

COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. MODIFICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E REFLEXOS DOS TEMAS 881 E 885

RES JUDICATA IN TAX MATTERS. PRECEDENT CHANGES AND EFFECTS OF THEMES 881 AND 885

ANANDA ARRUDA CAMPOS RUDI MORTATI

Gerente Tributária. Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Sorocaba e em Administração pela Universidade Federal de São Carlos. ananda_rudi@hotmail.com

Resumo: O presente artigo traz uma abordagem a respeito do julgamento do RE 955227 (Tema 885) e RE 949297 (Tema 881) pelo Supremo Tribunal Federal que trata da flexibilização da eficácia temporal da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado sem a modulação de efeitos. Neste sentido, o objetivo do presente artigo foi analisar os aspectos doutrinários acerca da coisa julgada, sua flexibilização, bem como analisar a importância da modulação de efeitos da decisão, levantando os aspectos sobre a irretroatividade da decisão e o Princípio da Segurança Jurídica em relação a mudanças jurisprudenciais.

Palavras-chaves: coisa julgada; relação jurídica de trato continuado; alteração jurisprudencial; modulação de efeitos.

Sumário: 1. Introdução - 2. Da coisa julgada nas relações tributárias continuativas - 3. Da irretroatividade e da modulação dos efeitos das decisões modificativas - 4. Modificações da jurisprudência - 5. Conclusões - 6. Referências.

Abstract: This article brings an approach regarding the judgment RE 955227 (Topic 885) and RE 949297 (Topic 881) by Supremo Tribunal Federal, which deals with the flexibilization of the temporal efficacy of *res judicata* in “relações jurídicas de trato continuado” without prospective overruling. Besides, the aspects about *res judicata* were analyzed, after that, analyzing the prospective overruling related to the decision, to arise the aspects of irretroactivity of Principle of Legal Certainty of legal security in overruling cases.

Keywords: *res judicata*; precedents changes; prospective overruling,

1. INTRODUÇÃO

Diante do julgamento dos Temas 881¹ e 885² pelo Supremo Tribunal Federal (STF) pela sistemática de repercussão geral, foi definido se e como as decisões proferidas em controle concentrado poderiam cessar os efeitos da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, no caso da discussão tratar da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

Em linhas gerais, o STF determina que a eficácia da coisa só pode prevalecer enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos. Neste sentido, a questão de fundo tratada pelo STF se refere à cessação dos efeitos protetivos da coisa julgada individual de modo automático, sem utilizar outra medida judicial, com o fim de desfazer aquela contradição decisória que foi gestada dentro de um sistema jurisdicional sabidamente complexo e marcado por incoerências.³

Concluindo que a manutenção da coisa julgada individual quando ocorrer mudanças de entendimento da Corte em sede de repercussão geral estaria em desacordo com o Princípio da Isonomia e da Livre Concorrência, logo seria justificável a cessação dos efeitos da coisa julgada a partir do momento da mudança jurisprudencial.

Para o STF, a decisão que marca a mudança de entendimento em relação a determinada matéria tributária é equiparável à lei instituidora de tributos e, por isso, deve observar os Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal.

Vale notar que o contribuinte titular de coisa julgada em matéria tributária que tenha cunho constitucional poderá fazer pleno uso do direito assegurado em tal decisão até que haja pronunciamento em sentido diverso por parte do STF por meio de ADI, ADC ou RE em sede de repercussão geral.

Desde que respeitadas a irretroatividade, os Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal em se tratando de decisão que implique no aumento de tributo, sendo o marco temporal a data em que o novo entendimento passa a vigorar.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 949297. Repercussão Geral – Mérito (Tema 881)* Relator(a): Min. EDSON FACHIN. 08/02/2023. 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 955227. Repercussão Geral – Mérito (Tema 881)* Relator(a): Min. Luiz Roberto Barroso. 08/02/2023. 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

³ FERREIRA NETO, Arthur M. *A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual Nº 53. ano 41. p. 387-414. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. p. 398.

De igual modo, eventuais efeitos decorrentes de modulação devem ser levados em consideração. De forma resumida devem ser observadas (1) as decisões em controle concentrado e em RG devem prevalecer sobre decisões anteriores transitadas em julgado em controle difuso, que lhe sejam contrárias, e (2) tornou prescindível a exigência de ação rescisória para interromper “os efeitos temporais” da coisa julgada anterior.

Ocorre que o julgamento exarado deixou mais questionamentos do que certezas e foi objeto de diversas críticas entre os contribuintes, dentre elas, críticas a respeito da falta de modulação.

Pergunta-se como os Contribuintes que se viram amparados por decisões judiciais já transitadas em julgado há décadas, cujo prazo de ação rescisória também havia se esvaído, podem ter seu direito líquido e certo alterado de forma “automática”?

Pois é essa a indignação que toma o primeiro ímpeto a todos os Contribuintes, não pelo aspecto material do caso que estava sendo discutido, sendo este inquestionável. Ao passo que os Contribuintes estavam se utilizando da coisa julgada para o não pagamento da CSLL e que isso afetaria do ponto de vista concorrencial o mercado, portanto, a decisão pode ser vista como uma decisão pragmática considerando que o STF foi chamado a solucionar um problema que estava afetando a isonomia entre os contribuintes.

No entanto, as críticas foram massivas pois não foram devidamente interpretados os efeitos práticos da decisão, e como será operacionalizada pelas Autoridades Fiscais, tendo em vista que deve impactar outros casos em que também tenha ocorrido a virada jurisprudencial. Assim, com a não modulação, possivelmente os efeitos práticos trarão mais insegurança do que a manutenção da coisa julgada. Veremos se a decisão resistirá ao teste do tempo.

Nota-se que, parte dos Ministros que foram votos vencidos apresentaram argumentos sobre as consequências que a falta da modulação teria sobre a coisa julgada já existentes, sendo relevante, portanto, analisar os impactos de tal julgamento.

Sobre a decisão, antes mesmo da publicação do acórdão, Fernando Scaff⁴ apresentou os seguintes questionamentos pertinentes que merecem destaque ao artigo em questão:

Será possível, na ordem constitucional vigente, que as empresas, acobertadas pela coisa julgada há mais de 30 anos tenham que pagar o valor da CSLL relativamente aos anos anteriores? Caso positivo, a partir de quando: desde antes de 1992, ou só após 2007, ou mesmo apenas após 2023? Ou a coisa julgada deve remanescer para sempre, mesmo após a aprovação dos Temas Nº 881 e Nº 885 pelo STF? Estas são algumas das questões a serem enfrentadas

⁴ SCAFF, Fernando Facury. As Inovações do STF no julgamento dos Temas Nº 881 e Nº 885 sobre controle de constitucionalidade e os efeitos temporais da coisa julgada. *Revista Direito Tributário Atual* Nº 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.p. 445.

nesta análise preliminar, que, como referido, está sendo escrita no calor dos fatos, antes mesmo da publicação do acórdão.

Este é o ponto que o presente artigo se propõe abordar; busca observar os aspectos doutrinários acerca do respeito ao princípio irretroatividade e como a modulação viria garantir tal princípio nos casos de mudanças jurisprudenciais.

2. DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS

Cumpra esclarecer que a coisa julgada material está vinculada à decisão de mérito, assim pode-se compreender como coisa julgada material a qualidade de imutabilidade que se agrega ao comandado da decisão, estaríamos diante da impossibilidade de se rediscutir a lide chamada por parte da doutrina como “efeitos negativos da coisa julgada”.⁵

A decisão de mérito não deveria ser reapreciada pelo Estado-juiz após o decurso do prazo para apresentação da ação rescisória. Essa impossibilidade de rediscussão da matéria perante qualquer juízo por intermédio de qualquer ação é o que caracteriza a coisa julgada material, nítida decisão política de não permitir a indefinição da solução dos litígios.⁶

Com efeito, no âmbito tributário, é necessário que se trate de obrigações de trato sucessivo e que o Contribuinte, ao obter uma decisão favorável para o não pagamento de determinado tributo, cujo trânsito em julgado tenha ocorrido e a respectiva ação rescisória não tenha sido apresentada, poderia se beneficiar de tal decisão de forma perpétua, pois o entendimento aplicado anteriormente era no sentido da inalterabilidade da coisa julgada formada. A exemplo, analisamos o Resp 1.118.893 do Superior Tribunal de Justiça, de que o entendimento aplicado pelo STJ era no sentido de que inviabilidade da cobrança da CSLL de períodos posteriores, considerando que não haveria uma nova relação jurídico-tributário, mas apenas modificações acerca da base de cálculo de cálculo, alíquota ou forma de pagamento

Vale destacar as diferentes eficácias da coisa julgada, segundo Heleno Taveira seria: “a) coisa julgada garantidora de fatos (*oponível ad praeteritum*), cuja imutabilidade deve ser garantida como efeito de direito fundamental; e b) coisa julgada garantidora de direito ‘*in abstracto*’ (futuro), para a qual a teoria da jurisdição constitucional uma ou princípio da unicidade do sistema constitucional (para evitar privilégios, garantir equilíbrio de concorrência etc.), impõe seu necessário controle”⁷

⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. *Coisa julgada em matéria tributária: reflexões sobre a Súmula 239 do STF*. p. 2.

⁶ *Ibidem*, p. 2.

⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. O Poder Judiciário e o processo tributário: divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: *Separação dos poderes e efetividade do sistema tributário*. Misabel Abreu Machado Derzi (coordenadora). Belo Horizonte: Del Rey, 2010. P. 92.

Cumprе ressaltar as considerações acerca da eficácia da coisa julgada apresentada por Flávio Munhoz,⁸ que em análise específica sobre o tema, antes do julgamento proferido pelo STF, apresentou suas conclusões de que os limites objetivos da coisa julgada deveriam ter projeção de eficácia futura no que se refere as relações jurídicas continuativas, devendo observar um limite temporal identificado no caso em concreto. Ao passo que, os efeitos da coisa julgada para relações jurídicas continuativas deveriam se estender a fatos geradores posteriores ao encerramento da ação, até eventual mudança dos estados de fato ou de direito.

Assim, mesmo a doutrina já apresentando argumentos pela limitação temporal da coisa julgada no que se refere as obrigações continuativas, no entanto, não nos moldes fixado pelo STF ao considerar a interrupção aconteça de forma “automática”, nestes termos o Prof. Fernando Scaff⁹ “*Em face desta decisão de 2023, atualmente o debate não é mais sobre a relativização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, mas sobre os efeitos temporais dessa relativização e a exigência de forma específica.*”.

Ressaltando também pelo mesmo autor que a coisa julgada permanece inalterada para as relações em geral, devendo apenas atentar as relações continuativas com decisão diversa, a favor ou contra o contribuinte, em controle direto ou em Repercussão Geral. Afastando apenas “os efeitos temporais da coisa julgada”, restando evidente que não teriam alterações em relação ao instituto uma vez que “efeitos temporais” permanecem vigendo, até que uma decisão no controle concentrado ou em repercussão geral altere o entendimento acerca da cobrança de determinado tributo em concreto, sem que haja a necessidade de ações rescisórias.

De forma diversa, as considerações feitas pelo Ferreira Neto,¹⁰ ao tratar da decisão, afirma que a coisa julgada nos termos fixados pelo STF só teria sua eficácia confirmada após decisão definitiva pelas Cortes Superiores:

A determinação para que haja uma desconstituição automática dos efeitos da coisa julgada individual a contar do momento em que a Suprema Corte decide em sentido contrário à matéria protegida por aquela *res judicata* pode ser tudo menos um instrumento de estabilização, consolidação e manutenção de estados de coisas. Aliás, considerando-se que inexistе qualquer prazo preclusivo para o Tribunal Constitucional se pronunciar sobre algum assunto jurídico, bem como considerando que essa Corte sempre estará autorizada a rever e a modificar seus entendimentos passados (por mais consolidada que tenha sido a sua manifestação pretérita), percebe-se que qualquer sensação

⁸ MUNHOZ, Flávio de Sá. *Eficácia da coisa julgada nas relações tributárias continuativas*. Ed. Max Limonad. São Paulo 2020. p. 49.

⁹ SCAFF, Fernando Facury. As inovações do STF no julgamento dos Temas N°881 e N° 885 sobre controle de constitucionalidade e os Efeitos Temporais da Coisa Julgada. *Revista Direito Tributário Atual* N° 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2023. p. 460.

¹⁰ FERREIRA NETO, Arthur M. *A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual N° 53. ano 41. p. 387-414. São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2023. p. 400.

ou intenção de real estabilidade jurídica no trato das relações já reguladas pelo Judiciário será vã, ilusória e de mera aparência.

[...] Em síntese, sem risco de exagero, nas relações de trato continuado que envolvam disputas jurídicas repetitivas e que afetam um número indeterminado de indivíduos (como é o caso da maioria das questões tributárias), apenas teremos coisa julgada revestida, efetivamente, de autoridade e com natureza imutável, indiscutível e irrecorrível após a prolação de decisão dotada de força vinculante e de eficácia *erga omnes* por parte do Supremo Tribunal Federal. *De outro lado, todas as decisões proferidas em última instância em processos individuais, na prática, não passarão de uma simples etapa provisória e transitória dentro de uma relação processual amplificada que somente poderá ser considerada como, de fato, solvida após a tomada de decisão final pela Corte Suprema. (grifo nosso)*

Passaremos à análise da irretroatividade das decisões na seara tributária, tendo em vista que a decisão proferida pelo Supremo, nos termos do voto proferido pelo Luis Barroso, não há clareza sobre o momento e aplicação da presente decisão.

3. DA IRRETROATIVIDADE E DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES MODIFICATIVAS

Nos Temas 881 e 885, a tese fixada apresentou expressamente o respeito irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal. No entanto, no voto-vencido do Relator Min. Edson Fachin, constava expressamente a necessidade de se modular as decisões pro-futuro em respeito à segurança jurídica, além incluir também o respeito as limitações ao poder tributar.

O Relator Min. Edson Fachin afirma que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder à norma jurídica nova ao contribuinte. Assim estaríamos diante da instituição de novo tributo, portanto, deve se curvar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena. Ressaltando que ao caso em tela, a instituição de uma nova norma, deveria ter sua eficácia aplicada a partir da publicação da ata, senão vejamos trecho extraído do acórdão:

E, por essa mesma razão, é necessário desde logo sinalizar para a necessidade de modulação de efeito para este caso. Considerando razões de segurança jurídica, com destaque ao seu consectário da proteção da confiança dos contribuintes acobertados pela coisa julgada, o presente entendimento tem eficácia pró-futuro a partir da publicação da ata de julgamento desta decisão. Além da modulação, há de se respeitar outra importante norma constitucional, os limites ao poder de tributar. Isso porque, a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder à norma jurídica nova ao contribuinte. Tal situação equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve

observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal

Ainda sobre a modulação, em vários momentos do seu voto, o Ministro Edson Fachin reforça que a modulação teria que ser fixada em respeito a tutela da confiança depositada pelo contribuinte antes acobertado pela coisa julgada, que, ao menos até então, poderia ser modificada apenas com o julgamento de procedência de uma ação rescisória.

No entanto, a modulação dos efeitos restou vencido, restando apenas a menção expressa a irretroatividade, a anterioridade e anual e a noventena, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em outras palavras, como a modulação dos efeitos se mostrou vencida e não foi determinada a eficácia temporal da presente decisão, os contribuintes foram surpreendidos com que seria a exigência de um tributo de forma retroativa, ao passo que no voto do Ministro Luís Roberto Barroso, afirma que “hipóteses de incidência descritas na lei automaticamente voltarão a produzir efeitos para aqueles contribuintes, que, conseqüentemente, voltarão a praticar os fatos geradores da obrigação tributária, sendo desnecessário o ajuizamento de qualquer ação por parte da Fazenda Pública.”

Portanto, cumpre ressaltar o arcabouço doutrinária acerca da necessidade de modulação dos efeitos da decisão em respeito as garantias constitucionais ao poder de tributar e a segurança jurídica do Contribuinte que se via amparado pela coisa julgada.

O Princípio da Irretroatividade estaria disposto na Constituição não apenas como direito e garantia fundamental para todos os ramos jurídicos (Art. 5.º, XXXVI), mas está previsto também dentro da Seção II, do Capítulo I, do Título VI, como limitação do poder de tributar, no III, Art. 150. Ou seja, a Constituição vigente adotou a vedação a retroação de modo genérico, bem como previsão no rol de direitos e garantias fundamentais, com alguns elementos subjetivos (dos direitos adquiridos, no Art. 5.º, XXXVI,) e ainda dentro do rol das limitações do poder de tributar (Art. 5.º, XL e Art. 150, III, a).¹¹

No mesmo sentido, nos ensinamentos do Renato Lopes Becho,¹² ao tratar da segurança jurídica diz respeito a necessidade de previsibilidade quanto ao futuro no momento que estamos diante de decisão judicial que será utilizada como precedente, assim como a irretroatividade é exigida à lei, deve também as decisões seguir tal comando.

Resta claro que o § 3º, do Art. 297 do CPC, foi introduzido no nosso ordenamento com o fim de garantir a segurança jurídica das relações e o interesse social quando

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário. Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 539-541.

¹² BECHO, Renato Lopes. *Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeito do afastamento da estrita legalidade*. Thomson Reuters. São Paulo. 2021. p. 75

de alteração jurisprudencial. Corroborando com esse entendimento, Teresa Arruda Alvim¹³ entende que o primado apresentado pelo § 3º, do Art. 297 do CPC neutraliza os efeitos da carga normativa das decisões e que se não ocorrer a modulação, estaríamos diante de normas que estariam retroagindo. Sobretudo, o direito deve ter estabilidade e previsibilidade, tendo em vista que na sua ausência só há caos.

Ao passo que, existe previsão expressa sobre a impossibilidade da norma retroagir, contudo, para a atividade judicial não existe clareza sobre a irretroatividade, mas o sistema deve obedecer ao primado da segurança jurídica.

Ocorre que, nos Temas 881 e 885, há menção expressa às limitações ao poder de tributar, no entanto, ao restar vencida a modulação dos efeitos da decisão bem como a determinação de que sua aplicação seria apenas a partir da publicação da ata do julgamento, leva a aplicação automática de decisão ao momento da alteração jurisprudencial. Neste sentido, seriam aplicadas à fatos pretéritos, momento este que os contribuintes que se valiam da coisa julgada, como no exemplo da CSLL, podem ser cobrados os montantes desde 2007, desde que respeitadas as regras decadenciais.

Fernando Scaff,¹⁴ antes mesmo do acórdão ser publicado em sua integralidade, fez suas considerações acerca do tema, afirmando que a expressa previsão pela irretroatividade seria suficiente para garantir aos Contribuintes a aplicação de decisão apenas após a publicação do acórdão, ou seja, o precedente deve respeitar os limites constitucionais ao poder de tributar:

Com isso, ela passa a valer de imediato, ou seja, tão logo publicada e transitada em julgado. Quando isso ocorrer, ela já “estará valendo” para todos os efeitos. Dessa forma, trata-se de uma decisão de efeitos presentes, imediatos, válida desde já – isto é, quando “transitar em julgado”, em face de se constituir em um *overruling*, isto é, de haver modificado o entendimento do STF sobre o mesmo assunto. Tal modulação poderia ter sido feita com efeitos passados ou futuros (Art. 27 da Lei Nº 9.868/1999), mas não houve modulação, o que caracteriza tal decisão como tendo efeitos presentes. Isso se torna mais patente em face da existência do Tema Nº 733, de 2015, modificado pela decisão de 2023 (*overruling*).

Observem-se os efeitos passados. Há uma palavra *que delimita a questão, que é “respeitada a irretroatividade”*. Com isso, pode-se afirmar que não haverá retroação dos efeitos da decisão, sendo vedado aos Fiscos cobrar tributos eventualmente acobertados pela coisa julgada controvertida pela decisão que o STF vier a proferir. Assim, tal decisão não poderá criar passivos tributários para os contribuintes acobertados pela coisa julgada, afinal, eles cumpriram a decisão judicial que lhes favorecia. Logo, em face da expressa menção à “irretroatividade” da decisão, não é razoável que possam advir

¹³ ARRUDA ALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2 ed. rev. atual e ampl. Thomson Reuters. São Paulo. 2021. p. 41

¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. *As Inovações do STF no julgamento dos Temas Nº 881 e Nº 885 sobre controle de constitucionalidade e os efeitos temporais da coisa julgada*. Revista Direito Tributário Atual Nº 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.p. 461.

passivos tributários para quem tinha processos transitados em julgado em sentido diverso do que o STF vier a decidir. Em face da inexistência de principal, sequer cabe o debate sobre a incidência de multa e juros, o que torna desnecessário discutir a prescrição de cinco anos prevista no CTN. Isso apenas para os tributos de trato sucessivo. [*grifo nosso*]

Contudo, este não foi o entendimento aplicado pelas Autoridades Fiscais, conforme nota apresentada pela PGFN sobre os efeitos do julgamento.¹⁵

Como afirmado, a Administração Tributária já realizou as cobranças devidas ao longo da última década. Em regra, contribuintes que estão sem pagar tributos já foram informados sobre a necessidade de pagamento e, eventualmente, se não fizeram, já sofreram a devida autuação. Será necessário analisar a situação específica de cada contribuinte, pois as situações são as mais diversas: eles podem ter tutelas provisórias a seu favor, podem ter efetuado depósitos judiciais ou ainda garantia de penhoras, entre outras situações. Muitas empresas certamente provisionaram valores e fizeram Nota Relevante ao mercado, informando aos acionistas que não pagavam um tributo que a Administração Tributária entendia devido. É necessário examinar cada situação concreta para se verificar os valores que, de fato, são devidos pelas empresas.

Assim, considerando toda a construção doutrinária acerca do princípio da irretroatividade que busca garantir a segurança jurídica, nota-se que a modulação dos efeitos dos temas 881 e 885 estaria observando o primado da irretroatividade da norma tributária, bem como estaria respeitando o instituto da coisa julgada.

4. MODIFICAÇÕES DA JURISPRUDÊNCIA

Como o STF entendeu que o marco para a cessação dos efeitos da coisa julgada individual é a data da mudança na orientação da Corte em de ADI, ADC ou RE em sede de repercussão geral, observados os Princípios da Anterioridade anual e Nonagesimal, os Contribuintes que se possuíam trânsito em julgado em sentido diverso daquele que ao final, foi assentado pelo Tribunal, devem avaliar se realizaram recolhimento indevido ou se deixaram de recolher algum tributo.

Ao passo que, ao considerar que a virada jurisprudencial tem grande relevância para a temática, passemos a expor o que seria a mudança jurisprudencial, para então compreender os efeitos temporais da decisão. Sobre o tema, a doutrina se debruçou sobre virada jurisprudencial como sendo decorrência da adaptação da atividade da sociedade, vejamos definição trazida pela Tereza Arruda Alvim:

¹⁵ BRASIL, PGFN. Nota sobre julgamento de efeitos da coisa julgada em matéria tributária. disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/pgfn-divulga-nota-sobre-julgamento-de-efeitos-da-coisa-julgada-em-materia-tributaria>. Acessado em 11 de outubro de 2023.

A sociedade é um organismo vivo e, como acontece com os organismos vivos, as mudanças pelas quais passa, ocorrem lentamente. Não há alterações sociais bruscas. Portanto, já que o direito muda, quando precisa adaptar-se, nada justifica que as alterações ocorram da noite para o dia, em situações de normal desenvolvimento.

A não ser, é claro, quando se trata de corrigir um erro. Ainda assim, todavia, como se verá mais adiante, cuidados devem ser tomados para não surpreender o jurisdicionado. A proteção da confiança não deve ser menosprezada.

Algumas distinções a respeito de casos em que a alteração da jurisprudência deva ser vista com bons olhos; devem ser feitas a partir do conceito de ambiente de decisão, de que em seguida trataremos. Este conceito deve orientar nossas considerações sobre a função da lei e função da jurisprudência, sobre a evolução do direito, sobre a conveniência da adoção de precedentes vinculantes ou que inspirem elevado grau de respeito.

[...], Mas a distinção entre ambientes de decisão pode, a nosso ver, servir de útil ponto de partida para reflexões sobre a modulação.¹⁶

Para Heiki Pohl,¹⁷ a conceituação de nova jurisprudência seria que a "Nova jurisprudência, que se caracteriza por mudar a resposta geral a uma pergunta jurídica geral, que também era base para a jurisprudência antiga (não necessariamente de forma expressa). A modificação jurisprudencial é a modificação da jurisprudência antiga através de uma decisão que introduz a nova jurisprudência de forma repentina."

No mesmo sentido, Queiroz e Souza Junior¹⁸ tratam das características da decisão proferida pelo plenário do STF, concluindo que por irradiar por todo o sistema, trazendo alterações ao modo como a norma deve ser interpretada, teria a característica de ato criador do direito, dada sua eficácia vinculativa para as relações tributárias, concretizando a mudança do status anteriormente estabelecido pela norma. Assim, as mudanças legislativas e mudanças nas decisões proferidas pelo plenário do STF devem ser vistas como mudança de estado de direito.

Assim, estaremos diante de uma modificação jurisprudencial quando houver uma alteração da *ratio decidendi* anteriormente imposta, em outras palavras se toda jurisprudência se firma em torno da mesma questão ou problema, fixando uma norma judicial, uma "diretriz", uma *ratio decidendi*, para a solução de uma série de casos similares, a técnica da modificação ocorre quando nova jurisprudência possui uma nova "diretriz" ou *ratio decidendi* da jurisprudência velha, anterior, for alterada.¹⁹

¹⁶ ARRUDA ALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2 ed. rev. atual e ampl. Thomson Reuters. São Paulo. 2021. p. 43

¹⁷ Heiki Pohl, 2005. p. 109-110. *Apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 539-541

¹⁸ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. *Coisa julgada na relações tributárias sucessivas e a mudança do estado de direito decorrente de precedente do STF: limites jurídicos para aplicação no âmbito do CARF e Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes / Alberto Xavier ... [et al.]; coordenador Sacha Calmon Navarro Coelho. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 157*

¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário. Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 539-541.

Uma vez incorporada à jurisprudência ao lançamento, nos termos o Art. 146 do CTN, as mudanças jurisprudenciais anteriores deveriam ter efeito prático apenas para novos lançamentos relativos a fatos geradores posteriores, pois o Art. 146 do CTN teria limitado os efeitos das modificações jurisprudenciais.²⁰

Sobre a aplicação do princípio da irretroatividade às modificações jurisprudenciais, os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz²¹ já apresentava clareza acerca da ampliação do sentido da irretroatividade das leis, devendo esta ser aplicado de forma ampliada, em outras palavras, não deve restringir o princípio da irretroatividade à lei como mero enunciado, mas sim a lei como sua inteligência em determinado momento.

As conclusões apresentadas acerca do tema por Mizabel Derzi são essenciais para compreensão do caso em questão, pois reflete sobre o momento da vigência da modificação da jurisprudência, veja-se:

[...]c) o momento da vigência da jurisprudência inovadora, que altera jurisprudência anterior, deverá ser o marco decisivo. Todos aqueles atos-fatos pretéritos (porque ocorridos antes do início da vigência da nova jurisprudência), sob a vigência do precedente superado, deverão ser protegidos. Resulta daí que nem os fatos, propriamente ditos, nem os efeitos que deles decorrem poderão ser atingidos pela mudança de orientação, pela jurisprudência inovadora. A modulação dos efeitos da decisão nova deveria ser a regra, tal a força do princípio da irretroatividade entre nós. Não tem cabimento pretender saber se, antes do termo inicial da vigência da norma judicial inovadora, o contribuinte teria depositado confiança legítima na jurisprudência superada, e em que grau. Assim como a confiança é pressuposta em relação às leis, o mesmo raciocínio, mais objetivo, deverá comandar a aplicação do princípio da irretroatividade às modificações jurisprudenciais;

d) se não admitimos separar os fatos jurídicos de seus efeitos (mas, ao mesmo tempo, não confundimos ocorrência do fato, com exercício dos direitos dele decorrentes) como visto, e a jurisprudência do STF é firme nesse sentido, então, em face da existência e da vigência de um precedente consolidado, os fatos pretéritos já ocorridos inteiramente no passado e os seus respectivos efeitos, já desencadeados ou ainda por desencadear, independentemente de seu exercício, devem ser protegidos contra o advento das normas judiciais novas, modificativas.

Assim, nota-se que estão estritamente vinculadas a necessidade de modulação dos efeitos da decisão para que a modificação da jurisprudência observe a irretroatividade, respeitando assim, a primazia da segurança jurídica.

²⁰ *Idem*, p. 16.

²¹ Tércio Sampaio Ferraz Jr. *et al*, *Irretroatividade e jurisprudência judicial. Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008. p. 10-11

Digno de nota que, no contexto das discussões acerca das alterações jurisprudenciais salienta-se que pela *ratio decidium* fixada nos Temas 881 e 885, é possível verificar que foi ressaltado que a cessação dos efeitos da coisa julgada na mudanças jurisprudências podem ser aplicadas também em favor do contribuinte, aspecto este trazido no voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, ao tratar da possibilidade de aplicação às relações jurídicas tributárias de trato sucessivo em que houver coisa julgada favorável às Fazendas Públicas, e que posteriormente ocorra a alteração jurisprudencial para julgar a inconstitucionalidade, em controle concentrado ou em repercussão geral de modo favorável ao contribuinte.

Assim, nota-se que mudança jurisprudencial pelas Cortes Superiores deve gerar também reflexos em desfavor ao fisco, ao passo que a partir do momento em que o novo entendimento foi definido (data do julgamento final do caso), o Contribuinte já poderia tê-lo observado, estando dispensado do recolhimento do tributo. Portanto, se a não modulação venha a ser confirmada após a análise dos Embargos de Declaração, poderá, no mesmo sentido, ser exigido pelo Contribuinte eventual repetição de indébito.

Assim, os efeitos positivos dos Temas 881 e 882, podem ser aplicados de plano para o Tema 72, Recurso Extraordinário (RE) 576967²² que foi julgado em repercussão geral, decidindo pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

Portanto, os efeitos positivos da mudança jurisprudência, no caso de não modulação dos efeitos, devem ser levados em conta pelos Contribuintes para eventual repetição de indébitos.

Ressaltado os aspectos dos efeitos positivos que podem ser encontrados pelos contribuintes, o que gera insegurança jurídica é o momento da aplicação dos Temas 881 e 882, e quais possíveis impactos financeiros terão, neste sentido, ressalta-se a conclusão apresentada pelo Scaff sobre o tema, entendendo o que o marco temporal para aplicação da decisão deveria ter sua aplicação após a noventena, *“A partir de quando as empresas que não pagavam a CSLL por força da coisa julgada obtida em 1992 devem voltar a fazê-lo? Janeiro de 2024, em razão do Princípio da Anterioridade, também em sua vertente nonagesimal.”*²³

Nesse caso, é necessário salientar, a análise casuística dos Contribuintes que mesmo não sendo autuados, poderão ser questionados desde o momento que tenha sido alterado o entendimento jurisprudencial pelas Cortes Superiores, observada a anterioridade anual e nonagesimal, sendo que serão questionados por um período que a coisa julgada possuía eficácia plena.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 576967*. Repercussão Geral – Mérito (Tema 72) Relator(a): Min. Luiz Roberto Barroso. 25/05/2021.

²³ SCAFF, Fernando Facury. As inovações do STF no julgamento dos Temas Nº 881 e Nº 885 sobre controle de constitucionalidade e os efeitos temporais da coisa julgada. *Revista Direito Tributário Atual* Nº 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. p. 466.

Os efeitos da cessação da coisa julgada poderão afetar em maior grau e atingir períodos ainda mais remotos nos casos em que houve a autuação do contribuinte e que a decisão alcançará não só o período já questionamento e também o período anterior não atingido pelo prazo decadencial. Ou seja, o Contribuinte que possuía plena convicção de que sua coisa julgada estaria vigente no passado, poderá ser atingido por autuações. Sendo inúmeras as teses que podem ser atingidas pelos efeitos negativos do tema, não podendo deixar de citar os casos de IPI revenda importados (Tema 906).²⁴

Portanto, considerando todos os impactos que a decisão proferida pelo STF e diante de sua relevância e considerando a mudança jurisprudencial apresentada no mundo jurídico, faz-se necessário constatar que a modulação dos efeitos da decisão, para aplicação pró-futuro, garantiria a primazia da segurança jurídica nos termos do XXXVI, Art. 5º da Constituição Federal. Cumprindo, por fim, ressaltar que a não modulação abre margem para criatividade do Fisco, que poderá atuar de maneira indiscriminada para autuar os Contribuintes em períodos pretéritos, quando a eficácia da coisa julgada era inquestionável.

5. CONCLUSÃO

Considerando o levantamento doutrinário trazido no presente artigo que teve por objetivo apresentar temas reflexos sobre conteúdo e sobre os efeitos futuros dos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal sobre os Temas de Repercussão Geral Nº 881 e Nº 885, que autorizou a cessação automática da coisa julgada individual, em relações de trato continuado, diante de mudança jurisprudencial pelas Cortes Superiores.

Nota-se então que as mudanças legislativas e mudanças nas decisões proferidas pelo plenário do STF devem ser vistas como mudança de estado de direito, logo, essas mudanças em respeito à segurança jurídica, devem respeitar a irretroatividade da norma.

Isto posto, para o julgamento dos Temas 881 e 885, o respeito às limitações ao poder de tributas e a irretroatividade só seriam amplamente respeitadas ao terem seus efeitos modulados pró-futuro, como estabelecido no voto vencido do Ministro Edson Fachin. Caso contrário, existem muitas interpretações que podem ser dadas ao caso concreto, tendo efeitos positivos e negativos aos contribuintes que aguardarão as cenas dos próximos capítulos para verificar os impactos diretos/indiretos do julgamento.

6. REFERÊNCIAS

ARRUDAALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2 ed. rev. atual e ampl. Thomson Reuters. São Paulo. 2021.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 946648*. Repercussão Geral – Mérito (Tema 906) Relator(a): MIN. Marco Aurélio. 18/01/2021.

BECHO, Renato Lopes. *Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeito do afastamento da estrita legalidade*. Thomson Reuters. São Paulo. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 949297*. Repercussão Geral – Mérito (Tema 881) Relator(a): Min. EDSON FACHIN. 08/02/2023.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 955227*. Repercussão Geral – Mérito (Tema 881) Relator(a): Min. Luiz Roberto Barroso. 08/02/2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Coisa julgada em matéria tributária: reflexões sobre a Súmula 239 Do STF*. Disponível em: <https://www.scarpinellabueno.com/publicacoes/1/artigos.html>. Acessado em 29.05.2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário. Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERREIRA NETO, Arthur M. A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* Nº 53. ano 41. p. 387-414. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023. Heiki Pohl, 2005. p. 109-110. Apud DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário. Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

MUNHOZ, Flávio de Sá. *Eficácia da coisa julgada nas relações tributárias continuativas*. Ed. Max Limonad. São Paulo 2020.

SCAFF, Fernando Facury. As inovações do STF no julgamento dos Temas Nº 881 e Nº 885 sobre controle de constitucionalidade e os efeitos temporais da coisa julgada. *Revista Direito Tributário Atual* Nº 53. ano 41. p. 452-469. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. O Poder Judiciário e o Processo Tributário: divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: *Separação dos poderes e efetividade do sistema tributário*. Misabel Abreu Machado Derzi (coordenadora). Belo Horizonte: Del Rey, 2010. Tercio Sampaio Ferraz Jr. et al, *Irretroatividade e jurisprudência judicial. Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008.
