

**EMB.DECL. NOS SEGUNDOS EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
955.227 BAHIA**

RELATOR : **MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO**
EMBTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
EMBDO.(A/S) : **BRASKEM S/A**
ADV.(A/S) : **LUIZ ANTÔNIO BETTIOL**
ADV.(A/S) : **EWERTON AZEVEDO MINEIRO**
ADV.(A/S) : **CAROLINE SANSELME VIEIRA E OUTRO(S)**
(SP206615/)
AM. CURIAE. : **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE
SAO PAULO**
ADV.(A/S) : **RACHEL LIMA DE ALMEIDA DA MOTTA SANTO
COLSERA**
ADV.(A/S) : **DAMARES MEDINA COELHO**
AM. CURIAE. : **ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL CONSELHO
FEDERAL**
ADV.(A/S) : **LIZANDRA NASCIMENTO VICENTE**
ADV.(A/S) : **LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA**
ADV.(A/S) : **OSWALDO PINHEIRO RIBEIRO JUNIOR**

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Cuida-se de três embargos de declaração nos autos dos RE nºs 949.297/CE e 955.227/BA, paradigmas dos Temas nºs 881 e 885, opostos contra acórdãos em que o Tribunal Pleno afastou exclusivamente as multas tributárias cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13/2/23), impostas aos contribuintes que possuíam decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL. Na ocasião, a Corte ainda registrou que fica preservada a incidência dos juros de mora e da correção monetária e vedada a repetição dos valores já recolhidos a título de multa de qualquer natureza.

A TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A, nos embargos de declaração opostos nos autos do RE nº 949.297/CE (e-doc. 294), alega haver

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

contradições no julgado. Defende que os efeitos do entendimento adotado no julgamento do mérito dos temas em questão devem ser modulados, prevalecendo a posição do Superior Tribunal de Justiça firmada no REsp nº 1.118.893/MG até a data da publicação da ata do julgamento de tais temas. Sustenta também que o afastamento das multas punitivas e moratórias determinado no julgado embargado deve ser aplicado para qualquer situação em que o contribuinte possua decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade de qualquer tributo, e não apenas da CSLL.

Já a União, nos embargos de declaração opostos nos autos do RE nº 949.297/CE (e-doc. 300) e do RE nº 955.227/BA (e-doc. 269), alega haver omissão e contradição no julgado embargado. Defende que seja aplicado ao caso o prazo estabelecido no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, condicionando-se o afastamento da multa sobre os valores correspondentes aos fatos geradores ocorridos antes do julgamento do mérito dos temas 881 e 885 ao pagamento espontâneo ou ao parcelamento do débito dentro de 30 (trinta dias) da publicação da ata julgamento dos presentes embargos de declaração.

Para o Relator, é o caso de rejeitar os embargos de declaração.

É o breve relatório.

Desde já, peço vênua ao ilustre Relator para divergir, a fim de acolher os embargos de declaração opostos pela TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A. Creio que, no acórdão embargado, há vício passível de ser corrigido mediante julgamento de embargos de declaração.

Inicialmente, considero que, para estabelecer o afastamento das multas tributárias cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da publicação da ata do julgamento de mérito (13/2/23), impostas aos contribuintes que possuíam decisão favorável transitada em julgado em ações judiciais propostas para questionar a exigibilidade da CSLL, **a Suprema Corte se embasou na ideia de que houve verdadeira alteração no desenho jurisprudencial com o julgamento do mérito dos Temas nºs 881 e 885.**

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

Com efeito, como bem destacou a TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A, para concluir pela necessidade do citado afastamento, o Relator, no julgado embargado, aduziu que o Superior Tribunal de Justiça, nos idos de 2011, em sede de recurso repetitivo (Tema nº 340, REsp nº 1.118.893/MG), havia firmado tese “que pode, sim, ter levado o contribuinte à crença razoável de que o tributo não seria mais devido”. Vale lembrar que, nesse caso, a Corte Superior havia assentado que a eficácia de decisão judicial transitada em julgado prevendo a inconstitucionalidade da CSLL conforme concebida pela Lei nº 7.689/88 deveria, à luz da garantia da coisa julgada, permanecer mesmo com a superveniente decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de ação direta em sentido contrário. Já o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do mérito dos temas em alusão em 2023, firmou que suas decisões em sede de repercussão geral ou de ação direta interrompem automaticamente os efeitos das decisões transitadas em julgado em sentido contrário a elas, no contexto das relações jurídicas tributárias de trato continuado. Trata-se, como se nota, de orientações, que se chocam, proferidas pelas mais altas Cortes do País.

A meu ver, é correta a percepção da ora embargante de que, se reconhecida que a modificação do desenho jurisprudencial provocada pelo julgamento dos Temas nºs 881 e 885 quebrou “a confiança e a expectativa do contribuinte quanto à prevalência de sua coisa julgada em relação às multas”, esse reconhecimento também deveria ser feito quanto à exigência do tributo questionado judicialmente. Acrescento que o Tribunal tem levado em conta a modificação do desenho jurisprudencial para estabelecer modulações de efeitos, considerando, em especial, a existência de orientações conflitantes firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, cito, por exemplo, a modulação de efeitos estabelecida no exame do RE nº 912.888/RS-ED-segundos, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o Ministro Luiz Fux, DJe de 18/5/23, paradigma do Tema nº 872; e a modulação de efeitos estipulada no julgamento do RE nº 1.072.485/PR-ED, Tribunal Pleno,

Redator do acórdão o Ministro **Luís Roberto Barroso**, DJe de 19/9/24, paradigma do Tema nº 985.

Outrossim, considero, tal como a parte contribuinte, que a menção apenas à CSLL não condiz com o caráter da decisão tomada pela Corte em sede de repercussão geral. Como realçou a embargante, a controvérsia envolve qualquer situação em que existe coisa julgada atinente a relação **jurídico-tributária de trato continuado** conflitante com decisão do Tribunal em ação direta ou em âmbito de repercussão geral. A tese aplica-se a **qualquer tributo envolvido**.

Corroborando a necessidade do acolhimento dos embargos de declaração da parte contribuinte, ainda reitero o posicionamento que adotei no julgado ora embargado quanto à modulação dos efeitos da decisão que propus:

“Da necessidade de modulação dos efeitos da decisão.

a. Da ausência de reiteração de jurisprudência da Corte no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG.

Há quem alegue a impossibilidade da modulação dos efeitos da decisão argumentando que o Supremo Tribunal Federal teria, no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, apenas reiterado entendimento anterior, manifestado na apreciação dos Temas nºs 733 e 494 da RG.

Julgo não ser possível o acolhimento dessa alegação.

No que diz respeito ao julgamento do Tema nº 733 da RG (RE nº 730.462/SP), destaco, em primeiro lugar, que o caso concreto lá em discussão não versava nem sobre matéria tributária nem sobre relação jurídica de trato continuado. Na espécie, o que se discutia era a eficácia da decisão transitada em julgado, na qual, à luz do art. 29-C

da Lei nº 8.036/90 (com a redação da MP nº 2.164-41/01), não se previu condenação em honorários advocatícios em demanda sobre o FGTS, tendo-se presente o fato de que, posteriormente àquela decisão, a Suprema Corte, na ADI nº 2.736/DF, declarou inconstitucional o referido artigo.

O caso concreto em tela, como se nota, cuidava de relação jurídica instantânea e envolvia matéria atinente a honorários advocatícios sucumbenciais. Na oportunidade, o Tribunal concluiu ser necessário o ajuizamento de ação rescisória para desfazer aquela decisão, ou, não tendo havido o trânsito em julgado, a interposição de recurso próprio, a fim de que a decisão se adéque à orientação firmada na citada ação direta.

De outro giro, não desconheço que, na ementa do julgado em questão (Tema nº 733 da RG), constou a compreensão de que estaria ressalvada da indispensabilidade de ação rescisória a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado na hipótese de haver decisão contrária do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou de repercussão geral.

É preciso esclarecer, contudo, que essa compreensão já fazia parte da doutrina do Relator, Ministro **Teori Zavascki**, e Sua Excelência aproveitou aquela ocasião para trazer seu entendimento em **obiter dictum**. Reitero, assim, que a questão lá versada nem sequer tratava de relação jurídica de trato continuado. No mesmo sentido: ARE nº 861.473/BA-AgR-ED, DJe de 4/11/15.

Quanto ao Tema nº 494 da RG (RE nº 596.663/SE), entendo que, em sua apreciação, a Corte também não adentrou nas questões debatidas no julgado ora embargado. Com efeito, o caso concreto envolvia discussão a respeito da eficácia temporal de decisão transitada em julgado na qual se estipulou condenação, em favor de servidores, ao pagamento de uma diferença de 26,5% (URP de fevereiro de 1989), a qual teria sido, posteriormente, incorporada à remuneração dos obreiros. Segundo os recorrentes, inexistiria em tal decisão limitação temporal, tendo-se nela determinado o pagamento da diferença com efeitos presentes e futuros. Além disso, a inobservância do mandamento transitado em julgado importaria em ofensa à coisa julgada.

O Tribunal Pleno concluiu não ter havido violação da coisa julgada, realçando que os efeitos da citada decisão cessaram com a incorporação daquela diferença em razão de superveniente dissídio coletivo. Para tanto, a Corte invocou a cláusula **rebus sic stantibus**. É preciso destacar, contudo, que a aplicação dessa cláusula não se deu por força de advento de decisão no âmbito de ação direta ou de repercussão geral. Para ficar claro: no julgamento do Tema nº 494 da RG, o que ensejou a aplicação da cláusula **rebus sic stantibus** foi o exaurimento da eficácia executória do julgado em razão da incorporação integral da diferença de 26,05% em virtude de dissídio coletivo, e não uma decisão proferida pela Suprema Corte em uma daquelas sedes.

Confirmando a ideia de que inexistiu repetição de jurisprudência no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, cito trecho de substancioso artigo científico intitulado

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

Segurança jurídica, coisa julgada e os precedentes vinculantes em matéria tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

‘No Tema 733-RG, a questão estava em saber se a força vinculante e **erga omnes** da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado produziria efeitos automáticos capazes de invalidar a sentença anterior transitada em julgado. Na ocasião, ponderou-se que não estava em jogo atribuir um caráter absoluto à garantia da coisa julgada, e sim fazer valer a segurança jurídica, de modo que se entendeu não ser possível a rescisão da sentença, após transcorrido o prazo decadencial da ação rescisória, sob a alegação de que a norma que fundamentou a sentença foi posteriormente declarada inconstitucional.

No julgamento do Tema 494-RG, envolvendo uma vantagem remuneratória concedida por sentença que havia sido inteiramente incorporada aos vencimentos dos demandantes por força de superveniente cláusula de dissídio coletivo, o Ministro Relator **Teori Zavascki** invocou a sua doutrina para estabelecer o que chamou de premissa conceitual incontroversa: a de que a força vinculante das sentenças sobre relação jurídica de trato continuado atua **rebus sic stantibus**. Na sua concepção, a superveniente alteração dos pressupostos de fato e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido no provimento judicial determina, como regra, a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional.

Duas considerações se tornam pertinentes acerca do alcance das teses firmadas nos Temas nºs 733 e 494 da

repercussão geral. A primeira delas é que o caso concreto do Tema nº 733 cuidava de relação jurídica instantânea (não sucessiva) e envolvia matéria atinente a honorários advocatícios (não tributária). No tema, a discussão centrou-se na força vinculante e **erga omnes** de decisão tomada em sede de controle concentrado e se ela seria apta a rescindir (invalidar) automaticamente o comando da sentença individual transitada em julgado. A necessidade de ação rescisória ou de recurso cabível foi mais uma vez assentada pelo Supremo Tribunal Federal. A ressalva constante da ementa do julgado relativamente a execução de efeitos futuros da sentença se deu **obiter dictum**, espelhando apenas a posição doutrinária do Relator Ministro **Teori Zavascki**. A segunda delas diz respeito ao Tema nº 494 que, embora trate de relação jurídica continuada e sobre a eficácia temporal da decisão transitada em julgado, considerada a cláusula **rebus sic stantibus**, não esteve em jogo alteração da circunstância de direito a partir de decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado ou na sistemática da repercussão geral'.

Nessa toada, destaco que apenas no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG o Supremo Tribunal Federal enfrentou a discussão a respeito da influência de suas decisões no âmbito de ações diretas e de repercussões gerais sobre os efeitos temporais das sentenças transitadas em julgado que, com comandos contrários àquelas, versaram sobre obrigações jurídicas de trato continuado envolvendo matéria tributária.

Somente com a apreciação desses temas foi que a Suprema Corte decidiu '(i) quais são os precedentes vinculantes e/ou com efeitos **erga-omnes**; (ii) o termo **ad**

quem da eficácia da coisa julgada individual; (iii) o modo automático pelo qual cessa a eficácia da sentença para o futuro’.

Também indicando ter o Supremo Tribunal Federal julgado, pela primeira vez, aquele assunto nos Temas nºs 881 e 885, menciono trecho de artigo intitulado A morte da coisa julgada e a loteria do Direito Tributário brasileiro:

‘Ora, mesmo aqueles que estejam apoiando ou aplaudindo a conclusão final alcançada pela Suprema Corte [no julgamento dos Temas nºs 881 e 885] **não poderão, em consciência sincera, alegar que nenhuma alteração substancial foi introduzida no Ordenamento Constitucional Brasileiro por meio dos precedentes aqui analisados.** Mesmo que se diga que tal entendimento valha especificamente para as coisas julgadas tributárias em relações de trato sucessivo, **não se pode negar que esse instituto jurídico tenha passado agora por uma relevante fragmentação de significados,** de modo a criar dois sentidos radicalmente diferentes para uma mesma expressão. Assim, nesse novo cenário, mantemos a ideia tradicional da coisa julgada, não afetada automaticamente por outros julgados posteriores, e passaremos a ter outro tipo de ‘coisa julgada’, a qual para sempre estará submetida a um futuro contingente capaz de provocar a sua revogação automática. (...).

(...)

Como sabido, a segunda opção foi a escolhida pela Corte Suprema na data de 8 de fevereiro de 2023. Ocorre que tal decisão foi, em qualquer sentido relevante, inovadora da nossa ordem jurídica, ao menos no que diz respeito à ‘questão constitucional’ que era objeto próprio

daquela repercussão geral. E isso se dá pelo simples e bom motivo de que antes de fevereiro de 2023 nenhum operador do direito poderia antecipar, com plena convicção, qual era a posição do STF acerca da matéria processual e de jurisdição constitucional que estava atrelada àquelas Repercussões Gerais. Obviamente, cada espectador poderia fazer a uma ‘aposta’ sobre o teor da decisão mais provável a ser alcançada pela Corte, mas ninguém poderia, com objetividade jurídica, dizer que o conteúdo que acabou sendo alcançado já estava (e sempre esteve) decidido.

(...)

(...) Se a coisa julgada individual não possuía mais tal status jurídico após de fevereiro de 2023, não se pode afirmar que, em período anterior a essa data, o seu portador deveria ter feito uma avaliação de risco, ponderando futuro contingente que levasse em conta um entendimento jurisdicional não só inédito, mas ainda não proferido (i.e., o decidido nas Repercussões Gerais n. 881 e n. 885), e que o obrigasse a provisionar ou depositar em juízo o montante equivalente aos tributos (e multas?) não recolhidos no passado, os quais, porém, seriam supostamente devidos, independentemente de qualquer lançamento e como se aquela anterior decisão transitada em julgada jamais tivesse existido’.

Antes de avançar, abro parêntese para registrar, ainda, que houve inovação em relação ao alcance do art. 52, inciso X, da Constituição Federal.

De fato, o Relator entendeu ser imprescindível o reconhecimento da mutação desse dispositivo no julgado ora embargado. De acordo com os itens 20 a 24 do voto de

Sua Excelência, as decisões em sede de repercussão geral com declaração de inconstitucionalidade devem ter, tal como as decisões nas ações diretas, efeitos vinculantes e eficácia **erga omnes**, ainda que o Senado Federal deixe de editar a resolução mencionada no citado dispositivo.

Destaque-se, a propósito, que reconhecer que as decisões em sede de repercussão geral estavam passando por processo de objetivação (o que já foi indicado pela Corte em outros julgados) não se confunde com estabelecer aquela nova interpretação ao art. 52, inc. X, da Constituição Federal. Fecho parêntese.

b. Da ocorrência de reviravolta jurisprudencial no julgamento dos Temas nºs 881e 885 da RG, com a quebra da proteção da confiança que havia em prol dos contribuintes.

O que existia sobre o assunto debatido nos Temas nºs 881 e 885 da RG até sua apreciação pelo Supremo Tribunal Federal era a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, firmada, ao menos, desde 2011.

Como bem se sabe, a Corte Superior, no julgamento do Tema repetitivo nº 340 (REsp nº 1.118.893/MG), assentou naquele ano que a eficácia de decisão judicial transitada em julgado prevendo a inconstitucionalidade da CSLL conforme concebida pela Lei nº 7.689/88 deveria, à luz da garantia da coisa julgada, permanecer mesmo com a superveniente decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de ação direta em sentido contrário, isto é, pela constitucionalidade do tributo. Por ser esclarecedora, transcrevo a tese firmada para o referido tema repetitivo:

‘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**’ (grifo nosso).

A base de confiança – a qual, aliás, poderia ser aplicada em outros casos (cito alguns no item d, mais à frente), envolvendo outros tributos – que existia a respeito da controvérsia era essa, inequivocamente proveitosa aos contribuintes. É evidente que eles acreditavam (isto é, havia crença subjetiva) na manutenção dessa orientação da Corte Superior.

Além do mais, é plenamente razoável considerar que, amparados naquela base e nessa crença subjetiva, os contribuintes que possuíam decisão judicial transitada em julgado favorável, i.e., pela inexigibilidade de tributo (em relação de trato continuado), mesmo sendo ela contrária a uma decisão posterior da Suprema Corte em sede de ação direta ou de repercussão geral, deixaram de fazer provisões para o pagamento da exação (o trecho do artigo de Artur M. Ferreira Neto acima mencionado é claro quanto a isso) e programaram suas finanças ou até mesmo realizaram gastos com a compreensão de que se manteriam, inclusive para o futuro, os efeitos temporais

daquela decisão transitada em julgado.

Ocorre que, praticamente 12 (doze) anos depois, em fevereiro de 2023, o entendimento jurisprudencial foi alterado substancialmente com o julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG. O Supremo Tribunal Federal assentou que cessam automaticamente os efeitos temporais da decisão judicial transitada em julgado, na qual se verse sobre relação jurídica tributária de trato continuado, contrária à decisão tomada posteriormente pela Corte em sede de controle abstrato de constitucionalidade ou de repercussão geral, não importando essa cessação de efeitos violação da coisa julgada.

É fato, portanto, que ocorreu reviravolta na jurisprudência, rompendo a confiança legítima de que os sujeitos passivos depositavam naquela orientação firmada pela Corte Cidadã. Tal quadro deve ser levado em consideração para fins de modulação dos efeitos da decisão. A respeito do assunto, peço vênias para transcrever outro trecho do artigo Segurança jurídica, coisa julgada e os precedentes vinculantes em matéria tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

‘No Tema nº 881 da Repercussão Geral se está diante de julgamento, em controle concentrado, relativo à constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. Por sua vez, o Tema nº 885 envolve debate sobre os efeitos das decisões proferidas pelo Tribunal Pleno em sede de controle difuso de constitucionalidade sobre a eficácia da coisa julgada material. Note-se que nos casos em julgamento

reconheceu-se a inconstitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689/88, posteriormente declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e em sede de controle concentrado de constitucionalidade. **A mesma controvérsia foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema nº 340, firmando-se a posição de que a manifestação posterior do Supremo Tribunal Federal, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado, em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de se negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.**

(...)

(...) cabe reiterar e realçar que apenas no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 é que o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão dos efeitos prospectivos e automáticos de suas decisões sobre as sentenças transitadas em julgado que versem sobre obrigações jurídicas tributárias de trato continuado, não se podendo, assim, afirmar que houve mera repetição de entendimento anterior.

(...)

Não se pode perder de vista, também, que o grau de vinculação normativa e de aparência de legitimidade da orientação do Superior Tribunal de Justiça firmada, há mais de 12 anos, no julgamento do Tema nº 340, cuja base de confiança se sobrepôs às decisões de outros órgãos do Poder Judiciário, são critérios que devem ser considerados para a aplicação do princípio da proteção da confiança relativamente às decisões eficazes e transitadas em julgado nas hipóteses de alteração jurisprudencial, como ocorreu a partir do julgamento dos Temas nºs 881 e 885. Inequivocamente houve uma guinada na jurisprudência e,

nesse contexto, quebra da confiança legítima do cidadão no precedente vinculante da Corte Cidadã’.

Notem, ademais, que a Corte, para efeito de modulação dos efeitos de suas decisões e a preservação da segurança jurídica, tem levado em consideração julgados anteriores do Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário.

Isso se deu, por exemplo, na modulação dos efeitos da decisão proferida no Tema nº 69 da RG (exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS – **vide** julgamento dos embargos de declaração no RE nº 574.706/PR). Outro caso que está em debate, já contando com cinco votos pela modulação, é o da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias (Tema nº 985 da RG). Em ambos os casos, a decisão final do Supremo Tribunal Federal foi em sentido oposto ao que prevalecia na Corte Superior.

Abro o tópico a seguir para realçar que o princípio da proteção da confiança tem sido homenageado pela doutrina e por julgados estrangeiros e que o presente caso preenche os requisitos para essa proteção.

c. Do princípio da proteção da confiança.

Em relação ao princípio da proteção da confiança, cito, de início, o antigo caso da viúva de Berlim, julgado em 1959 pelo Tribunal Administrativo Federal da Alemanha (Bundesverwaltungsgericht), o qual manteve decisão de 1956 do Tribunal Revisor de Berlim em matéria de direito administrativo (Oberverwaltungsgericht).

A doutrina costuma resumir esse caso da seguinte forma (BVerwGE9, 251): a viúva de um funcionário

alemão, a qual residia na Alemanha Oriental, recebeu informação oficial de que, caso residisse em Berlim Ocidental, voltaria a receber uma pensão do Estado. A viúva, acreditando nisso, realizou a mudança de residência e, assim, voltou a receber a pensão. Contudo, cerca de um ano depois da volta do recebimento, tal pensão foi cancelada pela Administração Pública, ante a incorreção daquela informação e a consequente ilegalidade do retorno do benefício. O Tribunal Revisor de Berlim em matéria de direito administrativo considerou que a pensão, embora fosse realmente ilegal, não poderia ser mais retirada da viúva, que muito alterou sua vida por ter confiado em informação oficial do Estado. Homenageou-se o princípio da proteção da confiança.

A respeito desse caso, vale conferir obra do professor e juiz federal Valter Shuenquener Araújo. Para o mencionado doutrinador, são estas, resumidamente, as condições para a aplicação do princípio da proteção da confiança: a formação da base da confiança; a existência subjetiva da confiança; o exercício da confiança por meio de atos concretos; e o comportamento estatal que frustre a confiança.

Ainda sobre o princípio da proteção da confiança, cito um caso apreciado pelo Tribunal Constitucional de Portugal. No Acórdão nº 128/2009, a Relatora, a Conselheira Maria Lúcia Amaral, consignou, inclusive à luz de precedente anterior, que a aplicação do princípio da proteção da confiança deveria perpassar por quatro testes, abaixo destacados:

‘Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o

Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Este princípio postula, pois, uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado. Todavia, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os quatro requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção’.

Em meu modo de ver, estão preenchidas as condições para aplicação do princípio da protecção da confiança no presente caso: havia uma base de confiança em prol dos contribuintes formada em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, uma das mais altas Cortes do País; os contribuintes acreditavam nessa base, a qual vinha perdurando por mais de uma década, e em sua manutenção; realizaram eles sérios atos concretos acreditando naquela base, v.g., deixando de provisionar recursos para o pagamento do tributo reconhecido como inconstitucional em decisão transitada em julgado e realizando programações de suas finanças ou gastos à luz desse quadro; de maneira surpreendente, praticamente 12 (doze) anos depois da formação daquela orientação pela

Corte Superior, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, quebrou a confiança legítima que os contribuintes depositavam naquela base de confiança.

d. Da contradição externa no julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG.

Já se viu que o julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG foi inovador e provocou guinada jurisprudencial (recorde-se da orientação até então prevalecente no âmbito do Tema repetitivo nº 340), ferindo o princípio da proteção da confiança.

Paralelamente a essas considerações, acrescento que o julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG ensejou certa contradição externa.

O Tribunal estabeleceu nesses temas que as decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral fazem cessar, automaticamente, os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado com comandos contrários, formadas nas relações jurídico-tributárias de trato continuado. Acrescentou, ainda, que, nessa cessação automática dos efeitos temporais da coisa julgada, devem ser respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. É justamente no que diz respeito à irretroatividade que reside a referida contradição externa. O caso concreto do Tema nº 881 da RG, atinente à cobrança da CSLL nos termos da Lei nº 7.689/89, é esclarecedor quanto ao assunto.

Atente-se que, no exame do RE nº 949.297/CE, a maioria da Corte considerou ser a CSLL em questão

devida (por quem tinha coisa julgada favorável, reconhecendo a inconstitucionalidade da exação) desde a ADI nº 15/DF, isso é, desde 2007, quando o tributo foi considerado constitucional em decisão com efeitos vinculante e **erga omnes**. Isso, a meu ver, fere a irretroatividade, mormente ao se considerar que, até a resolução dos Temas nºs 881 e 885 da RG, e vigia no ordenamento jurídico a compreensão de que os contribuintes detentores de coisa julgada favorável a eles, na qual se previa a inconstitucionalidade do tributo, não deviam esse tributo, mesmo posteriormente advindo o julgamento daquela ação direta em sentido contrário (Tema repetitivo nº 340). Ou seja, com o julgamento dos referidos temas, passaram eles a dever, retroativamente a 2007, tributo considerado indevido até tal julgamento.

Em outros termos, embora o Tribunal tenha preconizado a irretroatividade, a aplicação da tese firmada para os Temas nºs 881 e 885 da RG resulta em cobrança retroativa de tributos quando se consideram as decisões da Corte reconhecendo a validade de tributos em sede de ação direta ou de repercussão geral anteriores à resolução de tais temas. O Supremo Tribunal Federal, ao não modular os efeitos da decisão proferida nesses temas, “acabou gerando o mesmo efeito colateral (cobrança retroativa de tributo) que procurou evitar na fixação da tese de repercussão geral”.

Como aduzi na última sessão de julgamento, os Temas nºs 881 e 885 da RG (incluindo a referida contradição externa) afetam também diversos outros casos nos quais a Corte considerou em sede de ação direta ou de repercussão geral, em momento anterior aos Temas nºs 881

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

e 885, constitucional certas tributações. Reitero os exemplos que citei naquela oportunidade:

RE nº 377.457/PR, Tema nº 71 - ata de julgamento publicada em 29 de setembro de 2008:

‘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.’

RE nº 718.874/RS, Tema nº 669 – ata de julgamento publicada em 7 de abril de 2017:

‘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.’

RE nº 594.015/SP, Tema nº 385 – ata de julgamento publicada em 24 de abril de 2017:

‘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.’

RE nº 601.720/RJ, Tema nº 437 – ata de julgamento publicada em 25 de abril de 2017:

‘Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.’

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

RE nº 761.263/SC, Tema nº 723 – ata de julgamento publicada em 23 de abril de 2020:

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

RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1094 – ata de julgamento publicada em 25 de junho de 2020:

‘I - 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 nº 1.025.986/PE, Tema nº 1012 – ata de julgamento publicada em 19 de agosto de 2020:

‘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.’

RE nº 628.075/RS, Tema nº 490 – ata de julgamento publicada em 1º de setembro de 2020:

‘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

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

cumulatividade.’

RE nº 878.313/SC, Tema nº 846 – ata de julgamento publicada em 1º de setembro de 2020:

‘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.’

RE nº 946.648/SC, Tema nº 906 – ata de julgamento publicada em 9 de setembro de 2020:

‘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.’

RE nº 1.072.485/PR, Tema nº 985 – ata de julgamento publicada em 15 de setembro de 2020:

‘É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço de férias.’

RE nº 1.187.264/SP, Tema nº 1.048 – ata de julgamento publicada em 9 de março de 2021:

‘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.’

RE nº 1.003.758/RO, Tema nº 705 – ata de julgamento publicada em 25 de maio de 2021:

‘A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações.’

RE nº 607.109/PR, Tema nº 304 – ata de julgamento

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

publicada em 16 de junho 2021:

‘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.’

RE nº 1.049.811/SE, Tema nº 1024 – ata de julgamento publicada em 25 de março de 2022:

‘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.’

Devem ser considerados, ainda, os casos nos quais os sujeitos passivos foram duplamente diligentes até o exame dos Temas nºs 881 e 885 da RG.

Nesse sentido, houve casos em que o contribuinte obteve, antes da ADI nº 15/DF, coisa julgada prevendo a inconstitucionalidade da CSLL e mais outra coisa julgada, essa depois daquela ação direta, confirmando a manutenção dos efeitos da primeira decisão. Em casos como esses, fica ainda mais evidente a necessidade do afastamento da cobrança retroativa, de maneira a impedir que o contribuinte, duplamente protegido pela coisa julgada, na qual se assentou não ser devido o tributo, tenha de pagá-lo de maneira retroativa a 2007. Evidentemente, quadro como esse, com dupla diligência do sujeito passivo, também pode ter existido em situações envolvendo outras tributações.

Em algumas decisões judiciais, já se tem atentado para esse quadro, afastando-se a possibilidade da cobrança retroativa de tributos. Cito, nessa direção, trecho de

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

matéria veiculada pelo Valor Econômico, em 26/1/24, produzida por Marcela Villar:

‘O caso é peculiar. A empresa havia conseguido duas sentenças contra o pagamento de CSLL. Uma foi obtida no ano de 1992 (processo nº 015/V/989/UDI). A outra em 2014 (processo nº 2001.38.03.003313-8), sete anos após o STF definir que a contribuição, criada em 1988, é constitucional (ADI 15). Como uma das decisões é posterior ao julgamento de 2007, a juíza entendeu que a empresa só deveria voltar a ser tributada a partir de 2023.

(...)

Segundo ela [Daniela Silveira Lara, sócia do escritório Rolim, Goulart, Cardoso Advogados, que atua no caso], o cliente foi conservador e teve o direito assegurado duas vezes. ‘Depois do julgamento da ADI 15, surgiu a dúvida se a coisa julgada de 1992 se sobrepõe a qualquer decisão posterior, porque a coisa julgada é como se fosse lei para a parte. E o Judiciário entendeu que prevalece a decisão. Então a empresa ficou tranquila’ (...).

Nesse intervalo, houve outro precedente favorável aos contribuintes contra o pagamento de CSLL – um julgamento do ano de 2011 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em recurso repetitivo. Além disso, o Supremo chegou a entender que a matéria era infraconstitucional, ou seja, quem teria a última palavra seria, de fato, o STJ.

Depois disso, mudou-se o entendimento e o Supremo considerou a CSLL constitucional. (...)

A juíza Federal Raquel Fernanda Perrini deu a liminar para evitar que se atingisse o ‘direito individual que já estava incorporado ao patrimônio jurídico’ da empresa. ‘Razoável, assim, que os efeitos prospectivos do

juízo operem apenas após a publicação da ata de julgamento dos Temas 8[8]1 e 885 (13 de fevereiro de 2023), ocasião em que a impetrante teve ciência de que deve pagar a CSLL', diz (processo nº 5034507-07.2023.4.03.6100)'.

Resumidamente, para fazer valer a irretroatividade mencionada na tese firmada para os Temas nºs 881 e 885 da RG, é imprescindível a modulação dos efeitos da decisão. Somente assim ficará assegurada a impossibilidade da cobrança (contra quem possui coisa julgada favorável) retroativa de tributos que foram reconhecidos constitucionais pela Corte em decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral.

e. Da proposta de modulação dos efeitos da decisão.

Resumidamente, em meu modo de ver, dão ensejo à modulação dos efeitos da decisão (item 2 da tese firmada) as constatações de que (i) a Corte não repetiu a jurisprudência no julgamento dos Temas nºs 881 e 885, e sim inovou no tratamento do assunto (inclusive com inovação quanto ao art. 52, inc. X, da Constituição Federal); (ii) esse julgamento provocou reviravolta da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça; (iii) tal reviravolta jurisprudencial provocou quebra da proteção da confiança, que os sujeitos passivos depositavam na orientação da Corte Superior; (iv) e a aplicação da tese firmada para os citados temas gera o efeito colateral da cobrança retroativa de tributos.

Cumprido, agora, perquirir qual é a maneira razoável de se homenagear o princípio da proteção da confiança e impedir aquela cobrança retroativa de tributos.

Shuenquener leciona que existem alguns meios para salvaguardar aquele princípio. No que diz respeito à proteção substancial, uma das possibilidades seria a preservação do ato estatal que ensejou a confiança legítima.

Tal preservação pode, a depender das circunstâncias do caso, ser por tempo determinado. É o que deve ser aplicado aqui, considerando-se a base de confiança em favor dos contribuintes formada por aquele julgado do Superior Tribunal de Justiça.

Como a reviravolta jurisprudencial ocorreu com o julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, considero que a data da publicação da ata do julgamento do mérito desses temas (13/2/23) é um importante marco para efeito da proposta de modulação.

Em relação às decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral cujas atas de julgamento foram publicadas após 13/2/23, as teses firmadas para os temas em questão são aplicáveis integralmente, de modo que tais decisões interrompem automaticamente os efeitos temporais das coisas julgadas favoráveis aos contribuintes, mas contrárias àquelas. Após essa data, todos têm conhecimento do posicionamento da Suprema Corte sobre o assunto.

Contudo, no que diz respeito às decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral cujas atas de julgamento foram publicadas até 13/2/23, somente a partir dessa data é que tais decisões terão o condão de interromper, de modo automático, os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado favoráveis aos

contribuintes, com comandos contrários àquelas.

Um exemplo pode facilitar a compreensão da proposta.

Suponhamos que um contribuinte tenha decisão transitada em julgado em 1992 reconhecendo a inconstitucionalidade da CSLL cobrada nos moldes da Lei nº 7.689/89. Sabemos que, em 2007, adveio o julgamento da ADI nº 15/DF, no qual o Supremo Tribunal Federal assentou a constitucionalidade dessa tributação. Conforme a modulação que proponho, somente a partir de 13/2/23 (data da publicação da ata do julgamento do mérito dos Temas nºs 881 e 885) essa ação direta passou a ter o condão de interromper automaticamente a eficácia temporal das decisões transitadas em julgado em sentido contrário. Desse modo, aquela decisão transitada em julgado em 1992, favorável ao contribuinte, só parou de produzir efeitos a partir de 13/2/23.

Outro exemplo: suponhamos que exista uma decisão transitada em julgado na qual se previu a inconstitucionalidade da delegação (embora com previsão legal de critérios de avaliação técnica e com a garantia do contraditório) ao Poder Executivo da avaliação individualizada, para fins de IPTU, de imóvel não previsto na Planta Genérica de Valores. Posteriormente, a Corte, no Tema nº 1.084, assentou a constitucionalidade dessa delegação. A ata do julgamento do mérito desse tema foi publicada em 14/6/23. Os efeitos temporais daquela decisão contrária transitada foram interrompidos, automaticamente, a partir dessa última data (14/6/23). A modulação que proponho não atinge, assim, esse quadro.

Acrescento que, em qualquer dos casos, devem ser observadas a irretroatividade e, conforme a natureza do tributo, as anterioridades geral e/ou nonagesimal (relembro que fiquei vencido, no julgado embargado, ao sustentar a não aplicação dessas anterioridades), tudo tendo como mesmo marco a data da cessação automática da eficácia para o futuro da decisão transitada em julgado.

Também acrescento que ficam preservados os eventuais pagamentos que os sujeitos passivos beneficiários de decisão transitada em julgado, embora abarcados pela modulação por mim proposta, já tenham realizado. Nesse sentido, não terão direito a repetição de indébito os que, abarcados pela modulação, já tenham realizado os pagamentos em questão.

Esclareço que as decisões da Corte em sede de ação direta ou de repercussão geral reconhecendo a inconstitucionalidade de uma tributação, mesmo com ata de julgamento publicada antes de 13/2/23, continuam a interromper automaticamente os efeitos temporais da coisa julgada desfavorável aos sujeitos passivos formada em relação de trato continuado. Ou seja, a modulação que propus não alcança essa situação, na qual não se vislumbra cobrança retroativa de tributos.

f. Da necessidade de afastamento das multas tributárias, no caso de não prevalecimento da proposta de modulação já referida

Na última sessão de julgamento, foi levantada a discussão quanto ao afastamento das multas tributárias. Faço breves menções acerca dos principais pontos suscitados sobre essa matéria.

O Ministro **André Mendonça** defendeu a necessidade do afastamento das multas tributárias de qualquer natureza, inclusive as moratórias. Sua Excelência disse não vislumbrar má-fé, dolo ou culpa por parte dos sujeitos passivos que se socorreram do Poder Judiciário. Conheceu dos embargos de declaração para provê-lo em parte, de modo a afastar tão somente a exigibilidade das multas tributárias lançadas pela administração tributária nas situações abarcadas pelo julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, sem restringir essa medida aos que têm coisa julgada a seu favor (ponto que foi esclarecido por Sua Excelência a partir de questionamento formulado pelo Ministro Presidente).

Por sua vez, o Ministro **Gilmar Mendes** citou o art. 17 da Lei Federal nº 9.779/99, o qual estipula o seguinte:

‘Art. 17. Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal. (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo estende-se: (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - aos casos em que a declaração de constitucionalidade tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário; (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - a contribuinte ou responsável favorecido por decisão judicial definitiva em matéria tributária, proferida sob qualquer fundamento, em qualquer grau de jurisdição; (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - aos processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 1998, exceto os relativos à execução da Dívida Ativa da União. (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 2º O pagamento na forma do caput deste artigo aplica-se à exação relativa a fato gerador: (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - ocorrido a partir da data da publicação do primeiro Acórdão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, na hipótese do inciso I do § 1º; (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - ocorrido a partir da data da publicação da decisão judicial, na hipótese do inciso II do § 1º; (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - alcançado pelo pedido, na hipótese do inciso III

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

do § 1º.(Vide Medida Provisória nº1.807, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 3º O pagamento referido neste artigo: (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - importa em confissão irretratável da dívida;
(Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil;(Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - poderá ser parcelado em até seis parcelas iguais, mensais e sucessivas, vencendo-se a primeira no mesmo prazo estabelecido no **caput** para o pagamento integral e as demais no último dia útil dos meses subseqüentes;(Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, poderá ser efetuado em quota única, até o último dia útil do mês de julho de 1999.(Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999)(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...).

Aduziu Sua Excelência, com base nisso, que já teria havido a dispensa das multas citadas nesse dispositivo em relação à CSLL debatida.

O Ministro **Alexandre de Moraes**, por seu lado, realçou trecho do memorial da Advocacia-Geral da União, indicando que as multas tributárias incidem apenas em hipóteses excepcionais.

Não sendo acolhida proposta de modulação por mim já mencionada, proponho outra modulação quanto ao item 2 da tese, estabelecendo que, em relação às decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral com ata de julgamento publicada até 13/2/23, sejam afastadas as multas tributárias de qualquer natureza e os juros de mora cujo fato gerador tenha ocorrido até a mesma data relativamente aos sujeitos passivos que tinham coisa julgada formada a seu favor.

De fato, não vejo como, nesse contexto, imputar ao sujeito passivo amparado por decisão judicial transitada em julgado (na qual se reconheceu a inconstitucionalidade da exação), embora contrária a posterior decisão da Corte em ação direta ou de repercussão geral, atitude culposa, dolosa ou de má-fé. Peço vênias para insistir: até o julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, vigia no ordenamento jurídico a orientação do Superior Tribunal de Justiça de que a coisa julgada deveria ser observada, mesmo ela tendo comando contrário à superveniente decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de ação direta ou de repercussão geral (Tema repetitivo nº 340). Os sujeitos passivos acreditavam, de boa-fé, nessa orientação e se portavam com base nisso, cumprindo a coisa julgada.

Ademais, vale lembrar que as multas, nas lições de Paulo Coimbra, desempenham importantes funções, cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva teria a

virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e intimidar os possíveis infratores, como forma de garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções tributárias. Segundo Paulo Coimbra, a função didática das sanções deve ser diretamente proporcional à dificuldade de compreensão – pelo homem comum – dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige. As sanções com função didática seriam mais adequadas nos casos das infrações exclusivamente formais, “sobretudo porque, quando praticadas isoladamente, nem sempre ensejam prejuízos ao erário”. Por sua vez, a função punitiva não deve ser “necessariamente equivalente ao eventual prejuízo do erário, devendo, isso sim, guardar fiel proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas **in abstracto** e **in concreto**” (grifo nosso).

Nenhuma dessas funções das multas pode ser invocada contra aqueles sujeitos passivos que tinham coisa julgada favorável.

Visto isso, esclareço ser o caso de manter a aplicação das multas em relação aos sujeitos passivos que não detinham coisa julgada em seu favor. A situação dessas pessoas muito se diferencia daquelas que detinham coisa julgada favorável, as quais depositavam confiança na orientação até então prevalecente sobre a manutenção dos efeitos dessa coisa julgada (Tema repetitivo nº 340).

De mais a mais, no que diz respeito ao art. 17 da Lei nº 9.779/99, considera-se que ele não resolve todas as situações abarcadas pelos Temas nºs 881 e 885 da RG. Com efeito, é nítido que o afastamento da multa indicada nesse dispositivo tem diversas limitações.

Dispositivo

Ante o exposto, pedindo vênias para divergir parcialmente do Relator, acolho, em parte, os primeiros e os segundos embargos de declaração no RE nº 955.227/BA, bem como os primeiros, os segundos, os terceiros e os quartos embargos de declaração no RE nº 949.297/CE para propor, a título de modulação dos efeitos do item 2 da tese firmada, que somente a partir de 13/2/23 as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral com atas de julgamento publicadas até essa data interrompem, automaticamente, os efeitos temporais das decisões favoráveis aos sujeitos passivos transitadas em julgado anteriormente ao mesmo marco.

Ficam preservados os eventuais pagamentos que os contribuintes beneficiários de decisão transitada em julgado, embora abarcados pela modulação por mim proposta, já tenham realizado.

Na hipótese de não acolhimento dessa proposta, proponho, no que diz respeito às decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral com ata de julgamento publicada até 13/2/23, o afastamento das multas tributárias de qualquer natureza e dos juros de mora cujo fato gerador tenha ocorrido até a mesma data relativamente aos sujeitos passivos que tinham coisa julgada formada a seu favor.

É como voto.

Aditamento ao voto

Senhor Presidente, antes de passarmos à análise da questão relativa à imposição de multa e dos juros decorrentes da mora, gostaria de retomar alguns pontos de meu voto que considero relevantes sobre a necessidade de modulação da tese de julgamento para que produza efeitos somente a partir do julgamento de mérito dos Temas nºs 881 e 885 da RG (fevereiro/2023).

Considero relevante retomar o tema da modulação, pois, a meu ver, o debate do caso concreto, que diz respeito a uma lei de 1989 que foi declarada constitucional pelo STF (desde 2007) em sede de controle concentrado na ADC nº 15, está se sobrepondo ao verdadeiro debate em processo objetivo: se a eficácia executória do título judicial transitado em julgado – quando em jogo uma relação jurídica tributária de trato continuado – deve cessar automaticamente ante a superveniência de decisão do STF (de declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade) proferida em sede de controle concentrado ou de RG.

Não está em discussão aqui que todos os contribuintes (incluindo aqueles que tinham decisão transitada em julgado) sabiam (ou deveriam saber) da orientação do STF sobre a constitucionalidade da CSLL, desde 2007. O próprio Ministro **Flávio Dino** comentou ontem que julgou constitucional a CSLL quando ainda era juiz federal.

O que ocorreria se o caso concreto deste julgamento fosse outro? Por exemplo, se o contribuinte tivesse um título judicial inviabilizando nova cobrança do IPI na saída

do produto importado quando de sua comercialização no mercado nacional, objeto do Tema nº 906-RG apreciado no RE nº 946.648, julgado em 2020, em que o STF declarou a constitucionalidade da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno?

A evolução da discussão é interessante. Num primeiro momento, o STF firmou orientação no sentido da natureza infraconstitucional da controvérsia. Enquanto isso, no STJ, a interpretação dos textos legais questionados era controvertida em suas Turmas de Direito Público. Seguiu-se que, em 2014, a Primeira Seção do STJ pacificou a controvérsia e o fez favoravelmente ao contribuinte, inviabilizando nova cobrança do IPI na saída do produto importado quando de sua comercialização no mercado nacional. Contudo, esse entendimento não durou muito (pouco mais de um ano), já que, logo em 2015, ele foi alterado no julgamento do Tema Repetitivo nº 912 no sentido da possibilidade de uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda. O imbróglia jurisprudencial se acentua, ainda mais, em razão de o STF, após anos decidindo que não tinha competência constitucional para apreciar a matéria, rever, em 2016, sua jurisprudência, reconhecendo a natureza constitucional da controvérsia e sua repercussão geral, considerado o princípio da isonomia.

De um lado, a insegurança jurídica gerada nas decisões anteriores do STF e do STJ, que oscilaram entre dois extremos; de outro, a superveniência dos precedentes

com efeitos **erga omnes** e vinculante, pacificando a questão em caráter definitivo.

Será que o debate sobre segurança jurídica e a proteção da confiança no caso concreto não seria outro? Não há como prever, mas ao certo ele seria essencial.

Por isso, com a devida vênia, entendo que devemos fazer um corte metodológico para separarmos o processo objetivo do caso concreto, como sempre temos feito.

Conferir efeitos ex nunc à tese de julgamento dos Temas nºs 881 e 885 da RG, a meu ver, evitaria judicialização e discussões em cada caso concreto.

No entanto, reconheço que a maioria dos ministros já formou a sua convicção sobre o tema objetivo em julgamento, por isso gostaria apenas de lançar proposição alternativa para reflexão:

Deixar em aberto a questão da modulação da tese de julgamento quanto aos processos judiciais transitados em julgado até a data do julgamento do mérito dos Temas nºs 881 e 885 da RG (21/2/2023) para que, à luz de cada caso concreto, os juízes possam avaliar se estão presentes razões de segurança jurídica na dimensão da proteção da confiança que justifiquem a cobrança somente após fevereiro de 2023. Naquele caso noticiado pelo Valor Econômico citado em meu voto se deu exatamente isso.

Vencido nas proposições anteriores, proponho:

Incluir na tese de julgamento que, em relação aos títulos judiciais transitados em julgado com posterior apreciação do STF em sede de controle concentrado ou RG (v.g. Tema nº 906-RG), **não devem incidir os efeitos da**

mora ou efeitos punitivos entre a data da declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade em sede de RG ou controle concentrado (em cada caso concreto) e a data do julgamento do mérito dos Temas nºs 881 e 885 da RG, o que implica dizer que não poderão incidir juros de mora ou multas de qualquer natureza nesse período.

É como voto.

Em relação aos dois embargos de declaração opostos pela União, as argumentações acima são suficientes para rejeitá-los.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, pedindo, mais um vez, vênha ao ilustre Relator, acolho os embargos de declaração opostos pela TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A no RE nº 949.297/CE (e-doc. 294) para, sanando os vícios apontados, estabelecer, a título de modulação dos efeitos do item 2 da tese firmada para os Temas 881 e 885, que somente a partir de 13/2/23 as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral com atas de julgamento publicadas até essa data interrompem, automaticamente, os efeitos temporais das decisões favoráveis aos sujeitos passivos transitadas em julgado anteriormente ao mesmo marco.

Ficam preservados os eventuais pagamentos que os contribuintes beneficiários de decisão transitada em julgado, embora abarcados pela modulação por mim proposta, já tenham realizado.

Na hipótese de não acolhimento dessa proposta, proponho, no que diz respeito às decisões em sede de ação direta ou de repercussão geral com ata de julgamento publicada até 13/2/23, o afastamento das multas tributárias de qualquer natureza e dos juros de mora cujo fato gerador tenha ocorrido até a citada data relativamente aos sujeitos passivos que tinham coisa julgada formada a seu favor.

Rejeito os embargos de declaração opostos pela União no RE nº

RE 955227 ED-SEGUNDOS-ED / BA

949.297/CE (e-doc. 300) e no RE nº 955.227/BA (e-doc. 269).

É como voto.