

Cessação dos efeitos da coisa julgada e modulação dos efeitos temporais

15/11/2023

Conforme amplamente noticiado, em 8 de fevereiro de 2023, o Plenário do STF (Supremo Tribunal Federal), no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA (Tema nº 885 da Repercussão Geral) e 949.297/CE (Tema nº 881 da Repercussão Geral), anunciou surpreendentes novidades sobre a relação entre os efeitos temporais da coisa julgada em matéria tributária e o seu papel no controle de constitucionalidade das leis.

Os bastidores da decisão envolvem contribuintes que, em meados de 1992, obtiveram decisões judiciais transitadas em julgado que consideraram inconstitucional a Lei nº 7.689/1988 que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), gerando o direito de não mais recolher tal tributo nos exercícios subsequentes.

Em paralelo, ainda no ano de 1992, o Plenário do STF se manifestou em dois casos (Recursos Extraordinários nºs 138.284/CE e 146.733/SP), em controle difuso de constitucionalidade — muito antes da instituição e da regulamentação do regime da repercussão geral, por meio da Lei nº 11.418/06 e da Emenda Regimental nº 21/2007 —, confirmando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 e da cobrança da CSLL. Passo seguinte, em 2007, o tribunal declarou a constitucionalidade da mesma lei, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15-2.



Por haver razoável dúvida sobre a prevalência da coisa julgada individual de contribuintes frente as orientações fixadas em controle difuso e em controle concentrado pelo STF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer PGFN nº 492/2011 [1], determinando que a coisa julgada em matéria tributária sofreria uma alteração do substrato jurídico que lhe dava amparo, por ocasião da fixação de entendimento contrário em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade pelo STF, e, portanto, teria seus efeitos temporais imediatamente cessados.

Desta forma, após ter afetado os recursos supramencionados à sistemática da repercussão geral no ano de 2016, nos Temas nºs 881 e 885, o STF foi instado a se manifestar sobre o tema.

Após o julgamento, as teses fixadas pela corte constitucional, à unanimidade, foram as seguintes:

“1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha

formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.

2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

Pela leitura da tese firmada, apesar de o STF ter confirmado que o controle difuso (incidental ou concreto) de constitucionalidade não gera impactos imediatos na coisa julgada anteriormente formada no período antecedente à regulamentação da repercussão geral, a mesma Corte entendeu que as decisões proferidas em controle concentrado (concreto ou abstrato) de constitucionalidade alteram o substrato jurídico da coisa julgada formada anteriormente e, com isso, cessam a eficácia das decisões transitadas em julgado em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, desde que respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

A perplexidade foi ainda maior pelo fato de, ao aplicar a tese fixada ao caso concreto, que envolvia contribuintes que não pagavam CSLL desde a década de noventa por força de coisas julgadas individuais, o STF decidiu, na mesma ocasião do julgamento de mérito e por maioria (6 contra 5), não modular os efeitos da decisão, entendendo que a cobrança do tributo seria devida desde a fixação do entendimento de que a CSLL seria constitucional, no julgamento da ADI nº 15-2, em 2007.

Na visão do relator, a impertinência da modulação temporal dos efeitos da decisão seria tão óbvia, ao ponto de o próprio ministro Luís Roberto Barroso ter afirmado em entrevista que “(...) quem não pagou ou provisionou fez uma aposta” [2].

O impacto no mercado foi imediato. Nos dias seguintes ao julgamento, grandes companhias de capital aberto divulgaram fatos relevantes [3] ou foram procuradas pela mídia especializada para se pronunciar sobre os impactos da decisão sobre suas demonstrações financeiras [4].

O movimento foi acompanhado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que, por meio da publicação do Ofício-Circular nº 01/2023/CVM/SNC/SEP, determinou que as companhias abertas deveriam considerar o novo posicionamento do STF ao elaborarem as demonstrações contábeis de 31/12/2022, conforme os Pronunciamentos Técnicos CPCs nº 24 (Evento Subsequente) e nº 25 (Provisões, Passivos e Ativos Contingentes).

A rigor, a orientação parte da premissa de que a decisão proferida pelo STF no julgamento dos REs nºs 955.227/BA e 949.297/CE (e, sobretudo, a decisão pela sua não modulação temporal) implicaria o reconhecimento de que eventos passados — no caso, decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade que fizeram cessar de imediato decisões judiciais transitadas em julgado anteriores — deram origem a obrigações presentes, obrigando o reconhecimento contábil de passivos.

Considerando que as determinações da CVM são seguidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), estas tornam-se obrigatórias por todos os profissionais de contabilidade e por auditores independentes. Não à toa, as empresas de auditoria passaram a notificar as companhias para esclarecer se a decisão do STF geraria impactos nas suas demonstrações

financeiras, inclusive com o reconhecimento de passivos relacionados a diversas outras discussões judiciais que potencialmente foram revertidas pelo exercício do controle concentrado de constitucionalidade (INSS sobre o terço constitucional de férias, ISS sobre franquias, IPI na revenda de produtos importados, entre outras).

Em que pese o alarmismo do mercado seja compreensível e a postura da CVM seja louvável, no intuito de proteger a idoneidade do mercado de capitais e os investidores, alguns questionamentos devem ser considerados na avaliação do reconhecimento de passivos decorrentes da decisão de não modulação dos efeitos temporais dos Temas nºs 885 e 881, sem necessariamente questionar o seu mérito.

A crítica se torna especialmente oportuna pelo fato de que o tema da modulação temporal dos efeitos das teses fixadas nos Temas nºs 885 e 881 de Repercussão Geral está sendo reapreciado pelo STF em razão da interposição de embargos de declaração apresentados contra a decisão de mérito.

No julgamento dos embargos de declaração, o relator, ministro Luís Roberto Barroso, reiterou e aprofundou os fundamentos que lhe fizeram rejeitar a proposta de modulação dos efeitos temporais das decisões tomadas no julgamento de mérito. O relator foi acompanhado pela ministra Rosa Weber, que votou antecipadamente, dada a proximidade de sua aposentadoria. Passo seguinte, o Ministro Luiz Fux formulou Pedido de Destaque, interrompendo o julgamento em Plenário Virtual e encaminhando para o julgamento em ambiente físico com recontagem da votação. Atualmente, os embargos de declaração estão incluídos na pauta de julgamento da data de 16 de novembro de 2023.

É nesse contexto que as críticas aqui formuladas poderão evidenciar os erros do STF na rejeição da modulação de efeitos das teses fixadas nos Temas nºs 885 e 881 de Repercussão Geral — por estreita maioria de seis contra cinco votos, reitere-se! — e sustentar a necessidade de sua revisão no julgamento dos embargos de declaração interpostos, possivelmente por iniciativa do voto do ministro Luiz Fux, que irá proferir seu voto em Plenário Físico.

De início, vale notar que o julgamento dos Temas nºs 885 e 881 representam a inédita oportunidade em que o STF fixou o entendimento de que decisões tomadas em controle concentrado de constitucionalidade e em repercussão geral prevaleceriam sobre decisões judiciais anteriores transitadas em julgado no controle difuso de constitucionalidade, quando estas fossem contrárias àquelas.

Existem bons motivos para defender (diferentemente do que argumentava a PGFN, desde a edição do Parecer PGFN nº 492/2011) que manifestações anteriores do STF não indicavam expressamente nesse sentido, seja por que versavam de temas distintos — como no caso do Tema nº 494 da Repercussão Geral, que tratava da cessação dos efeitos de coisa julgada pelo advento do dissídio coletivo em matéria de aumento de vencimentos —, seja porque tratou do tema em *obiter dictum* — como no caso do Tema nº 733 da Repercussão Geral, no qual constou uma referência ocasional à cessação dos efeitos temporais da coisa julgada, vez que o objeto em debate era o cabimento ou não de ação rescisória própria sobre coisas julgadas formadas anteriormente.

Ademais, também havia uma justa e razoável expectativa dos contribuintes de que o fato de o STF posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada poderia alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade, como havia se manifestado o Superior Tribunal de Justiça, no Tema Repetitivo nº 340 (Recurso Especial nº 1.118.893/MG).

Essa crença era potencializada pelo fato de que o próprio STF, ao enfrentar o tema no passado, possuía precedentes em que afirmava que o tema da superação da coisa julgada da CSLL representava uma ofensa meramente indireta ou reflexa à Constituição [5]. Logo, se para a própria corte constitucional, a controvérsia possuía caráter infraconstitucional, esta apontava indícios que o STJ daria a última palavra sobre o tema.

O artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, que regulamenta a possibilidade de modulação dos efeitos temporais de decisões proferidas pelo STF, prevê que estas sejam moduladas por razões “de segurança jurídica” ou “de excepcional interesse social”.

Em matéria tributária, costuma-se apelar aos danos e aos riscos orçamentários para justificar a existência de “excepcional interesse social” que justifique a modulação de efeitos temporais em favor da Fazenda Pública — sobretudo para restringir uma “corrida ao Poder Judiciário” por contribuintes que buscam a repetição de indébito tributário relativos a valores recolhidos indevidamente após a fixação do entendimento favoráveis às suas pretensões pelo STF —, ainda que de forma criticável, leviana e, muitas vezes, pouco republicana, em razão do hiato de fundamentação das decisões sobre o tema.

De todo modo, não é esse o caso dos Temas nºs 885 e 881 da Repercussão Geral. Isso porque a Fazenda Pública não contava com a arrecadação da CSLL sobre o lucro de alguns poucos contribuintes que obtiveram decisões judiciais transitadas em julgado que lhes garantia o direito de não pagar o referido tributo, seja pela sua baixa relevância financeira, seja porque nem mesmo a União tinha posição firme sobre a superação de coisas julgadas individuais pela fixação de teses em controle concentrado de constitucionalidade — pelo menos não até a edição do Parecer PGFN nº 492/2011, quando firmou seu posicionamento sobre o tema, mesmo que não amparada pela jurisprudência vigente dos tribunais superiores à época.

Assim, analisando o cabimento da modulação dos efeitos temporais sob a perspectiva das razões “de segurança jurídica”, parece haver fundamento suficiente que justifique a adoção da medida em favor da proteção de contribuintes que confiaram no STJ, que havia firmado posição favorável aos contribuintes; que confiaram no STF, quando este afirmava que não enfrentaria o tema sob a perspectiva constitucional; e, sobretudo, que confiaram na proteção constitucional à integridade da coisa julgada individual.

Não fossem esses motivos suficientes para o STF decidir pela modulação temporal dos efeitos da cessação da eficácia de coisas julgadas individuais no caso da CSLL — que deverá ser revisitada por ocasião da interposição e julgamento dos mencionados embargos de declaração —, ainda assim haveria boas razões para admitir que a rejeição inicial da modulação de efeitos promovida no julgamento dos Temas nºs 885 e 881 não é extensível aos demais temas que tem sido objeto de atenção das empresas de auditoria.

Isso porque, de um lado, a manifestação do STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA e 949.297/CE tinha como plano de fundo exclusivamente o caso da CSLL, e, de outro lado, cada caso concreto possui particularidades que devem ser analisadas com base na jurisprudência vigente à época da formação da coisa julgada individual.

Menciona-se, por exemplo, todos os casos em que o STF revisitou tema já enfrentado pelo STJ, tendo revertido o desfecho da decisão desfavoravelmente ao contribuinte, especialmente quando, em momento anterior, aquele mantinha o entendimento de que a matéria envolvida seria infraconstitucional geradora apenas de ofensa reflexa ou indireta à Constituição. Nesse contexto, haveria uma clara surpresa pela mudança repentina da jurisprudência da corte constitucional que justificaria uma modulação particularizada.

Todas essas circunstâncias geram dúvidas relacionadas à própria necessidade (devo?) ou ao momento mais adequado (quando?) de reconhecer passivos tributários decorrentes do julgamento promovido pelo STF e da fixação dos Temas nºs 885 e 881.

Essas dúvidas podem ser somadas ainda ao questionamento sobre o valor e a mensuração (quanto?) destes passivos, uma vez que estes poderiam envolver muitas tributárias e encargos moratórios ainda que as empresas estivessem resguardadas por decisões transitadas em julgado que lhes garantiam o direito de não pagar o principal relacionado ao tributo.

Essa insegurança jurídica tem, inclusive, motivado o Congresso a produzir iniciativas como o Programa Especial de realização Tributária do Fim da Coisa Julgada junto à Secretaria da Receita Federal e à PGFN (Projeto de Lei nº 512/2023), que, se aprovados, permitiriam que empresas afetadas pelo tema aderissem a uma espécie de programa de parcelamento, descontos e anistias.

É nesse cenário que se espera que o reinício do julgamento em plenário físico, determinado pelo pedido de vista formulado pelo ministro Luiz Fux, traga uma nova oportunidade de reapreciação da modulação temporal dos efeitos da decisão, em razão dos efeitos deletérios que esta possa causar no reconhecimento de passivos tributários por contribuintes que confiaram na higidez de sua coisa julgada individual.

Mais do que isso, espera-se que todas as instituições públicas envolvidas no tema da cessação da eficácia da coisa julgada tenham a sensibilidade de esclarecer as diversas repercussões e controvérsias geradas pela decisão, produzindo um ambiente de “jogo limpo”, com menos “apostas” e mais segurança jurídica.

[1] Confira-se: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf/view>

[2] Confira-se: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1>

[3] Confira-se: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/74bc990e-f42f-4c13-913f-0bd392230072/2b2da577-0bd4-e870-396c-bd1c9c40c3c1?origin=1>



[4] Confira-se: https://www.estadao.com.br/economia/empresas-perdas-stf-cobranca-retroativa-tributos/?utm_medium=newsletter&utm_source=salesforce&utm_campaign=economia-negocios&utm_term=20230210&utm_content=

[5] Agravo Regimental em Recursos Extraordinários nº 473.214 e Agravo Regimental em Agravo em Recurso Extraordinário 861.473.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-nov-15/pitman-coutinho-cessacao-dos-efeitos-da-coisa-julgada-e-modulacao-dos-efeitos/>