Extraordinários dotados de Repercussão Geral a novas normas jurídicas aplicáveis àqueles que detinham decisões contrárias transitadas em julgado. Assim, conforme entendeu o Min. Barroso, o presente trabalho parte do pressuposto que a questão do respeito aos princípios da irretroatividade e da anterioridade não se equipara à modulação, sendo apenas uma consequência lógica do raciocínio jurídico empregado (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. P. 404).

Ademais, considerando que o pronunciamento do STF representa uma mudança na relação jurídica, passa a inexistir o substrato jurídico que ampara a coisa julgada favorável a uma das partes e, portanto, não há que se falar em sua flexibilização. Nesse ponto, o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 esclarece que o que se aprecia, em verdade, são os impactos do novo posicionamento em face dos desdobramentos futuros da coisa julgada que versa sobre relação jurídico-tributária sucessiva, enquanto a “relativização da coisa julgada inconstitucional” viabiliza a revisão de seus efeitos pretéritos (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011, pp. 2-3). Nesse cenário, a nova jurisprudência passa a produzir efeitos *ex nunc* enquanto decorrência da nova relação existente, não havendo novamente em que se falar na aplicabilidade do instituto da modulação.

Logo, a grande questão que passa a ameaçar a segurança jurídica, principalmente voltada à figura do contribuinte, diz respeito ao fato de que o STF já se pronunciou sobre a constitucionalidade de tributos de trato continuado em momento anterior ao julgamento dos Temas 881 e 885 de RG. Todavia, a tese da automaticidade da cessação dos efeitos futuros da coisa julgada tributária contrária a decisões de efeitos vinculantes e *erga omnes* da Suprema Corte somente fora estabelecida na sessão do dia 08.02.2023.

A referida tese, por sua vez, conforme demonstrado no decorrer do presente trabalho, não apenas gera repercussões na cobrança de fatos geradores preteridos da CSLL – tendo-se enquanto parâmetro o ano de 2023 e a limitação da declaração de constitucionalidade em 2007 – mas sim em todos os tributos que nessa se encaixam. Enquanto exemplificação tem-se o Tema 581 de RG, o qual desde 2016 estabelece a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços prestados por operadoras de planos privados de assistência à saúde. Assim, a partir do entendimento firmado em fevereiro de 2023 pelo STF, o ISS é devido por contribuintes que detinham decisões favoráveis contrárias a tese em questão desde 2016.

Em suma, antes do julgamento dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, inexistia um pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal que tratasse de forma clara e precisa a questão abordada. Consoante Fernando Facury Scaff (2023b, pp. 3-4), vigorava nesse período o entendimento proferido pelo STF no seio do julgamento do Tema 733, no qual estaria definido a reforma não automática de decisões anteriores que tenham adotado um entendimento diferente quanto a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um preceito normativo posteriormente analisado pelo STF. Em sua perspectiva, em respeito ao princípio da segurança jurídica, os Temas 881 e 885 de RG apenas seriam aplicáveis a partir dessa virada jurisprudencial tendo a decisão efeitos *ex-nunc* independentemente da modulação dos efeitos.

Apesar de ser uma solução coerente para o problema, essa não é a perspectiva adotada pelo Órgão de Cúpula brasileiro. A partir dos debates travados nas sessões plenárias, torna-se nítido que a ausência da modulação dos efeitos da decisão permite a cobrança da CSLL desde 2007, respeitado, por óbvio, o prazo prescricional (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. P.260). Logo, se devida a cobrança do tributo debatido desde o momento da declaração de sua constitucionalidade pelo STF em sede de ADI, o mesmo ocorre para os demais tributos analisados mediante decisões vinculantes e oponíveis contra todos, como na situação do Tema 581 de RG. Utilizando-se do mencionado exemplo, a cobrança do ISS seria devida desde 22.09.2016, momento no qual fora publicada a ata de julgamento do RE 651.703/PR. É, portanto, justamente sobre esse viés que se pretende discorrer e defender a necessidade de modulação dos efeitos da decisão ora analisada.

Nesse cenário, a modulação dos efeitos proposta pelo Min. Edson Fachin pretendia que o entendimento firmado apenas fosse aplicável a fatos geradores posteriores a data de publicação da ata de julgamento dos Temas 881 e 885 de RG, independentemente do tributo debatido, em prol da proteção da confiança do contribuinte depositada na coisa julgada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 256). Em suas palavras, a ausência de aplicação desse instituto criaria “uma rescisória universal infinita retroativamente, gerando uma imensa insegurança jurídica”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 407). O Min. Fux inclusive enfatizou a enorme extensão da matéria, a qual será aplicável a todos os tributos, tanto em (des)favor da Fazenda quanto em (des)favor do contribuinte. Em sua visão, é nova a questão da eficácia expansiva do precedente enquanto fonte formal do direito, de modo ao qual não deveria retroagir, conforme ocorre com os dispositivos legais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, pp. 261-271).

Em corroboração aos posicionamentos mencionados, consoante apontado no módulo 1.3 do presente trabalho, o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal

representa verdadeira novidade no âmbito da jurisprudência dos Tribunais Superiores, que até então privilegiavam a coisa julgada em detrimento de pronunciamentos posteriores da Suprema Corte, estando nesse sentido o Tema Repetitivo 340 do STJ. Observa-se que a Min. Rosa Weber entendeu, mediante manifestação via voto escrito, que o Superior Tribunal de Justiça ao se pronunciar sobre essa temática acabou por usurpar a competência do STF, sendo essa conduta inadmissível (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 450). Ademais, o Min. Barroso enfatizou novamente a referida perspectiva em seu voto proferido em sede de plenário virtual relativo aos embargos declaratórios opostos contra a decisão dos Temas 881 e 885 de RG.

No entanto, verifica-se que o Tema Repetitivo 340 do STJ fora decidido nos autos do REsp nº 1.118.893 em 2011, transitando em julgado em maio do mesmo ano, sem quaisquer questionamentos perante o STF. Ainda que tenha de fato ocorrido uma usurpação de competência – observa-se que o presente trabalho não pretende adentrar no mérito dessa questão – a decisão em conteúdo acabou por gerar um parâmetro referencial de especial importância para os contribuintes em um extenso lapso temporal – especificamente 12 anos – até o pronunciamento definitivo da Suprema Corte sobre a temática. A importância da decisão do STJ é ressaltada principalmente se considerado que essa fora proferida mediante o procedimento de recursos repetitivos.

Outrossim, a própria 2ª Turma do STF adotara perspectiva semelhante no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 864.746, situação trazida pelos embargos de declaração TBM. Ao caso em questão, que apreciava inclusive coisa julgada referente à inexistência de relação jurídico-tributária de CSLL, fora negado seguimento ao Recurso Extraordinário com Agravo sob a justificativa de que “a coisa soberanamente julgada operada no caso concreto é insuscetível de ulterior modificação, ainda que o Supremo Tribunal Federal venha a consolidar seu entendimento em sentido contrário à decisão transitada em julgado” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2015, p. 8).

Logo, deveria o contribuinte de boa-fé, amparado por decisão judicial do Superior Tribunal de Justiça até então considerada legítima – no caso o Tema Repetitivo 340 – e por decisão de um dos órgãos do próprio Supremo Tribunal Federal, ser eminentemente prejudicado pela mudança de entendimento sem que ao menos a decisão tenha seus efeitos modulados para não possuir alcance retroativo? Estaria a segurança jurídica resguardada nessa situação? Com a devida vênua à decisão proferida pelo Pleno da Suprema Corte, a resposta a esses questionamentos é não.

Isso porque, a decisão do STF determinou que o posicionamento superveniente da Suprema Corte representa nova norma jurídica àqueles que detinham coisa julgada contrária a

seu favor, deixando-se cessar automaticamente seus efeitos devido à nova situação jurídica. Esse entendimento, por sua vez, representa uma nova norma de conduta orientativa dos demais Tribunais e da Administração Pública, pois diverge da jurisprudência que o antecedeu. Por conseguinte, de forma equivalente à lei tributária a referida decisão não deveria retroagir. Afinal, o princípio da irretroatividade tributária, também aplicável às decisões judiciais, pretende promover a confiança dos contribuintes de modo a resguardar as situações jurídicas obtidas mediante boa-fé (SCHOUERI, 2023, pp. 195-196), no entanto, é nítido que esse acabou por não ser observado no caso em apreço.

A própria Procuradoria-Geral da República, em seu parecer opinativo nos autos do RE 949.29, isto é Parecer nº 138597/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR, entendeu que a melhor opção para a manutenção da boa-fé e da confiança do contribuinte, em prol de se evitar prejuízos financeiros inestimáveis a esse, seria a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. *Ipsis litteris*:

Consta do sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal que o acórdão da ADI 15 foi publicado em 31 de agosto de 2007 e, considerando os efeitos pretéritos de uma eventual decisão pelo provimento do presente recurso, **a conclusão inarredável é, em princípio, o imediato endividamento tributário de inúmeros empreendimentos, alcançando fatalmente pelo menos os cinco últimos exercícios financeiros.**

Desse modo, **em homenagem à boa fé dos contribuintes que se escudaram em sentenças válidas e plenas de efeitos, é mister assegurar que esse julgado tenha efeitos exclusivamente prospectivos em período suficiente para o conhecimento dos contribuintes e o replanejamento dos negócios e operações tributáveis pela contribuição social em tela.** (grifos próprios) (BRASIL. Procuradoria-Geral da República, 2016, p. 29)

Por conseguinte, de maneira semelhante às leis, um posicionamento jurisprudencial ao estabelecer nova norma de conduta não poderá tratar de fatos geradores anteriores à sua existência para prejudicar o contribuinte como está ocorrendo nos Temas de Repercussão Geral analisados. Ademais enfatiza-se novamente a perspectiva apontada no módulo 1.3, na qual explicita-se a necessidade de existir regras de direito intertemporal para mudanças da jurisprudência, devendo o Poder Judiciário proteger o indivíduo de boa-fé que agiu em conformidade aos padrões de conduta até então vigentes (ALVIM; MONNERAT, 2021, pp. 183-186). Interessante notar que no estudo de Leonardo Freitas (2018, p. 197), a revisão jurisprudencial demonstra-se enquanto fator de nítida importância para a aplicação do instituto da modulação nas decisões do Supremo Tribunal Federal, no entanto, essa questão fora desconsiderada pela decisão estudada.

Outro ponto de suma relevância a se explorar diz respeito aos argumentos consequentialistas que amparam a observância da modulação. Nesse sentido, de acordo com o estudado no capítulo 1, não é viável dissociar o direito da política, pois analisar a consequência de decisões representa um meio efetivo de autocontenção do judiciário (BEVILACQUA; PORTO, 2020, p. 4). No tópico anterior fora demonstrado os enormes impactos financeiros provenientes pelo firmado na decisão estudada, que sequer podem ser estimados com precisão uma vez que o entendimento em conteúdo se aplica a inúmeras outras decisões. Dessa forma, não parece razoável que o Supremo Tribunal Federal ao proferir um entendimento de tamanha reverberação financeira e impacto direto no funcionamento do mercado desconsidere essas questões no momento de deliberar sobre a aplicabilidade do instituto da modulação dos efeitos, como ocorrera no caso analisado.

Por fim, o Pleno, ao optar por não aderir a aplicação do instituto proposto, acabou por se omitir no que tange as consequências da ausência de modulação, que geraram dúvidas genuínas aos contribuintes. Nesse sentido, a principal questão abordada pelos embargos declaratórios da FIESP e da CFOAB diz respeito à possibilidade de aplicação de penalidades relativas a tributos não pagos cujos fatos geradores ocorreram em momento anterior ao pronunciamento do STF nos Temas 881 e 885 de RG.

Por seu turno, ainda que não tenha conhecido os embargos em questão, o Min. Barroso se pronunciou de modo ao qual compreendeu pela permanência de eventuais multas tributárias, uma vez mantida a obrigação principal. Além disso, fundamentou sua decisão no sentido de que qualquer entendimento contrário resultaria em remissão tributária, não sendo o judiciário o poder competente para a realização dessa concessão (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, p. 9).

Todavia, no caso em questão o Supremo Tribunal Federal reconheceu sua capacidade de produção de norma jurídica a partir da formação de seus precedentes, segundo as palavras utilizadas pelos próprios Ministros. Com a validação da teoria dos precedentes diante do contexto constitucional brasileiro e a instituição de uma norma de conduta que surge mediante o conflito entre coisa julgada e precedente constitucional posterior, assumiu para si o ônus ao qual o professor Ari Sunfeld se refere.

Nesse contexto, é importante que o órgão julgador reflita sobre os efeitos negativos de sua intervenção e estabeleça de forma clara e nítida a extensão de sua decisão (SUNFELD, 2014, pp. 221-222), devendo, portanto, apreciar e deliberar sobre a questão das penalidades. A possibilidade de instituição dessas em um cenário no qual existia, no mínimo, nítida divergência jurisprudencial havendo, portanto, legítimo amparo para a conduta dos contribuintes em não

pagar impostos devido a até então prevalência da coisa julgada que determinava a inexistência de relação jurídico-tributária, afronta de forma nítida o princípio constitucional da segurança jurídica, devendo o STF se posicionar sobre a temática, uma vez sendo o tribunal responsável pela mencionada modificação jurisprudencial e a corte responsável por proferir a palavra última sobre o entendimento constitucional em contentio.

3.3. O Parecere PGFN/CRJ nº 492/2011 e o momento de produção da nova “norma” pelo Supremo Tribunal Federal

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 diz respeito a um ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (2011, pp.31-32), aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual foi responsável por firmar guias de condutadas à Procuradora ou ao Procurador da Fazenda Nacional bem como à Auditora-Fiscal ou ao Auditor-Fiscal que se depararem com uma coisa julgada que verse sobre a (in)constitucionalidade de um tributo de trato continuado de forma contrária à posicionamento posterior e definitivo do Pleno do Supremo Tribunal Federal. Ainda que o presente módulo seja destinado à análise do momento de produção da nova “norma” advinda de pronunciamento da Suprema Corte, faz-se necessário pontuar alguns pontos do parecer, a fim de que se entenda a perspectiva da Fazenda Nacional sobre a temática abordada.

Conforme supramencionado, inicialmente o referido parecer faz a distinção entre a cessação automática da coisa julgada e sua eventual flexibilização ao apontar suas diferenças, perspectiva essa compatível com o desenvolvido até então. Nessa senda, esclarece que relações jurídicas de direito material sucessivas se formam a partir de fatos geradores repetidos de forma uniforme e continuada no tempo, de modo ao qual a coisa julgada que declarar a (in)existência dessa apresentará efeitos futuros que permanecerão intactos enquanto mantidas a situação fática e jurídica, nos termos da cláusula *rebus sic stantibus*, sendo esses os seus ditos limites objetivos (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011, p. 4).

Nesse cenário, os fatos geradores praticados pelo contribuinte em momento posterior à alteração das circunstâncias jurídicas que amparam a coisa julgada deverão, enquanto consequência dos limites objetivos a essa impostos, sofrer a incidência da nova ou modificada lei tributária, o que gera para o fisco tanto a obrigação quanto o direito de recolhimento e cobrança desses valores. A mudança legislativa, por sua vez, não representa a única alteração do suporte jurídico capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado de forma automática, sendo a consolidação da jurisprudência da Suprema Corte em sentido

oposto ao sufragado na decisão judicial anterior meio capaz para tanto. Isso porque, a interpretação constitucional definitiva da norma, de competência exclusiva do STF, substitui todas e quaisquer dúvidas por um juízo de certeza final (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011, pp. 5-7).

O referido parecer entende enquanto decisão definitiva os precedentes da Suprema Corte elaborados (i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade independentemente da data de formação; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, independentemente da observância do art. 52, X, da CRFB/88, desde que dotado de repercussão geral – o que sugere por sua vez a dessubjetivação/abstrativização do controle difuso de constitucionalidade –, e posterior ao dia 3 de maio de 2007, momento no qual o Regimento Interno do STF foi modificado via Emenda Regimental de forma a adaptá-lo à Lei nº 11.418/2006; ou (iii) em momento anterior ao dia 3 de maio de 2007, formados em sede de controle difuso, seguidos ou não de Resolução do Senado, desde que advenham do Plenário e sejam confirmados em julgados posteriores (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pp. 8-18), apresentando, portanto, uma visão um pouco mais ampla do que a firmada pela Suprema Corte.

A partir da perspectiva apresentada, para além de compreender pela cessação automática dos efeitos da coisa julgada com o advento de decisão definitiva do STF contrária a essa, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional considera que o precedente se constitui na data do trânsito em julgado da respectiva decisão. Isso porque, antes do referido momento o acórdão do STF ainda pode sofrer significativa alteração, não sendo viável considerá-lo definitivo antes desse período (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pp. 24-26).

Essa questão, por seu turno, comporta exceção nas hipóteses nas quais o fisco permaneceu inerte durante anos após o pronunciamento da Suprema Corte, não efetuando as exigências tributárias, pois nessas hipóteses o contribuinte deixou de pagar por considerar que apresentava o respaldo da coisa julgada a esse favorável e o fisco, por sua vez, ao não exigir o pagamento devido apresentou uma postura omissiva aderindo ao comportamento do contribuinte. Assim, em prol do princípio da segurança jurídica e da não surpresa estabeleceu a data de publicação do Parecer enquanto marco inicial para eventual cobrança (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pp. 24-26).

O documento em apreço fora utilizado enquanto embasamento para os embargos declaratórios da CFOAB, nos quais essa argumentou omissão do plenário sobre o reconhecimento pela própria Fazenda Nacional de que a formação do precedente apenas ocorreria com o trânsito em julgado da decisão do STF. No entanto, o Min. Roberto Barroso,

fundamentou seu voto, proferido para análise do recurso em questão, no fato de que o Parecer representaria apenas um plano orientativo da instituição, enquanto a Suprema Corte teria usufruído de parâmetros constitucionais para construção da tese firmada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023c, pp.5-6).

Dessa maneira, é possível aferir, a partir da leitura dos votos do Min. Edson Fachin (2023a, p. 44) e do Min. barroso (2023b, p. 34) respectivamente nos RE 949297 e RE 955227, que a data de publicação da ata de julgamento do STF que contraria a decisão transitada em julgada favorável a uma das partes equivale ao termo inicial para a cobrança/não cobrança do tributo considerado (in)constitucional. A partir desse momento deve-se fazer a contagem de noventa dias (quando aplicável o princípio da anterioridade nonagesimal) para que a coisa julgada deixe de produzir efeitos quando o posicionamento for desfavorável ao contribuinte.

De fato, não se questiona que o alcance vinculativo do Parecer em apreço é muito mais restrito do que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Afinal, inúmeros tributos relevantes de trato continuado são de competência estadual, a exemplo do ICMS e do IPVA, e de competência municipal, como o IPTU e o ISS, de modo ao qual o referido parecer não poderia influir na cobrança desses. Ademais, o Parecer analisado já possuiu seus efeitos minados mediante a decisão proferida pelo STF, pois, conforme já explorado no presente trabalho, a função primordial da Suprema Corte é a interpretação última das normas sob o viés constitucional.

Todavia, não se deve ignorar a perspectiva da Fazenda Nacional, uma vez que essa apresenta relevante argumentação de modo a evidenciar os motivos pelos quais o trânsito em julgado da decisão deve ser considerado o termo inicial para a cobrança do tributo. Conforme explicitado, a decisão apenas pode ser considerada definitiva quando deixa de ser passível de modificação. Ainda que os embargos de declaração tenham o condão de suprimir omissão, contradição ou erro material, essas questões podem trazer significativas alterações no entendimento firmado ou, inclusive, culminar em sua aplicabilidade *pro futuro* para além dos marcos pré-estabelecidos pelas Temas de RG em análise. Desta feita, haja vista a possibilidade de alteração das teses firmadas ou a modulação de seus efeitos em sede de embargos declaratórios, “figura-se incompatível com a função de estabilização do direito, atribuída à coisa julgada, que se admita a cessação de seus efeitos antes de se tornar definitiva a decisão superveniente do STF, pois somente então haverá certeza sobre a sua validade e eficácia”. (FUNARO, 2023, p. 4).

Essa questão acaba por acarretar diferenças significativas nos valores dos tributos debatidos a serem pagos/deixarem de serem pagos, principalmente se considerada a mora

judicial. No caso do Tema 581 de RG, utilizado enquanto exemplo até então, observa-se que a publicação da ata de julgamento do Recurso Extraordinário que o originara ocorreu no dia 22.09.2016, contudo, esse apenas transitou em julgado no dia 14.05.2022. Isso representa uma diferença de cerca de 4 anos e 8 meses para a consolidação do julgamento definitivo, que não se encontra mais passível de interposição de recurso ou quaisquer modificações. Diante do exposto, entende-se que o momento processual mais adequado responsável por conferir maior segurança jurídica a ambas as partes equivale ao trânsito em julgado da decisão proferida pela Suprema Corte.

3.4. Os Embargos Declaratórios enquanto momento processual possível para modificação das questões trabalhadas

Os embargos declaratórios dizem respeito a uma espécie de recurso cuja finalidade encontra-se descrita nos incisos do art. 1022 do CPC/15. Nesse cenário apresenta enquanto função primordial o esclarecimento de obscuridade (inciso I), a eliminação de contradição (inciso I), a supressão de omissão (inciso II), e a correção de erro material (inciso III). Dessa forma, não representa meio processual adequado para demonstração de irresignação da parte que pretende mudar o rumo da decisão proferida, sendo essa a perspectiva geral empregada por juízos e tribunais.

No entanto, para além do dispositivo legal mencionado, verifica-se que a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal permite a oposição de embargos de declaração para fins específicos de modulação dos efeitos de suas decisões no âmbito de ações concentradas de constitucionalidade, desde o *leading case* referente à ADI 3.601. No julgamento mencionado, foi estipulado a obrigatoriedade de aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868 quando presentes a condições necessárias à modulação dos efeitos de suas decisões, independentemente do pedido das partes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010, pp. 9-10). Ademais, a decisão recente nos embargos declaratórios da ADI 3536/SC explicitou a possibilidade dessa forma de avaliação desde que o embargante se desincumba do ônus de comprovar no caso concreto a existência de elementos excepcionais que justifiquem a aplicação dos efeitos *ex nunc* do entendimento firmado (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2020, pp. 4-5).

A primeira questão a ser enfrentada diz respeito a possibilidade de emprego da mesma justifica no âmbito de Recursos Extraordinários dotados de Repercussão Geral, como é o caso dos Temas 881 e 885 de RG. No entanto, verifica-se que esses foram literalmente os

responsáveis por equiparar os efeitos das decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado e difuso de constitucionalidade desde o término da *vacatio legis* da Lei nº 11.418/2006 que modificou o CPC/73, a fim de estipular e disciplinar o instituto da Repercussão Geral.

Ademais, verifica-se que os temas ora analisados também não foram responsáveis por declarar a inconstitucionalidade de quaisquer normas, mas sim por instituir uma norma de conduta vinculante quando existente um “conflito” entre decisões judiciais. Essa situação não aparenta ser um empecilho para o conhecimento dos embargos de declaração, pois se enquadra na ideia de que a Suprema Corte deve promover um juízo de consequência dos entendimentos por essa firmados, de modo a impedir que a solução aflija a segurança jurídica ou outros interesses sociais tutelados pelo art. 27 da Lei 9.868/1999 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2020, p. 4).

Feitas as considerações supramencionadas, passa-se à análise do caso concreto. Nesse sentido, não existem dúvidas que o tribunal já discutiu a questão da modulação dos efeitos, tanto é que o destaque do Min. Fachin apresentava exclusivamente esse intuito. No entanto, verifica-se que alguns quesitos extremamente relevantes, apontados pelos embargos de declaração já descritos no módulo 2.5 do capítulo 2, foram deixados de lado na discussão plenária, quais sejam: a novação da jurisprudência haja vista o ARE 864.746, o Tema Repetitivo 340 do STJ e o posicionamento adotado no CARF.

Ainda que a Min. Rosa Weber tenha se pronunciado sobre o Tema Repetitivo 340 em seu voto escrito, de modo ao qual compreendeu que a referida decisão representou inadmissível usurpação da competência da Suprema Corte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2023a, p. 450), devido a relevância dessa temática, deveria essa questão ter sido debatida pelo Pleno da Suprema Corte. De todo o modo, os demais tópicos não foram apreciados em momento algum no julgamento dos Temas de RG 881 e 885 e possuem o condão de efetivamente modificar o entendimento firmado até então.

Destaca-se para além que o inciso II, do parágrafo único do art. 1022 do CPC/15, define enquanto omissa a decisão que incorra nas condutas descritas no art. 489, § 1º, do mesmo mandamento legal. Assim, com base no inciso IV do referido artigo, considera-se elemento essencial da sentença o enfrentamento de todos os argumentos que em tese podem retirar a força da conclusão adotada pelo julgador, conforme observado no caso concreto. É, portanto, cabível o conhecimento e o eventual provimento dos embargos declaratórios que pretendem a modulação dos efeitos da decisão proferida nos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227,

tanto pelos argumentos aqui trazidos quanto pelas questões apontadas no módulo 3.2 deste capítulo.

Por sua vez, em relação ao momento da produção da nova norma, o tribunal não se omitiu de estabelecê-lo, pois determinara a ata da decisão do julgamento do STF que estabelece o precedente enquanto termo inicial para contagem dos princípios da anterioridade geral e/ou nonagesimal quando aplicáveis. No entanto, ao defini-lo acabou por não apreciar os argumentos trazidos no sentido de que a decisão apenas se tornar definitiva com o advento de seu trânsito em julgado, incorrendo, portanto, novamente em omissão a qual justifica o conhecimento dos embargos de declaração com base no art.1022, II, do CPC/15.

Relevante pontuar que usualmente a modulação dos efeitos das decisões do STF traz a data de publicação da ata de julgamento do acórdão no qual o mérito foi apreciado enquanto marco para a modulação dos efeitos, a exemplo do que pode ser observado nas decisões proferidas nos embargos declaratórios do Tema 827³⁷ de RG (RE 912.888) e do Tema 379³⁸ de RG (RE 605.552). Esse aparenta ser o condão orientativo da decisão em questão. No entanto, o caso apreciado não trata de modulação dos efeitos de uma situação em específico, sendo, na realidade uma decisão inovadora que reconhece a eficácia expansiva do precedente enquanto fonte formal do direito, de modo a instituir uma verdadeira norma orientativa de ampla aplicabilidade, uma vez que estabelece a cessação automática da coisa julgada quando essa afrontar perspectiva do STF firmada posteriormente a sua formação.

Dessa maneira, a fim de se manter a confiança no direito e respeitar a função estabilizadora da coisa julgada conforme explicitado por Hugo Funaro (2023, p. 4), a cessação automática dos seus efeitos deverá ocorrer apenas diante de precedente definitivo do STF. Essa situação apenas é possível quando houver o trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte, devido ao fato de os embargos de declaração serem passíveis de alterar significativamente o entendimento firmado mediante a identificação de eventual obscuridade, omissão ou erro material no acórdão que decide o mérito da questão.

Diante do exposto, entende-se pela possibilidade de conhecimento dos embargos de declaração opostos contra os acórdãos dos Temas 881 e 885 de RG, uma vez que esses representam momento oportuno para o debate da modulação dos efeitos, para além de que

³⁷ Tese: O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.

³⁸ Tese: No tocante às farmácias de manipulação, incide o ISS sobre as operações envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira por elas produzidos, ofertados ao público consumidor.

argumentos relevantes que efetivamente poderiam alterar o entendimento firmado não foram levados em consideração na decisão proferida. Outrossim, verifica-se que em relação ao momento de produção da nova norma, a corte também deixou de analisar argumentos relevantes que poderiam resultar em alteração significativa de sua perspectiva, o que justifica o conhecimento dos embargos declaratórios sobre essa temática. Considera-se, portanto, os embargos declaratórios enquanto momento processual possível para modificação das questões trabalhadas pelo presente Trabalho de Conclusão de Curso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os julgamentos dos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881 de Repercussão Geral) e 955.227 (Tema 885 de Repercussão Geral) foram responsáveis por definir a tese de cessação automática dos efeitos futuros da coisa julgada, que estabelece a (in)existência de relação jurídico-tributária de trato continuado, devido a pronunciamento posterior contrário do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, respectivamente.

No que tange ao controle difuso, foi definida a necessidade de aplicação do instituto da Repercussão Geral ao Recurso Extraordinário julgado devido à mutação constitucional do art. 52, X, da CRFB/88 promovida pela Lei nº 11.418/2006. Ademais a referida tese definiu a necessidade de observância aos princípios constitucionalmente aplicáveis ao tributo em apreço, a exemplo da irretroatividade tributária e da anterioridade geral e/ou nonagesimal, uma vez que o precedente formado pela Suprema Corte se equipara a nova norma jurídica àqueles que detinham coisa julgada favorável.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu a ata de julgamento da decisão de mérito enquanto termo inicial para aplicação da nova norma e não modulou os efeitos de sua decisão, o presente estudo possuiu enquanto objetivo compreender se poderia haver a alteração desses elementos em sede de embargos declaratórios, para além de averiguar se a referida tese de fato promoveu a flexibilização da coisa julgada. A realização desse, por sua vez, foi justificada pela relevância da temática abordada, principalmente se considerado a ampla extensão de sua abrangência.

Desta feita, o estudo concluiu inicialmente que a referida decisão não promoveu a flexibilização da coisa julgada, pois a força normativa das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal acaba por alterar o suporte jurídico que ampara a decisão transitada em julgado, o que justifica a cessação automática de seus efeitos. Todavia, foi observado que o reconhecimento do precedente enquanto fonte formal do direito representou significativa alteração da jurisprudência até então aplicada. Isso porque, o Superior Tribunal de Justiça, o CARF e inclusive órgãos do STF aplicavam entendimento no qual a coisa julgada deveria prevalecer sobre a decisão posterior da Suprema Corte, ainda que se tratasse de relações tributárias sucessivas.

Diante da eminente modificação jurisprudencial, das inestimáveis consequências financeiras negativas ao contribuinte e da obscuridade de questões relacionadas à possibilidade de aplicação de penalidades à autos de infração de fatos geradores anteriores ao julgamento ora

analisado, foi defendida a necessidade de modulação dos efeitos da decisão do STF proferida nos autos dos REs 949.297 e 955.227 em sede de embargos de declaração. Do contrário, estar-se-ia vilipendiando o princípio da segurança jurídica do contribuinte, cuja função primordial é criar um ambiente jurídico estável, confiável e previsível. No que tange à possibilidade de conhecimento desses recursos e da alteração da perspectiva firmada na decisão de mérito relativa à modulação, foi assentado que a corte acabou por se omitir sobre quesitos extremamente relevantes que poderiam de fato alterar o entendimento por essa firmado, quais sejam, a novação da jurisprudência haja vista o ARE 864.746, o Tema Repetitivo 340 do STJ e o posicionamento adotado pelo CARF.

Por fim, em relação ao momento da produção da nova norma jurídica advinda do precedente elaborado pelo STF, foi estabelecido que a cessação dos efeitos da decisão transitada em julgado, resguardada por um princípio constitucional tão relevante quanto a coisa julgada, apenas deverá ocorrer mediante o posicionamento definitivo da Suprema Corte. Ainda que os embargos declaratórios não tenham o condão de promover a alteração do mérito da questão, eventual omissão, contradição ou erro material poderá resultar em efetiva modificação da tese firmada, sendo, portanto, o trânsito em julgado do processo que gerou o precedente o momento adequado para formação do termo inicial da nova norma. Nesse sentido, foi considerado novamente que a Suprema Corte deixou de analisar argumentos relevantes sobre a questão, o que justifica o conhecimento e eventual provimento dos embargos declaratórios sobre essa temática.

REFERÊNCIAS

- ALVIM, Teresa Arruda; MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. Modulação: momento adequado, competência, critérios à luz de exemplos da jurisprudência. **SUPREMA – Revista de Estudos Constitucionais**. Brasília, v. 1, n. 1, p. 181-213, jan./jun, 2021.
- AMARAL, Sérgio Tibiriçá; CANCIAN, Vinícius Marin. O Controle de Constitucionalidade na Modulação dos Efeitos Intertemporais do Controle Concentrado em Matéria Tributária e a (In)Segurança jurídica do contribuinte. **Revista do Direito Público**, Londrina, v.12, n.2, p.16-47, ago. 2017.
- ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BACELO, Joice. Maioria no STF permite reversão de decisões judiciais definitivas. **Valor econômico**, Rio de Janeiro, 18 de novembro de 2022. Disponível em < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrolitigancia-fiscal-e-inconsequencialismo-judicial-13082020>>. Acesso em: 31 de outubro de 2023.
- BEVILACQUA, Lucas; PORTO, Laís Khaled. Macrolitigância fiscal e (in)consequencialismo judicial. **Jota**, [S.I.], 13.08.2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao> >. Acesso em: 8 de novembro de 2023.
- BRASIL. **[Constituição (1988)]**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2022. Disponível em: < <https://normas.leg.br/?urn=urn:lex:br:federal:constituicao:1988-10-05;1988> >. Acesso em: 23 de setembro de 2023.
- BRASIL. **Lei nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário oficial da União: Seção 1 - 11/11/1999, Página 1, Brasília, DF, 11 de novembro de 1999. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm >. Acesso em: 26 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 11.418**, de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. Diário Oficial da União - Seção 1 - 20/12/2006, Página 2. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111418.htm >. Acesso em: 15 de novembro de 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: p. 1, cl. 2, Brasília DF, 17 de março de 2015. Disponível em: < <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=17/03/2015> >. Acesso em: 23 de setembro de 2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *[S.I.]*: **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 30 de março de 2011. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011> >. Acesso em: 2 de novembro de 2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral da República. Parecer nº 138597/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR. *[S.I.]*: **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 30 de março de 2011. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/04/PGR-138597.2016.pdf> >. Acesso em: 12 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 864.746**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 27.10.2015. DJE divulgado 04.11.2015, publicado 11.12.2015. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308349082&ext=.pdf> >. Acesso em: 8 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.536/SC**. Relator: Min. Alexandre de Moares. Brasília, 14.02.2020. DJE divulgado 26.02.2020, publicado 06.03.2020. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342550716&ext=.pdf> >. Acesso em: 03 de novembro de 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.601**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 09.09.2010. DJE divulgado 21.09.2010, publicado 15.12.2010. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617937> >. Acesso em: 03 de novembro de 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 949.297**. Voto do Ministro Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 22 de setembro de 2023c. Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112> >. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 605.552**. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 15.03.2021. **DJE** divulgado 19.03.2021, publicado 09.04.2021. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346127080&ext=.pdf> >. Acesso em: 13 de novembro de 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 912.888**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 01.12.2022. **DJE** divulgado 12.12.2022, publicado 17.05.2023. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15358062241&ext=.pdf> >. Acesso em: 13 de novembro de 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Peça nº 232** nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 5-12/12-19. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoinci=4930112> >. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Peça nº 237** nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 4-19. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112> >. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Peça nº 242** nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 3-20. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112> >. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Peça nº 244** nos autos do Recurso Extraordinário 949.297, pp. 2-13. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4930112> >. Acesso em: 14 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.457**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 17.09.2008. **DJE** divulgado 16.09.2008, publicado 28.08.2008. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2102312> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 594.015**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 06.04.2017. **DJE** divulgado 24.08.2017, publicado 25.08.2017.

Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312528228&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 607.109**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 208.06.2021. DJE divulgado 12.08.2021, publicado 13.08.2021.

Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347291198&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 628.075**. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 28.08.2020. DJE divulgado 30.09.2020, publicado 01.10.2020.

Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344021191&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874**. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 30.03.2017. DJE divulgado 02.10.2017, publicado 03.10.2017.

Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312868828&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 761.263**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 28.03.2022. DJE divulgado 21.09.2015, publicado 22.09.2015. Disponível em:

<

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307767044&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 878.313**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04.09.2015. DJE divulgado 30.09.2020, publicado 01.10.2020.

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344021191&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 946.648**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 28.08.2020. DJE divulgado 13.11.2020, publicado 16.11.2020.

Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344973157&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 949.297**. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 8 de fevereiro de 2023a. DJE divulgado 28.04.2023, publicado 02.05.2023. Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf> >. Acesso em: 04 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 955.227**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, 8 de fevereiro de 2023b. DJE divulgado 28.04.2023, publicado 02.05.2023. Disponível em: <
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357657888&ext=.pdf> >. Acesso em: 04 de outubro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.003.758**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 17.05.2021. DJE divulgado 27.05.20, publicado 28.05.2021. Disponível em: <
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346543533&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.025.986**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 05.08.2020. DJE divulgado 09.09.2020, publicado 10.09.2020. Disponível em: <
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344021191&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.049.811**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 21.03.2022. DJE divulgado 15.06.2022. publicado 17.06.2022. Disponível em: <
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351816197&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.072.485**. Relator: Min. André Mendonça. Brasília, 31.08.2020. DJE divulgado 01.10.2020, publicado 02.10.2020. Disponível em:
<<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344575971&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.187.264**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 24.02.2021. DJE divulgado 19.05.20, publicado 20.05.2021. Disponível em: <
<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346474397&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.221.330**. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 16.06.2020. DJE divulgado 14.08.2020, publicado 17.08.2020. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344342941&ext=.pdf> >. Acesso em: 22 de novembro de 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2019. Brasília: CNJ, 2019.

DIDIER JR. Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 13.ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2018.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes. *In*: CRUZ, Felipe Santa (coord.) ; FUX, Luiz; GODINHO, André. **Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil**. OAB Editora. Brasília, 2021.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GONZÁLEZ, Thiago Holanda. A modulação de efeitos em matéria tributária e os seus parâmetros: a segurança jurídica e o excepcional interesse social. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ**. Rio de Janeiro, 2023, N. 42: E70564.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SALDANHA, Igor Vasconcelos. A relevância do papel da segurança jurídica na tributação da Era Digital. **Pensar Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 28, n. 3, p. 1-10, jul./set., 2023. Disponível em: <<https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/13856/7105>>. Acesso em: 21 de setembro de 2023.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. O estado da arte da modulação temporal tributária no âmbito do Supremo Tribunal Federal: critérios e prognósticos. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 14. ano 3. p. 181-198. São Paulo: Ed. RT, set.-out. 2018.

FUNARO, Hugo. Temas 881 e 885 da Repercussão Geral e as decisões do STF sobre a coisa julgada. **Revista Consultor Jurídico**, [S.I.], 26 de janeiro de 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jan-29/hugo-funaro-stf-temas-881-885-repercussao-geral>>. Acesso em: 31 de outubro de 2023.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. Modulação de Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária: Mitos, Consequências e Arranjos Institucionais Ideais. **RDU**, Porto Alegre, Volume 15, n. 84, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

MITIDIERO, Daniel. Cortes Superiores e Cortes Supremas- do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2013.

SARLET, Ino Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional** – 11 ed –. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. Os novos contornos da coisa julgada tributária e seus impactos no mercado. **Revista Consultor Jurídico**, [S.I], 13 de fevereiro de 2023a. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2023-fev-13/justica-tributaria-novos-contornos-coisa-julgada-tributaria-impactos> >. Acesso em: 31 de outubro de 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Temas 881 e 885: entre a segurança jurídica e a igualdade concorrencial. **Revista Consultor Jurídico**, [S.I], 6 de março de 2023b. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2023-mar-06/justica-tributaria-temas-881-885-seguranca-juridica-igualdade-concorrencial> >. Acesso em: 20 de setembro de 2023.

SUNFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo para céticos**. São Paulo: Malheiros, 2014.

KUNZLER, Ivo Jose. "O Exercício Do Controle De Constitucionalidade No Brasil. Os Princípios Da Segurança Jurídica, Da Confiança E a Possibilidade De Mutabilidade Das Decisões Judiciais Em Matéria Tributária Bem Como, De Modulação E Atribuição De Efeitos Prospectivos às Decis." **Revista Temas Socio Jurídicos**, [S.I], v. 36. 2017, p. 153-175.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. (12th edição). São Paulo: SaraivaJur, 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica em Direito Tributário, Modulação de Efeitos e o art. 927 do Código de Processo civil (Lei 13.105/2015). **Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ** 38. Rio de Janeiro, 2020, p. 262-290.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Common Law e Civil Law. Aproximação. Papel da Jurisprudência e Precedentes Vinculantes no Novo Código de Processo Civil. Demandas Repetitivas. **GenJurídico**, 06 de fevereiro de 2019. Disponível em: < <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/processocivil/common-law-e-civil-law-aproximacao-papel-da-jurisprudencia-e-precedentes-vinculantes-no-novo-codigo-de-processo-civil-demandas-repetitivas/> >. Acesso em: 22 de setembro de 2023.

TORRES, Heleno Taveira. A segurança jurídica do sistema de tributação. **Revista Consultor Jurídico**, [S.I], 12, setembro, 2012. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao> >. Acesso em: 27 de setembro de 2023.

ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa Julgada em Matéria Constitucional: Eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. *In*: Gabinete do Ministro-Diretor da Revista (org.).

Doutrina do Superior Tribunal de Justiça: edição comemorativa 15 anos. Brasília: **Superior Tribunal de Justiça**, 2005.