(Re)pensando os pressupostos para modulação em matéria tributária

Logo após a conclusão do julgamento em que o Supremo Tribunal Federal (STF) permitiu a cessação dos efeitos da coisa julgada tributária nas relações jurídicas de trato continuado (Temas 881 e 885 de Repercussão Geral [1]), em razão de ulterior precedente do tribunal em sentido contrário, o debate nos foros acadêmicos passou a tratar da emblemática questão da modulação de efeitos daquela decisão,

Encerrado o julgamento com o mérito deliberado por 11 votos a 0 no sentido da paralisação automática da eficácia da coisa julgada tributária, os ministros se debruçaram sobre a possibilidade (ou não) de se modular o entendimento pronunciado.

Foi debatido se os efeitos do julgamento deveriam ser aplicados desde 2007 — data em que a lei instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) teria sido declarada constitucional pelo STF na ADI 15-2 — ou se caberia valer-se da modulação de modo a fixá-los a partir da publicação da ata daquela sessão deliberativa. Concluíram, ao final, por diferença de um voto (6 a 5) que não seria a hipótese de modular o julgado. A ausência de modulação de efeitos acarreta, de imediato, a seguinte consequência: para o caso concreto pendente de solução, significa que o precedente da Corte exarado em 2007 na ADI 15-2 declarando válida a CSLL seria apto a produzir efeitos desde então [2].

Além do referido efeito concreto, a corte fixou a seguinte tese no item 2: *"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*". Esse o contexto no qual será abordada a questão da modulação.

A modulação está prevista no artigo 27[3] da Lei 9.868/1999 e no artigo 927, § 3º [4] do CPC. A previsão constante da Lei 9.868/1999 refere-se à modulação "clássica", aplicada em hipótese de declaração de inconstitucionalidade da lei, quando o desfazimento de relações jurídicas formadas na sua vigência ocasionará um estado de coisas mais inconstitucional do que a sua manutenção naquele período; já a determinada no CPC, impropriamente denominada "modulação" [5], aplica-se quando houver alteração de jurisprudência com modificação da orientação firmada até então. Muito embora submetidas a regimes jurídicos diversos, ambas apresentam fio condutor comum: a segurança jurídica pautada na confiança dos julgamentos de cúpula do Poder Judiciário.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Nos *leading cases* da coisa julgada em relações de trato continuado, os debates sobre a modulação de efeitos se limitaram à eficácia da constitucionalidade da CSLL no caso concreto. Os ministros discutiram se outros julgados da Suprema Corte, a exemplo dos temas 494 (RE 596.663/RJ [6]) e 733 (RE 730.462/SP [7]), cujos acórdãos foram publicados em 2014 e 2015 e que não trataram de matéria tributária, teriam minado esse estado de confiabilidade, de modo que a cessação dos efeitos da coisa julgada da CSLL retroagiria ao ano de 2007. Não se considerou, quando do julgamento dos *leading case* s, se havia confiança produzida pelo precedente do STJ (REsp 1.118.893/MG [8]), tampouco o fato de o STF, até 2016 (inclusive no próprio tema 885), compreender que essa questão teria natureza infraconstitucional, não conhecendo dos recursos extraordinários.

Como já foi mencionado, a questão do presente texto diz respeito ao debate em torno da modulação, mesmo após a finalização do julgamento pelo STF, que passou a se centrar, parece-nos, em uma questão subjetiva e limitada a apenas uma das consequências práticas da decisão, especificamente aquela voltada ao caso concreto em discussão (CSLL), muito embora, em se tratando de precedente firmado sob o rito da repercussão geral, a tese fixada ultrapasse os limites subjetivos da lide e alcance situações outras (esse o fim pretendido dos julgamentos com efeitos transubjetivos).

Aqueles que endossam a posição da Suprema Corte no sentido de não modular seu julgado, limitando à análise da CSLL, sustentam que os contribuintes "já sabiam" que deveriam se submeter à exação desde 2007 (mesmo que aquela decisão da ADI 15-2 não tivesse estipulado este efeito expressamente).

Já os que não se filiam a tal corrente, também limitados à hipótese específica da CSLL, afirmam que se trata apenas de juízo de previsibilidade, isto é, quando muito, os contribuintes detentores da coisa julgada poderiam "supor" o rompimento de seus efeitos, pois ainda se aguardava a decisão dos Temas 881 e 885.

Em nossa opinião, mesmo diante de um precedente contrário do STF, como o da referida ADI 15-2 (CSLL), por exemplo, no máximo, poder-se-ia cogitar que o Fisco deveria manejar ação rescisória (ou revisional) para cessar os respectivos efeitos e passar a cobrar o tributo, tendo em vista que foi a primeira vez que o STF expressamente julgou o tema.

De um lado, o mero juízo preditivo ou a certeza reduzida ao "já sabiam" não têm força para regrar as relações jurídico-tributárias. De outro, em qualquer caso, a modulação de efeitos da tese de repercussão geral fixada na ocasião deve ser avaliada à luz de todos os potenciais impactos da decisão, e não apenas dos elementos concretos que justificariam ou não a modulação na hipótese da CSLL.

Assim, nossa sugestão é de que o debate a esse respeito seja dirigido para a construção de quais seriam os pressupostos objetivos a denotar ausência de surpresa naquele contexto.

Um exemplo de critério objetivo aplicável no âmbito tributário seria o de que, inexistente o dever jurídico de constituição de provisão dos valores acobertados pela decisão transitada em julgado no tema apreciado, de acordo com os pronunciamentos técnico-contábeis emitidos pelos órgãos responsáveis, há confiança a ser protegida.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Como antes apontado, o escopo deste artigo não é rediscutir a modulação de efeitos nos Temas 881 e 885, mas alertar para a necessidade de os pressupostos de utilização deste instrumento no âmbito tributário serem (re)pensados pela comunidade jurídica, no sentido de dar-lhe contornos mais objetivos para que se alcance aquilo a que os pronunciamentos transubjetivos vinculantes se destinam: garantir confiabilidade e calculabilidade nos atos passados, presentes e futuros emanados pelo Poder Judiciário quando está em xeque a exigência de tributos.

Independentemente da discussão em torno da modulação, entendemos que a aplicação da tese fixada nos julgamentos dos Temas 881 e 885 em relação à CSLL é viciada por ser retroativa, pois agregou critério antes não previsto na decisão da ADI 15-2 ao fazer cessar os efeitos da coisa julgada de forma imediata, em nítida violação ao próprio item 2, que determina que tal paralisação de efeitos não se dê de modo retroativo.

[1] O Tema 881 diz respeito aos *"limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado"*. O Tema 885 trata sobre os *"efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado"*.

[2] Há que se aguardar a publicação dos acórdãos para verificar o termo inicial da aplicação da anterioridade.

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

[4] Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(..)

§ 3º. Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica

[5] A "modulação" de efeitos decorrente da virada jurisprudencial tem sido denominada pela doutrina como “superação para frente de precedente”.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

[6] Neste caso, o STF julgou como as alterações de fato ou de direito afetam o silogismo da sentença nas relações jurídicas de trato continuado (sem referir-se à matéria tributária).

[7] O RE mencionado sequer tratou do efeito de precedente contrário da Corte nas relações jurídicas de trato continuado (além do mais, tratava-se de fato envolvendo honorários advocatícios).

[8] O STJ compreendeu que decisão superveniente do STF não tem o condão de impactar a coisa julgada formada nas relações jurídicas de trato continuado em matéria tributária.

Date Created
16/04/2023

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.