

COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS SUCESSIVAS E A MUDANÇA DO ESTADO DE DIREITO DECORRENTE DO PRECEDENTE DO STF

Antonio Carlos F. de Souza Júnior¹

INTRODUÇÃO

O tema da coisa julgada nas relações continuativa ou de trato sucessivo, sobretudo na seara tributária, vem despertando, ao longo dos anos, profundos debates na doutrina e nos tribunais superiores. Os pontos centrais da discussão consistem justamente na definição do “estado de direito” como elemento sustador da eficácia futura da sentença, bem como o qual o mecanismo processual para a certificação do estado de direito.

Com a edição, em 16 de março de 2015, da Lei nº 13.105/2015, que dispõe sobre o novo Código de Processo Civil, não houve nenhuma mudança legislativa na questão, haja vista que os dispositivos normativos que tratam do tema, basicamente, possuem a mesma dicção daqueles constantes no Código de Processo Civil de 1973.

¹ Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET/IPET em Recife/PE. Advogado. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo – ANNEP.

No presente trabalho, busca-se, a partir do arcabouço normativo que circunda o regime jurídico da coisa julgada nas relações tributárias sucessivas, verificar se o precedente julgado em plenário pelo Supremo Tribunal Federal possui o condão de promover a modificação do estado de fato de sentença anteriormente produzida e transitada em julgado.

Dentro do contexto do tema, investigaremos qual o mecanismo processual previsto na legislação para certificação da mudança de estado de direito, apontando eventuais problemas jurídicos em face do não uso de ações modificatórias.

1. COISA JULGADA NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS

A relação jurídica tributária, do ponto de vista temporal, pode ser classificada como: a) instantânea ou estática: é aquela em que o fato jurídico é autônomo e todos os elementos da relação são referentes a um mesmo marco temporal ou; b) continuativa ou de trato sucessivo: na qual o fato jurídico tributário não é autônomo, pois, mesmo que a obrigação tributária seja extinta a cada exercício ou período de apuração, ela será renovada para os períodos subsequentes, enquanto a mesma situação perdurar. Aliás, nos casos de tributos não-cumulativos, as relações tributárias posteriores dependerão dos valores ou fatos estabelecidos anteriormente, funcionando como verdadeira cadeia de fatos jurídicos.²

Nas lições de Heleno Tôrres, as “relações tributárias continuativas são aquelas caracterizadas por um estado que se prolonga no tempo, de eventos que tendem a se repetir, numa sucessão de fatos jurídicos tributários. Não decorre de ‘estado de sujeição permanente à tributação’, mas do encadeamento de fatos jurídicos tributários sucessivos, segundo critérios semelhantes definidos em lei”.³

Como observa, também, Hugo de Brito Machado, “A relação jurídica *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências que se repetem,

² MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 1998.p.168-169.

³ 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. p.86.

formando uma atividade mais ou menos duradoura. Por isso mesmo os contribuintes, sujeitos passivos dessa relação, inscrevem-se em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário. Na relação jurídica *continuativa*, ou *continuada*, muita vez até a determinação do valor a ser pago pelo contribuinte depende não apenas de um fato tributável, mas do encadeamento dos fatos que a integram, como acontece no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributos ditos *não cumulativos*.⁴

Nesse contexto, podem-se conceituar as relações continuativas ou continuadas como “aquelas situações nas quais a mesma comunicação normativa disciplina sucessivos fatos de um mesmo teor, que passam a ser regidos de acordo com a expectativa estabilizada na decisão (chamada nesses casos de “determinativa”).⁵

Em outras palavras, são diferentes eventos sociais que se adequam a uma mesma hipótese de incidência, possibilitando sucessivas implicações da norma geral e abstrata aos fatos ocorridos e, conseqüentemente, o surgimento de várias normas individuais e concretas. “Assim, a relação jurídica continuativa pode ser explicada como a incidência sucessiva da mesma norma jurídica e da sua conseqüente aplicação reiterada, envolvendo sempre os mesmos sujeitos ativos e passivos.”⁶

Em face da natureza dessas relações no direito material, a legislação processual possibilitou a formulação de pedidos ligados a prestações futuras⁷, fazendo com que o comando sentencial projete eficácia para o futuro. Nesses casos, “a sentença contém, explícita ou implicitamente, a cláusula de modificabilidade”⁸, ou seja, a decisão será albergada pela coisa julgada material, mas a indiscutibilidade da coisa julgada protege a força declaratória da sentença “apenas enquanto as circunstâncias (fáticas e

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Idem*. p.169.

⁵ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p.140.

⁶ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p.141.

⁷ Código de Processo Civil 2015: “Art. 323. Na ação que tiver por objeto cumprimento de obrigação em prestações sucessivas, essas serão consideradas incluídas no pedido, independentemente de declaração expressa do autor, e serão incluídas na condenação, enquanto durar a obrigação, se o devedor, no curso do processo, deixar de pagá-las ou de consigná-las.”

⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao código de processo civil**: Tomo V. São Paulo. Editora Forense. 1974. p. 192.

jurídicas) da causa permanecem as mesmas, inseridas que estão na causa de pedir da ação.”⁹ É o que dispõe o inciso I do artigo 505 do Código de Processo Civil 2015:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I – se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II – nos demais casos prescritos em lei.

Para Humberto Theodoro Júnior, “(...). O que se modifica, na espécie, não é a sentença, mas a relação jurídica material sobre a qual a força da sentença tem de atuar. Cabe, portanto, a ação de revisão, não porque a sentença se apresenta despida da autoridade da coisa julgada, mas, sim, porque sendo nova a questão em torno da alteração, de fato e de direito, a que se submeteu a relação continuativa, não se acha dita questão dentro daquelas decididas no julgado anterior. Pode a parte suscitá-la e pode o juiz apreciá-la, porque disso não decorre ofensa alguma à intangibilidade do que antes se estatuiu acerca da relação jurídica material nos termos em que se achava ao tempo da primeira sentença.”¹⁰

Deve-se advertir que nem toda relação jurídica tributária continuativa projetará efeitos futuros dentro de uma relação processual. A eficácia futura da sentença dependerá da natureza da demanda posta em juízo, examinada de acordo com a causa de pedir e o pedido deduzido no processo.

O fundamento da decisão, apesar de importante para determinação do seu conteúdo, não produz coisa julgada, de modo que nem sempre a relação continuativa material terá eficácia processual futura, isto é, a relação tributária pode ser materialmente continuativa, mas o debate trazido no processo judicial está limitado a determinado ou determinados fatos jurídicos. O exemplo mais comum é o caso em que o contribuinte ingressa com ação anulatória com escopo de desconstituir determinado lançamento de ICMS ou IRPJ, fundamentado na inconstitucionalidade da lei que

⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade do STF sobre coisa julgada: a questão da relativização da coisa julgada**. 2 Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p.139.

¹⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Coisa julgada. Mandado de Segurança. Relação Jurídica Continuativa. Contribuição social. Súmula nº 239 do STF**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et AL* (coord.). **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.175.

instituiu o tributo. Caso a ação seja julgada procedente, nada obstante a fundamentação conter o juízo sobre a constitucionalidade da norma instituidora do tributo, o dispositivo estará restrito aos fatos jurídicos tributários contidos no pedido.

De outro modo, a relação jurídico-tributária continuativa poderá ser deduzida em juízo sob a égide de ações com carga declaratória relevante, como no caso da ação em que se pleiteia a declaração de existência ou inexistência de relação jurídica tributária e nas ações mandamentais preventivas. No caso específico dessas ações, igualmente, os motivos da decisão não integrarão o conteúdo da sentença, mas o exame da constitucionalidade da norma que instituiu determinado tributo poderá resultar na declaração de existência ou inexistência de relação tributária entre o contribuinte e o sujeito ativo. Tal comando judicial, além de produzir eficácia para os fatos pretéritos, projetará efeitos para o futuro.

Aliás, a ausência desta necessária distinção ocasionou inúmeras controvérsias no âmbito dos Tribunais Superiores, culminado com a edição do enunciado nº 239 da súmula do Supremo Tribunal Federal, que será analisada a seguir.

1.1. Enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal

A discussão sobre a eficácia da decisão proferida dentro do âmbito de uma relação tributária continuativa surgiu no Supremo Tribunal Federal a partir de um caso envolvendo o Imposto sobre a Renda do período de 1927.

Entrementes, somente com o julgamento do agravo de petição nº 11.227, da relatoria do Ministro Castro Nunes, a discussão ganhou novos contornos que posteriormente foram ratificados pelo enunciado da súmula do tribunal. O precedente foi firmado em uma ação de execução fiscal para cobrança do Imposto sobre a Renda referente ao exercício de 1936. Em sua defesa, a contribuinte argumentou que já havia sido executada anteriormente em relação ao ano-calendário de 1934 e, naquele processo, logrou êxito em afastar a exigência do imposto pelo mesmo motivo da discussão atual. Logo, na visão da executada, seria incabível uma nova cobrança do

mesmo tributo em relação aos exercícios subsequentes, pois o fundamento da ação anterior teria feito coisa julgada e deveria ser respeitado pela Fazenda Nacional.¹¹

Diante do caso, o plenário do Supremo Tribunal Federal, proferiu decisão no seguinte sentido:

EMENTA: Executivo fiscal - Imposto de renda sobre juros de apólices - Coisa julgada em matéria fiscal. É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em “coisa julgada” para ser apreciada pela sentença final. Não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes.¹²

Em 13 de dezembro de 1963, o plenário da Suprema Corte brasileira aprovou o enunciado nº 239 com a seguinte redação: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”¹³

A solução jurídica dada no agravo de petição nº 11.227 é idêntica à defendida no tópico anterior. Repita-se: existem relações jurídicas tributárias de natureza continuativa que, quando deduzidas em juízo, assumem a feição de relações estáticas em função da delimitação estabelecida no pedido da ação. No precedente citado, a relação material, sem dúvida, era de natureza continuativa, visto que a incidência do Imposto sobre a Renda se repetia para os períodos subsequentes, mas os contornos delimitados no processo continham a feição estática, já que se tratava de execução fiscal para cobrança do Imposto sobre a Renda de determinado exercício e, na defesa, apenas se buscou o cancelamento da cobrança.

Por isso, não seria cabível que os motivos da decisão anterior atingissem os demais períodos. Frise-se que, com a edição do Código de Processo Civil de 1973, a

¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo de Petição nº 11.227**. Relator. Min. Castro Nunes. DJ: 10/02/1945. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28/01/2011.

¹² Idem.

¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Enunciado nº 239 da Súmula**. DJ: 13/12/1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28/01/2011.

solução foi positivada no artigo 469¹⁴ e permanece no artigo 504¹⁵ do Código de Processo Civil de 2015.

O entendimento do Supremo manifestado na súmula, por muitos anos, entretanto, foi objeto de equivocada interpretação por parte dos Tribunais Superiores, especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça, que ampliou a hipótese de aplicação da súmula para outras demandas, inclusive aquelas em que a sentença declara a existência ou inexistência da relação jurídica tributária.¹⁶

Tal entendimento é fruto do desuso de postulado importante da teoria do precedente: a *ratio decidendi* de um precedente deve ser aplicada aos litígios com os mesmos ou semelhantes contornos fáticos. A má aplicação do enunciado nº 239 do STF gerou problemas para os jurisdicionados, pois, diversas sentenças, nas quais a relação jurídica de direito material era de natureza continuativa e o pedido da ação projetava a sua eficácia para o futuro, tiveram a sua eficácia sustada indevidamente com fundamento na orientação construída pela súmula.

Aliás, salienta-se que, desde 14 de agosto de 1981, o Supremo Tribunal Federal limitava o alcance daquele verbete aos exatos termos fáticos para os quais fora construído.

Isto é, a súmula somente se aplica quando a ação, apesar de tratar de direito material com eficácia continuativa, refira-se apenas a determinado período de apuração ou lançamento. No voto proferido no recurso extraordinário nº 93.048, o Ministro Rafael Mayer criou a distinção entre o plano do direito tributário formal (onde é aplicável o enunciado nº 293) e o plano do direito tributário material. Para o Ministro:

Esse verbete se situa no plano do direito tributário formal, pois realmente o lançamento de um tributo originante de um crédito exigível num determinado exercício financeiro, não se poderia transpor a condições do débito de um próximo exercício. São novos elementos que igualmente inovam o procedimento tendente à verificação da razão factual da existência da dívida e de seu montante.

¹⁴ Art. 469 - Não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

¹⁵ Art. 504. Não fazem coisa julgada: I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 599.764**. Relator Min. Luiz Fux. DJ: 01/07/2004. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 686.058**. Relator Min. Teori Zavascki. DJ: 16/11/2006. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011.

Mas se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há precedentes de vinculação substancial.¹⁷

Somente a partir de 2006, o Superior Tribunal de Justiça modificou a sua jurisprudência para atribuir a necessária delimitação dos casos em que o enunciado pode ser aplicado, conforme se vê no aresto a seguir:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. COISA JULGADA. SÚMULA Nº 239/STJ.

1. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que, "se a decisão atacar o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não há como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores e com fundamento em lei diversa que tenha alterado somente aspectos quantitativos da hipótese de incidência." (AgRg REsp nº 839.049/MG, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, in DJe 27/5/2009). 2. Agravo regimental improvido.¹⁸

Portanto, o enunciado nº 239 do STF se aplica exclusivamente aos casos em que o pedido deduzido no processo se refira a determinado ou determinados períodos de apuração. Em contrapartida, para que o comando sentencial projete a sua eficácia para o futuro, deve-se conjugar uma relação material de natureza continuativa com relação processual que contenha pleitos que alcancem fatos futuros, como o pedido de existência ou inexistência de relação jurídica tributária.

¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 93.048**. Relator Min. Rafael Mayer. DJ: 14/08/1981. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28/01/2011.

¹⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.185.360**. Relator Min. Hamilton Carvalhido. DJ: 02/12/2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011. No mesmo sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.194.372**. Relator Min. Hamilton Carvalhido. DJ: 16/12/2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 731.250**. Relator Min. Eliana Calmon. DJ: 30/04/2007. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011.

2. A DECISÃO DO STF COMO MUDANÇA DO ESTADO DE DIREITO

A decisão plenária do STF pode ser considerada uma mudança de estado de direito?

Para José Souto Maior Borges a resposta seria afirmativa, pois, segundo ele, “O Supremo Tribunal Federal não é órgão consultivo ou opinativo. É órgão de produção do direito: a sua decisão introduz norma individual, se controle difuso se trata, como na hipótese”. Houve, portanto, no plano dessas normas individuais, nítida alteração no antecedente estado de direito. É o quanto será necessário para consistentemente invocar o CPC-2015, art. 505 (...) ¹⁹

Em sentido contrário, Gustavo Valverde argumenta: “Os programas jurídicos vigentes à época em que a decisão transitada em julgado foi proferida continuam vigentes sem qualquer alteração. Não há introdução de uma comunicação nova no sistema jurídico. Vale dizer, a lei sempre existiu e pôde ser aplicada, em face do princípio da presunção de validade dos atos legislativos. A declaração do Supremo Tribunal Federal apenas agrega certeza a essa situação, vinculando as manifestações das demais instâncias judiciais. Porém, não há nesses casos, a alteração do “estado de direito” a que se refere o artigo [505], inciso I, do Código de Processo Civil [de 2015], sendo incabível a propositura de ação revisional.”²⁰

A questão por muitos debatida traz consigo outra indagação: o Poder Judiciário cria direito? Advirta-se, de logo, que o corte metodológico dado ao presente trabalho não permite divagar sobre as diversas correntes e a evolução do debate acerca da atividade criativa do juiz, tanto na óptica da filosofia do direito, da hermenêutica jurídica quanto da ciência do direito. Porém, para que não surjam dúvidas a respeito da opção adotada, faz-se uma breve exposição dela.

Ricardo Guastini, no festejado “das fontes às normas”, identificou que a função criativa do Poder Judiciário pode ser entendida em quatro sentidos diferentes: a) No primeiro sentido, a decisão seria criação de direito quando possuísse eficácia

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária**. In: Revista dos Tribunais: Cadernos Tributários nº 27, abril/junho 1999. p. 190.

²⁰ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p.235.

normativa para todos os sujeitos, independentemente de figurarem no processo; b) No segundo sentido, dado que o sistema é constituído por normas gerais e individuais, a decisão judicial seria um caso típico de norma individual e, portanto, criadora de direito; c) Numa terceira acepção, a criação se daria porque a interpretação não é uma atividade cognoscitiva de normas preexistentes, mas sim uma atividade redutora das formulações possíveis e; c) Por fim, o quarto sentido, se dá quando a atividade judicante não encontra normas preexistentes e é obrigada a preencher a lacuna.²¹

Para o autor italiano, contudo, apenas a última acepção pede ser considerada como ato criativo em sentido estrito, pois não houve aplicação de nenhuma norma preexistente, ao passo que, nos demais casos, a atividade criativa é integrada à aplicação de norma preexistente.²²

Partindo da classificação proposta pelo autor, mas, desde já, aderindo-se à ampliação do conceito proposta por Misabel Abreu Machado Derzi²³, entende-se que se confere eficácia criadora estrita à decisão quando dotada de eficácia normativa para todos os sujeitos, independentemente de figurarem no processo.

Assim, a partir da análise da eficácia normativa das decisões, formulam-se as seguintes conclusões acerca da decisão plenária do Supremo Tribunal Federal:

A decisão, quando proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma, primeiramente assume papel de eleger, dentro de um campo semântico e normativo de alternativas possíveis, o sentido da norma constitucional em relação à compatibilidade da lei com o sistema-

A partir daí, esse processo comparativo de aferição da validade da norma deve ser formulado de acordo com a construção eleita, o que resulta no fechamento do campo das alternativas até então possíveis dentro do sistema. Num segundo momento, a eficácia do fechamento mencionado irradia-se para todos, fazendo com que a alternativa ou sentido criado na decisão seja vinculativa em relação aos demais que estejam na

²¹ GUASTINI, Ricardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.215-226

²² Idem.

²³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificação da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 60-193.

mesma situação e, por fim, caso seja proferida em controle difuso, produzirá comando normativo dirigido às partes envolvidas no processo.

Em outros termos, são elucidativas as lições de Misabel Abreu Machado Derzi: “(...) a partir do momento em que o Poder Judiciário se firma em umas das alternativas possíveis criando a norma específica e determinada do caso, e repetível para o mesmo grupo de casos, norma cabível dentro da norma legal [ou princípio constitucional], ele fecha as demais alternativas - antes possíveis. As demais alternativas já não são mais disponíveis, sustentamos, exatamente porque foram afastadas pelo Poder Judiciário, em entendimento consolidado. Desde o momento de tal fechamento, o espaço, discricionariamente deixado pelo legislador e dotado de uma cadeia de signos e significados inúmeros, concretiza-se e fixa em certo sentido único, criando-se verdadeira expectativa normativa de comportamento para todos, integrantes do mesmo grupo de casos. (...)”²⁴

Tomando por base as características da decisão e sua eficácia nas relações tributárias, conclui-se que a decisão plenária do STF irradia-se por todo o sistema, gerando modificação no arcabouço normativo até então presente.

Logo, da mesma forma que a alteração legislativa inova no mundo jurídico, permitindo que haja a sustação da eficácia futura da sentença qualificada pela coisa julgada individual, a decisão plenária do STF assume a condição de ato criador do direito, dada sua eficácia vinculativa para as relações tributárias, constituindo também uma alteração no quadro anterior de expectativa normativa, capaz de limitar ou expurgar possibilidades admitidas anteriormente.

Com isso, entende-se que tanto a alteração legislativa quanto a decisão proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal podem ser caracterizadas como mudança de estado de direito, pois “nosso sistema jurídico conhece e lida com a sentença como fonte de criação do Direito, ou seja, de expectativas normativas”²⁵.

Neste prisma, a modificação da expectativa normativa preexistente, já estabilizada pela coisa julgada individual, entra em rota de colisão com a nova expectativa gerada pela decisão do Supremo Tribunal Federal. Mas a colisão é apenas aparente, pois, as duas normas conviverão no sistema, já que a norma-decisão proferida

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificação da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p.188.

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. Cit. p.312.

pelo STF, que alterou o quadro normativo anterior, apenas susta a eficácia futura da sentença, v. g., somente gera efeitos *ex nunc*.

De acordo com Helenilson Cunha Pontes, “A posterior pronuncia de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em sentido contrário à coisa julgada individual, fundada em inconstitucionalidade da mesma norma, não retira a validade do comando consubstanciado na decisão judicial individual, mas subtrai-lhe a eficácia para reger os fatos posteriores à pronuncia de constitucionalidade. A mudança de qualificação normativa ocorre no plano da eficácia e não no da validade. A norma jurídica individual e concreta continua válida para reger os atos jurídicos praticados sob a sua égide, mas perde autoridade normativa (na dimensão da eficácia) para continuar regulando no futuro os efeitos jurídicos daqueles fatos, caso eles venham a se repetir.”²⁶

Desse modo, mesmo que se entenda que a decisão do STF não possua a eficácia de produzir nova norma, ainda assim é possível qualificá-la como uma alteração superveniente que possuiria o mesmo efeito de uma alteração normativa, como expõe Luiz Guilherme Marinoni: “(...) a declaração de inconstitucionalidade não tem o efeito de retroagir sobre a coisa julgada. Não obstante, a declaração de inconstitucionalidade embora não atinja a coisa julgada, limita a sua eficácia temporal. A declaração de inconstitucionalidade pode ser vista como uma circunstância superveniente, tal como uma nova norma. Assim, pode permitir ao vencido na ação anterior – em que a inconstitucionalidade não foi reconhecida – alegar, por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade do tributo (...). Isto significa que uma circunstância nova é um evento capaz de interferir sobre a relação continuativa e não sobre a essência da coisa julgada. Na verdade, ao interferir sobre a relação material continuativa, a circunstância nova limita, por consequência, a eficácia temporal da coisa julgada.”²⁷

No mesmo sentido, Heleno Taveira Tôres adverte sobre as diferentes eficácias da coisa julgada e sua regulação. São elas: “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 una ou princípio da unicidade do

²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168.

²⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade do STF sobre coisa julgada: a questão da relativização da coisa julgada**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p.154/156.

sistema constitucional (para evitar privilégios, garantir equilíbrio de concorrência etc), impõe seu necessário controle”.²⁸

Portanto, tanto do ponto de vista da mudança das expectativas normativas que lastreiam o sistema jurídico e vinculam as decisões, quanto da mudança superveniente das circunstâncias que embasaram a decisão anterior, a decisão plenária do STF, dada sua vinculação para as questões tributárias, enquadra-se verdadeiramente como modificação do estado de direito capaz de possibilitar a propositura da ação de modificação prevista no artigo 505, inciso I, do Código de Processo Civil de 2015.

3. AÇÃO DE MODIFICAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 505, INCISO I, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

Como visto anteriormente, a eficácia temporal da sentença que regula a relação jurídica tributária de natureza continuativa pode ser limitada ou sustada em função da superveniente alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas que nortearam a lide. No direito positivo brasileiro, esta situação está prevista no inciso I do artigo 505 do Código de Processo Civil de 2015.

Apesar da clareza do dispositivo legal, todavia, não há consenso, entre os aplicadores do direito sobre de que forma a eficácia da sentença será limitada ou sustada. No direito civil, a doutrina atribuiu à ação que busca reformular a eficácia futura de uma sentença de alimentos a denominação de revisional. No direito tributário, o tema, talvez em virtude de outras divergências a respeito à coisa julgada tributária, não suscitou maiores debates na doutrina.

Essa ausência de posições doutrinárias consolidadas vem despertando o surgimento de posicionamentos jurisprudenciais controvertidos no Poder Judiciário e no próprio âmbito da Administração Pública Federal. Há posicionamentos que aceitam que a ação (ou pelo menos o pedido) de modificação ocorra nos próprios autos da ação

²⁸ 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. p.92.

anterior.²⁹ Outros, mais radicais, defendem que a alteração superveniente, por si só, possui o condão de sustar ou limitar os efeitos futuros da decisão.³⁰

Contudo o que vem prevalecendo no âmbito dos tribunais é a necessidade de ajuizamento de ação autônoma para que o Poder Judiciário possa aferir se há ou não causa superveniente que justifique a sustação da eficácia futura da sentença, isto é, a ação material de modificação surge desde a ocorrência do fato modificador, mas a sustação só terá eficácia plena após a certificação dada pelo Poder Judiciário. Isto é, “A lei processual não fulmina automaticamente a validade da decisão transitada em julgado nem admite que os órgãos do sistema o façam de ofício, como pretendem os defensores da ‘relativização da coisa julgada’”. Em qualquer caso, será sempre no âmbito de um novo procedimento que se verificará a efetiva ocorrência da alteração fático-jurídica, constituindo-se essa outra verdade formal que irá embasar uma nova decisão sobre a matéria.³¹

Pontes de Miranda elaborou consistente estudo sobre o tema³², no qual identifica, na doutrina estrangeira, várias posições quanto à natureza desta ação. Aqui destacamos: a) limitação da eficácia executiva do primeiro julgado; b) espécie impugnativa de ação transitada em julgado (espécie de ação rescisória), todas, segundo o autor, equivocadas e inaplicáveis para nosso sistema jurídico.³³

O jurista alagoano ensina que a ação de modificação não possui o escopo de atacar a decisão proferida anteriormente, pois não se busca discutir a existência ou validade do comando judicial anterior, mas tão-somente “à interpretação, ou versão, da sua eficácia. Houve modificação essencial e imprevista das circunstâncias que

²⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 651.260**. Relator Min. Gilson Dipp. DJ: 29/05/2006. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 28/01/2011. “O art. 471, inciso I do Código de Processo Civil permite o rejuízo da lide nos mesmos autos, se se tratar de relação jurídica continuada - como na hipótese dos autores - e houver sido modificado o estado de direito - no caso, a liminar na ADIN nº 1.434 proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em face do novo regime jurídico instituído pela Constituição Paulista.”

³⁰ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 108- 09512**. Relator Cândido Rodrigues Neuber. Sessão: 08/11/2007. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 08/01/2011.

³¹ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p.238.

³² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao código de processo civil**: Tomo V. São Paulo. Editora Forense. 1974. p.194-202.

³³ Idem. p.195-196.

formaram os pressupostos para a condenação quanto ao futuro, a determinação do importe no futuro e a duração da prestação no futuro.”³⁴

Com isso, a ação de modificação assume a feição mandamental contra a eficácia futura da sentença, não podendo ser confundida com a ação rescisória de caráter constitutivo. Incorreto, igualmente, é a atribuição de caráter revisional à referida ação.

Quanto à eficácia, diferentemente da ação rescisória que possui eficácia *ex tunc* ou retrospectiva, a ação de modificação possui eficácia *ex nunc* ou prospectiva e somente atinge os fatos ocorridos após a modificação.³⁵

No direito tributário, o debate se torna mais complexo, haja vista que, para o sujeito ativo exercer o seu direito de cobrar o cumprimento da obrigação tributária, se faz necessária a constituição do crédito tributário (= pretensão a cobrança) mediante lançamento tributário.

Porém, a decisão judicial transitada em julgado, também possui o efeito de extinguir o crédito tributário, nos termos do inciso X do artigo 156 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual, enquanto não afastada a eficácia da sentença, o Fisco estará impedido de promover a cobrança do crédito.

Entende-se que, desde a ocorrência fática ou jurídica da modificação, a eficácia futura da sentença é abalada, entretanto, apenas com a certificação judicial da ocorrência da modificação o Fisco estará autorizado a realizar a cobrança do crédito tributário.

Destarte, enquanto a suspensão ou modificação da eficácia futura da sentença não for certificada pelo Poder Judiciário, o Fisco não poderá promover a cobrança do crédito.

A necessidade de ajuizamento de ação de modificação para o reconhecimento da mudança do estado de fato ou de direito, não implica defesa de que a ocorrência da modificação operar-se-á com a decisão judicial. Muito pelo contrário, a mudança de estado de fato ou de direito ocorrida por alteração legislativa e/ou decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal ocorrerá desde o fato legislativo ou

³⁴ Idem. p.199.

³⁵ Idem. p.200-201.

jurisprudencial, mas somente produzirá efeitos a partir do reconhecimento jurisdicional que contém no seu pronunciamento eficácia retroativa desde a ocorrência do fato.

Isto é, uma coisa é a ocorrência da modificação fática, que se dá a partir da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal, e a outra é a produção de eficácia daquela decisão no caso concreto que depende de certificação jurisdicional.

A norma jurídica que estabeleceu a necessidade do ajuizamento de ação de modificação não possui o escopo formalista. Sua função é, justamente, garantir a segurança jurídica das relações, conciliando a imperatividade da coisa julgada com os seus efeitos futuros por meio de decisão judicial e a necessidade de certificação judicial dos fatos modificativos da sua eficácia.

A justificativa para inserção de tal regra no sistema privilegia a necessidade das normas gerais ou individuais permanecerem imperativas até que sejam retiradas do mundo jurídico ou sustadas pelo órgão competente que, no caso, é o Poder Judiciário. A justificativa para tal opção é que os fatos jurídicos, para serem aplicados, dependem da atividade cognitiva das autoridades competentes, eleitas dentro do sistema de direito positivo, o que demanda um conhecimento específico para o fato.

Para contextualizar o exposto, utiliza-se um exemplo bastante conhecido para demonstrar que a exigência da ação de modificação não é um mero “capricho” do legislador, mas sim um importante mecanismo de garantia da segurança da ordem jurídica e a imperatividade da decisão judicial transitada em julgado.

Eis o exemplo:

A partir da edição das Leis nº 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 que modificaram as alíquotas e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Fazenda Nacional encampou tese jurídica no sentido que a edição das mencionadas normas mudou o estado de direito das decisões anteriores transitadas em julgadas que reconheceram a não incidência da CSLL em virtude da inconstitucionalidade da norma instituidora da contribuição.

Porém, levada a demanda ao Poder Judiciário, órgão que, nos termos do art. 505 do CPC-2015, possui competência exclusiva para apreciar a ocorrência ou não da modificação da relação transitada em julgada, houve o reconhecimento expresso de que as leis posteriores não alteraram a relação jurídica original e, portanto, não modificaram o estado de direito.

Assim, a exigência da ação de modificação, como elemento integrativo para o reconhecimento da mudança de estado de fato ou direito das decisões judiciais transitadas em julgado, é instrumento fundamental para preservar a autoridade da coisa julgada nas relações de trato sucessivo. Caso contrário, toda decisão judicial transitada em julgado poderia ser descumprida sob o pretexto de que houve uma modificação da situação de fato ou de direito.

Cabe aqui uma analogia com o problema da inconstitucionalidade das leis. Uma lei inconstitucional é viciada desde sua produção, ou seja, a invalidade deve ser reconhecida na origem por qualquer integrante do sistema. Mas, por questão de segurança jurídica e para preservar a imperatividade das normas, o ordenamento jurídico brasileiro atribuiu a competência para análise da inconstitucionalidade a alguns órgãos.

O raciocínio empregado deve ser integralmente transportado para a questão da ação de modificação. Em tese, o sistema jurídico poderia atribuir a qualquer um a competência para o reconhecimento da modificação do estado de fato ou de direito da relação jurídica albergada por decisão transitada em julgado. No entanto, por questão de segurança jurídica e para preservar a imperatividade da coisa julgada, preferiu atribuir a competência exclusiva para o Poder Judiciário.

Desta feita, o ajuizamento da ação de modificação é imprescindível para que haja a suspensão da eficácia futura de uma sentença que trate de relação de continuada ou sucessiva.

CONCLUSÃO

Considerando as premissas construídas no presente estudo, conclui-se que o ordenamento jurídico brasileiro, ao menos no que se refere à relação tributária, atribui um caráter vinculativo às decisões plenárias do Supremo Tribunal Federal. Tal caráter constitui verdadeira alteração do arcabouço normativo prévio, pois insere uma nova expectativa normativa que deve ser obedecida pela administração pública e pelos contribuintes.

O modelo processual civil brasileiro permite a formulação de pedidos com eficácia futura dentro das relações continuativas ou sucessivas, mas igualmente assevera

que a eficácia futura da sentença, ainda que atingida pela coisa julgada, possa ser sustada em virtude de alteração de fato e de direito ocorrida supervenientemente. Para tanto, basta o interessado lançar mão da ação de modificação que possui o caráter mandamental e atinge os efeitos futuros da sentença a partir da ocorrência do ato modificativo.

A necessidade de ajuizamento da ação de modificação está prevista no nosso ordenamento jurídico e se justifica em função de um órgão judicial já ter emitido um pronunciamento sobre uma questão, isto é, ter certificado a existência de determinada situação jurídica. Dessa forma, qualquer modificação do estado de fato ou de direito que norteou a decisão anterior deve ser atestada pelo órgão jurisdicional que prolatou a primeira decisão, emitindo-se uma contra-ordem para que aquela sentença não produza eficácia futura.