

A coisa julgada tributária entre modulação e irretroatividade

Retorno a um tema que está causando forte impacto no mercado e acirrados debates doutrinários, conforme expus na [coluna](#) da semana passada, na qual tracei os contornos da coisa julgada tributária após o julgamento dos Temas 885 (RE 955.227, relator ministro Barroso) e 881 (RE 949.297, relator ministro Fachin) em sede de Repercussão Geral (RG), realizado pelo STF dia 8/2/2023, cujo acórdão



Fernando Facury Scaff
professor e tributarista

Durante a semana muito barulho foi feito acerca do assunto, motivo pelo

qual decidi retornar ao tema para destacar alguns pontos que me parecem estar turvando o debate, sem me afastar um milímetro do que antes expus. Tentarei ser didático, o que me leva a deixar de lado a erudição.

Um dos aspectos mais controversos diz respeito à inexistência de *modulação* da decisão, *em paralelo* com a *irretroatividade* da cobrança dos tributos, expressamente mencionada no *item 2* da *Tese* aprovada, que transcrevo para facilitar: "*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*".

Modular implica em fixar a data de início de validade daquele julgamento, o que pode ser estabelecido para uma data *futura* ou determinado para uma data *passada*, conforme permitido pelo Artigo 27 da Lei 6.898/99. Observe-se que se trata de uma *prerrogativa* do STF, não aplicável para todo e qualquer órgão judicial.



Foram julgadas *Teses* afetadas ao mecanismo processual da *Repercussão Geral*. Não se tratava de uma análise direta e imediata sobre os dois casos específicos, a despeito de estarem *afetados* aos *Temas* propostos. O instituto da RG visa uniformizar entendimentos que envolvem o controle difuso de constitucionalidade, passando a decisão (Tese) "a ser aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito" (artigo 987, §2º, CPC). Desse modo, primeiro se julga a *Tese*, e, após, se a aplica aos casos concretos. Nessa linha, o CPC permite que haja o julgamento da RG, mesmo tendo havido a *desistência* do recurso extraordinário (artigo 998, parágrafo único).

No julgamento da *Tese* não houve modulação, devendo o julgamento valer *a partir de sua conclusão*, isto é, rege-se pela regra geral do efeito *prospectivo* (a partir do *presente*), nem em data estabelecida no *passado*, nem a partir de *data futura*. Assim, neste caso, o efeito da decisão deve ser aplicado *doravante*, com dois aspectos extremamente relevantes estabelecidos pela *primeira vez* pelo STF nesse julgamento, pois: (1) foi decidido que as decisões em controle concentrado e em RG devem prevalecer sobre decisões anteriores transitadas em julgado em controle difuso, que lhe sejam contrárias, e (2) tornou prescindível a exigência de ação rescisória para desfazer "os efeitos temporais" da coisa julgada anterior.

Apenas para exercitar a imaginação, suponhamos que o STF tivesse modulado para o *passado*, por exemplo, para o ano de 2007. Nesse caso, todas as decisões que tivessem sido adotadas a partir de 2007 seriam alcançadas pela modulação estabelecida em 2023. Porém o STF *não modulou para o passado*.

Mantendo o exercício imaginativo, suponhamos que o STF tivesse modulado para o *futuro*, por exemplo, para o ano de 2030. Só a partir dessa data *futura* é que haveria a aplicação dos efeitos do julgamento realizado em 2023. Assim, permaneceria sendo exigida a ação rescisória para desfazer a coisa julgada até chegarmos ao ano de 2030. Porém o STF também *não modulou para o futuro*.

Logo, respeitando entendimentos diversos, *modular* essa decisão será criar mais confusão, seja para o passado, seja para o futuro.

Passemos ao outro tópico, que diz respeito à *irretroatividade* expressamente grafada no texto aprovado, correlacionando-a à *inexistência* de modulação.

Válida a decisão do STF *desde já*, pois *não modulada* (registre-se: falta publicar o acórdão, o que ainda não ocorreu, e ele transitar em julgado), a cobrança dos tributos em desacordo com o que foi decidido *já jamais poderá retroagir*. É expresso o texto da Tese aprovada: "respeitadas a irretroatividade, ..."

Logo, a decisão do STF nas Teses 881 e 885, afetadas ao regime da RG, *não* foram moduladas e *não* geram a possibilidade de cobrança *retroativa* de tributos.

Isto posto, passemos então à aplicação das Teses ao caso concreto da CSLL.



Duas empresas foram autuadas pela Receita Federal e se defenderam demonstrando que tinham desde 1992 decisão transitada em julgado para não pagar essa contribuição, obtida através de controle difuso de constitucionalidade. Ocorre que o STF, em 2007, através de controle concentrado (ADI 15), decidiu que esse tributo era devido.

Cabe a pergunta: o controle concentrado se sobrepõe à coisa julgada proferida em controle difuso? A resposta positiva só foi proferida em 2023, no julgamento das Teses 881 e 885, em RG. Logo, *a decisão de 2023 não pode retroagir a 2007* em razão de que *não* foi modulada para o passado e foi *vedada* a cobrança retroativa de tributos.

Façamos um exercício para ver se essa hipótese se confirma, caso mantida essa interpretação (o que faço antes mesmo de ser publicado o acórdão, o que pode me levar a outros caminhos). Está ocorrendo um debate judicial sobre as alíquotas do Pis e da Cofins sobre receitas financeiras (Decreto nº 11.322, de 30/12/2022, que reduziu as alíquotas, revogado pelo Decreto nº 11.374, de 2/1/2023). Já existem liminares concedidas por todo o país em favor dos contribuintes. A União propôs a ADC 84 para que o STF declare constitucional o decreto revogatório, sem que tenha produzido efeito o que reduziu as alíquotas. Suponhamos que esta ADC venha a ser julgada pelo STF a favor da União no ano de 2030, e que já existam decisões transitadas em julgado em controle difuso a favor dos contribuintes. Qual o resultado previsto? Que as decisões transitadas em julgado a favor do contribuinte terão seus efeitos temporais cessados, prevalecendo automaticamente a decisão proferida na ADC, em controle concentrado — aplicando diretamente a Tese 881 e 885. Mesmo neste caso, *não* haverá cobrança retroativa de tributos.

O que se depreende do exemplo acima? Que uma coisa é a *Tese* e outra é sua aplicação ao caso concreto, inclusive aos que virão a ocorrer *doravante*.

Essa conclusão afasta o alegado passivo tributário das empresas com a CSLL, fruto da ADI 15, seja no montante de principal, juros ou multas. E torna desnecessário discutir o Projeto de Lei já apresentado pelos deputados Gilson Marques, Adriana Ventura e Marcel van Hattem, inadequadamente intitulado "Programa Especial de Regularização Tributária do Fim da Coisa Julgada junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional". Dá a falsa impressão de que o instituto da coisa julgada acabou no Brasil, quando, na realidade, o STF pretendeu *articular* e *harmonizar* os dois sistemas de controle de constitucionalidade, com vistas à isonomia concorrencial, sem a criação de passivos tributários. Repito: esta análise ocorre *antes* da publicação do acórdão.

Enfim, retornando ao texto que publiquei semana passada, é necessário aguardar a publicação do acórdão do julgamento realizado em 8/2/23 para confirmar essa interpretação preliminar. Todavia, com base no que já foi divulgado, penso que não há passivo a ser discutido pelas empresas acerca de CSLL, pois a *aplicação* feita pelo STF aos dois RE (*casos concretos*) conflita com a própria *decisão* do STF na *Tese* aprovada (Temas 885 e 881).

Date Created

20/02/2023