

RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA E A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS NO *LEADING CASE* CONSTANTE DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR

RELATIVIZATION OF THE RES JUDICATA AND THE POSSIBILITY OF ITS EFFECT MODULATION ON THE LEADING CASE IN THE TRIAL OF THE EXTRAORDINARY APPEAL NO. 574.706/PR

Bruno Nogueira Rebouças¹

Orlando Frutuoso Dalcin²

RESUMO: A coisa julgada pode ser relativizada, dependendo de circunstâncias processuais e da condução dos processos pelos tribunais, especialmente nos casos de decisões com modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, levando-se em consideração as consequências que podem haver para terceiros, inclusive nos casos que impliquem em precedentes vinculativos. Nesse contexto, o objeto do presente trabalho é mensurar tal repercussão sobre os processos de certa forma vinculados ao do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR.

Palavras-chave: Coisa Julgada. Devido processo. Recursos. Modulação de efeitos.

ABSTRACT: The res judicata could be mitigated or harmed depending on the conduction of the lawsuits by the courts specially in decisions with Modulation effects by the Supreme Federal Court and the consequences that may have for third parties in cases with erga omnes effects. The object of the present work is to measure such repercussion on the processes in a certain way linked to the judgment of Extraordinary Appeal No. 574.706 / PR.

Keywords: Res judicata. Due Process. Judicial Review. Modulation effects.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Dos Aspectos atrelados ao mérito e à preservação da coisa julgada e o Recurso Extraordinário 574.706/PR. 1.1 Considerações preliminares. 1.2 A afetação de tema como Repercussão Geral. 1.3 A Coisa Julgada, a Repercussão Geral e o Recurso Extraordinário 574.706/PR. 2 Dos efeitos da decisão

¹ Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV-SP, Pós-graduado em Direito Tributário pela PUC-MG e MBA em Gestão Tributária pela USP. Advogado em São Paulo. rebbruno@gmail.com

² Advogado, graduado em direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Pós-graduado na Especialização em direito tributário da Universidade de São Paulo (USP). orlando_dalcin@yahoo.com.br

judicial que reconhece o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. 3 Não cabimento e improbabilidade da modulação de efeitos do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal. 5 Conclusão. 6 Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo se presta a tecer observações e reflexões sobre como as circunstâncias fáticas, especialmente em relação ao tempo de curso do processo judicial, inclusive em âmbito de apreciação por parte dos Tribunais Superiores, podem relativizar, de modo direto ou indireto, a importância e o conteúdo da coisa julgada, assim como quais são os reflexos advindos da modulação de efeitos em caso de decisão nesse sentido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre tais processos.

Como bem ponderou Teori Zavascki, *A eficácia das sentenças, ou seja, a sua aptidão para produzir efeitos, tema já reconhecidamente complexo na processualística comum, ganha contornos ainda mais instigantes no âmbito da jurisdição constitucional.*³

Tais considerações decorrem, em especial, da observância empírica de casos julgados recentemente, ou mesmo ainda em tramitação, cujas consequências repercutem em diversos litígios que vem sendo julgados nos últimos anos em matéria tributária, dada à relevância, do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassam os interesses subjetivos dos processos em comento, razão pela qual da ênfase atribuída pelo presente trabalho aos casos com reconhecimento da Repercussão Geral das matérias ali discutidas.

A coisa julgada assim como a modulação de efeitos de decisão pelo STF são institutos fundamentais para a segurança jurídica e sua erosão não deve passar despercebida pelos intérpretes e aplicadores do Direito, sob pena de se colocar em risco toda a integridade do ordenamento jurídico, como se passa a demonstrar em maiores detalhes.

1 Dos Aspectos atrelados ao mérito e à preservação da coisa julgada e o Recurso Extraordinário 574.706/PR

³ ZAVASCKI, Teori. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 27.

1.1. Considerações preliminares

A coisa julgada é um instituto de direito processual civil que tem como um de seus objetivos a preservação da segurança jurídica, buscando, assim, a pacificação social por meio da proteção daquilo que o Poder Judiciário tenha decidido de modo definitivo. Neste sentido, a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, veiculada por meio do Decreto-Lei n.º 4.657/1942, define que:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (...)

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso. [grifo nosso]

Ainda neste tocante, o Código de Processo Civil, instituído a partir da Lei n.º 13.105/2015, denomina como coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso⁴.

Referido instituto é objeto de análise da doutrina que o verifica manifestado em mais de uma espécie, a saber, (i) a coisa julgada material, (ii) a coisa julgada formal, (iii) a coisa julgada sobre questão prejudicial e (iv) a coisa julgada sobre tutela antecipada antecedente⁵. O objeto de nossos comentários aqui se adstringe unicamente à coisa julgada material e à sua preservação frente a entendimentos emanados de decisões proferidas pela Corte Constitucional.

Após analisar mais de um conceito do que venha a ser considerado como coisa julgada material, Ovídio Batista e Flavio Luiz Gomes assim lecionam:

Divergindo das duas posições, porém sem desprezá-las inteiramente, podemos conceituar a coisa julgada como “a qualidade que torna indiscutível o efeito declaratório da sentença, uma vez exauridos os recursos com que os interessados poderiam atacá-la.” Essa definição, a nosso ver superior, limita a coisa julgada apenas ao efeito declaratório, ponto em que fica fiel à doutrina clássica.⁶

⁴ Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

⁵ Sobre o tema vide em: CONSULTOR JURÍDICO. “As quatro espécies de coisa julgada disciplinadas pelo novo CPC.” Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-20/luiz-eduardo-mourao-quatro-especies-coisa-julgada-cpc> Acesso em 9 nov. 2020.

⁶ SILVA, Ovídio A. Batista da. GOMES, Fábio Luiz. **Teoria geral do processo civil**. 4ª ed.

Em apertada síntese, quando tratamos da coisa julgada no contexto do presente estudo, temos em mente um instituto consagrado na doutrina e na própria Lei, que tem como principal intuito assegurar estabilidade à tutela jurisdicional e evitar a perenização dos conflitos.

Tal conceito será importante para dar-se seguimento ao tema, notadamente a partir do próximo tópico, em que se deve tratar da afetação do um determinado tema objeto de discussão, por parte do STF, com a denominada Repercussão Geral.

1.2. A afetação de tema como Repercussão Geral

O ordenamento jurídico brasileiro adota um controle de constitucionalidade atípico se comparado hoje com a maioria dos países; pois recepciona, de modo híbrido, aquilo que se denomina de controle difuso de constitucionalidade, tradicionalmente originário da cultura anglo-saxã, combinando-o com o controle concentrado de constitucionalidade, este exercido exclusivamente por parte do STF⁷.

Esse hibridismo uma das razões que leva o STF, admitidamente, por seus membros, a possuir em suas atribuições um volume excessivo de processos⁸.

De acordo com o balanço do STF de 2019, o tribunal encerrou o ano com 30.662 (trinta mil, seiscentos e sessenta e dois mil) processos pendentes de julgamento⁹. Ainda que seja louvável a redução do “estoque” de processos no tribunal, de 20,7% no ano em referência, é de se questionar qual a viabilidade de julgamentos em tamanha quantidade pela Corte Constitucional e quais as consequências de uma prestação jurisdicional eventualmente intempestiva.

Nesse contexto, o tema do excesso de litígios no Brasil é objeto de discussão

São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 325

⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). “Modelo híbrido de controle de constitucionalidade garante mais celeridade à Justiça brasileira.” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=115824> Acesso em: 8 nov. 2020.

⁸ CONSULTOR JURÍDICO. “Em artigo, Barroso defende papel “iluminista” do Supremo.” Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-23/artigo-barroso-defende-papel-iluminista-stf> Acesso em: 30 out. 2020.

⁹ Idem. “STF fecha 2019 com acervo de 30,6 mil processos, redução anual de 20,7%” Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-17/stf-fecha-2019-306-mil-processos-20-2018> Acesso em: 28 out. 2020.

e atenção há anos, ao passo que muito se avançou para sua redução e abreviamento.

Um dos avanços recentes mais importantes foi a consagração da Repercussão Geral no Código de Processo Civil de 2015:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (...)

§ 9º O recurso que tiver a repercussão geral reconhecida deverá ser julgado no prazo de 1 (um) ano e terá preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. [grifo nosso]

Vale mencionar que o mesmo artigo, em seu parágrafo 9º, prevê a preferência do processo afetado pela Repercussão Geral em detrimento dos demais feitos, por um ano, de modo a se evitar, assim, que haja decisões destoantes daquela a ser ainda preferida pelo STF e, sede de controle de constitucionalidade, referenciando tema que possua a necessária relevância do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, isto é, que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

Nesse sentido, passa-se a perquirir acerca da relação existente entre coisa julgada, Repercussão Geral e qual a relação de tais aspectos com o julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR.

1.3.A Coisa Julgada, a Repercussão Geral e o Recurso Extraordinário 574.706/PR

Não é objeto do presente abordar em maior profundidade a questão de direito material contida no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR pelo STF, mas uma breve noção do mérito se faz necessária para a abordagem do tema que ora comentamos. Afinal, como será constatado a seguir, trata-se de situação processual *sui generis*, com desfecho ainda incerto e possibilidade de ofensa à dita coisa julgada material.

O cerne da lide é constituído pela constitucionalidade ou não da consideração

do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), de competência estadual, como parte da receita de uma empresa e, conseqüentemente, como parte constante da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, ambas de competência federal.

Este caso se torna emblemático por uma série de razões, das quais vale destacar duas. A primeira é a evidente relevância da questão do ponto de vista econômico; pois, segundo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o tema significa um valor em disputa de R\$ 229 (duzentos e vinte e nove bilhões de reais) entre União Federal e Contribuintes¹⁰; e o segundo diz respeito à condução e ao impulso processual do caso.

Esse processo foi autuado no STF em dezembro de 2007¹¹, teve sua Repercussão Geral reconhecida em abril de 2008, para ter sua sessão de julgamento concluída apenas março de 2017, longínquos 9 (nove) anos depois do reconhecimento da sua Repercussão Geral. De modo também atípico, a publicação do acórdão se deu apenas em outubro de 2017, mantendo muita incerteza para as partes e para toda a sociedade acerca de quais os exatos termos da decisão e qual seriam as conseqüências para os contribuintes envolvidos.

Vale mencionar que, no tocante a matéria tributária, é recorrente que a temas constitucionais seja reconhecida a sua Repercussão Geral, dado que a isonomia entre contribuintes deve ser preservada e o controle de constitucionalidade difuso poderia, até mesmo, no limite, ofender a livre iniciativa consagrada constitucionalmente em conformidade com o artigo 170 da Constituição Federal.

Quando do julgamento da matéria, a Excelsa Corte sintetizou o *decisium* na seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se

¹⁰ JORNAL VALOR ECONÔMICO. “Derrotas em processos tributários podem custar R\$ 1,1 trilhão à União” Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/12/22/derrotas-em-processos-tributarios-podem-custar-r-11-trilhao-a-uniao.ghtml> Acesso em: 15 out. 2020.

¹¹ Note a linha do tempo delineada leva em consideração apenas a tramitação no STF, desconsiderando os anos anteriores nos quais o processo percorreu as instâncias inferiores.

cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atender ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. **O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.** 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. **Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** [grifos nossos]

Como pode se depreender da ementa do referido julgado, o Recurso Extraordinário do contribuinte foi acolhido e a decisão de mérito deveria ter sido suficiente para a aplicação do conteúdo ao caso concreto e também a todos os contribuintes que tiveram seus processos judiciais suspensos em razão da afetação do Recurso Extraordinário 574.706/PR.

Ocorre que, a exemplo de outros tantos casos, houve a oposição de Embargos de Declaração pela PGFN, arguindo que, entre outros pontos que não serão objeto de reflexão no presente momento, haveria obscuridade na decisão, por não definir claramente o *quantum* aplicável, em outras palavras como identificar o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS. Segundo a PGFN o valor a ser excluído deveria considerar o ICMS efetivamente pago, ou seja, o valor líquido obtido da subtração do ICMS destacado em nota fiscal nas vendas de mercadorias pelos créditos registrados quando da aquisição de tais mercadorias pelos contribuintes. Em contraminuta aos Embargos o Contribuinte sustentou posição diametralmente oposta, defendendo a posição de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS seria aquele que efetivamente compôs a base de cálculo das contribuições (faturamento) e conseqüentemente seria identificado por meio dos destaques em notas fiscais de vendas.

À primeira vista, tal ponto pode parecer unicamente uma tecnicidade ou

preciosismo, mas sua relevância é tremenda para o deslinde do caso, na medida em que, em algumas situações, a aplicação das diferentes posições pode significar a existência ou não indébito tributário a recuperar pelo contribuinte¹².

Verifique-se, ainda, os referidos Embargos de Declaração foram recentemente apreciados pelo STF, salvaguardando aqueles que ingressaram com demandas judiciais antes do julgamento realizado pela Excelsa Corte em 2017.

Contudo, dado que – ao menos em tese – o mérito da decisão haveria sido resolvido no julgamento de março de 2017, diversos desembargadores dos Tribunais Regionais Federais entenderam que materialmente já haveria coisa julgada material em favor dos contribuintes e antes mesmo da conclusão do *leading case* deram seguimento ao impulso processual, afastando a suspensão dos casos que tramitavam em primeira e segunda instâncias¹³.

Até o momento, há diversos processos que nem mesmo foram remetidos ao STF, mas que já possuem sua certidão de trânsito em julgado e estão sendo efetivamente restituídos ou compensados pelos contribuintes ou mesmo em alguns casos tendo suas decisões como fundamento de precatórios contra a fazenda nacional. Nesses casos, de modo geral, contribuintes adotaram aquela mesma posição já daquela defendida no âmbito do *leading case*, ou seja, sustentando a necessidade de exclusão do ICMS **destacado** em nota fiscal da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

A inércia acerca do julgamento dos embargos de declaração opostos pela PGFN gerou ainda mais consequências, na medida em que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) se viu diante de pedidos de restituição e compensação dos valores discutidos em tais processos e, no silêncio do STF, assim como diante desse fato editou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018 na

¹² Por exemplo, podemos considerar empresas que possuam saldos credores de ICMS. Nestes casos, temos que a subtração dos débitos nas vendas pelos créditos de entrada resultará em valor positivo. Isto não necessariamente significa a inexistência de afetação do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS mas significaria haver valor nenhum a restituir nos termos da posição sustentada pela PGFN.

¹³ Exemplificativamente podemos destacar a matéria do periódico valor econômico sobre o tema, mas é notório àqueles que militam na área a existência de inúmeros casos em situação análoga: JORNAL VALOR ECONÔMICO. “TRF retira ICMS destacado na nota do cálculo do PIS/COFINS”. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/09/30/trf-retira-icms-destacado-na-nota-do-calculo-do-pis-cofins.ghtml> Acessado em: 30 set. 2020.

qual manifestara seu entendimento sobre o julgamento (na época, ainda em curso) do STF no Recurso Extraordinário 574.706/PR:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) **o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal; (...)** [Grifos nossos]

Como introduzido, a definição sobre o valor de ICMS a ser excluído como o *valor mensal do ICMS a recolher* foi objeto de disputa nos Embargos de Declaração constantes do *leading case*; mas, dado que diversos contribuintes possuem decisões transitadas em julgado sobre o tema, a SRFB entendeu por bem se posicionar nos termos acima¹⁴.

Por fim, ainda, antes do julgamento do tema pela Suprema Corte, o contribuinte apresentou memoriais nos quais discorreu sobre o tema, apresentando robusto parecer assinado pela anteriormente Exma. Ministra do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Eliana Calmon e, de modo inusitado, apresentou uma proposta de resolução do tema ao plenário no STF.

Segundo o contribuinte, tanto a posição fazendária quanto a sustentada na contraminuta aos Embargos de Declaração seriam prejudiciais a alguma das partes e, nesse contexto, propôs algo intermediário. Destaque-se a seguir trecho dos

¹⁴ Em comentário lateral, vale mencionar que a rigor a utilização da expressão valor de ICMS a recolher traz à baila uma terceira vertente à discussão, na medida em que contribuintes sustentam possuir direito baseado nos valores de ICMS destacados em nota fiscal e PGFN no valor destacado subtraído do valor de créditos de ICMS quando das entradas dos produtos. Em decorrência de particularidades do ICMS, tais como créditos presumidos, créditos de ativo imobilizado, reduções de débitos, dilações e diferimentos de ICMS, nem sempre o valor a recolher de ICMS é o mesmo que o valor destacado subtraído do valor de créditos de ICMS quando das entradas dos produtos. Não vem ao caso explorar esta questão em detalhe, mas vale o registro de que se trata de um tema equívoco.

referidos memoriais:

Quadro 1. Situação atual: O voto hoje. Base de apuração do valor a devolver é igual ao ICMS destacado. Lesa o Fisco.

Quadro 2. Situação proposta pela Fazenda em sede de Embargos. Base de apuração do valor a devolver é igual ao ICMS recolhido. Lesa o contribuinte.

Quadro 3. **Situação proposta.**

Base de apuração do valor a devolver é igual a aplicação plena dos conceitos da não cumulatividade, ICMS destacado diminuído dos ICMS dos insumos sujeitos ao pagamento das contribuições, conceito adotado na Constituição no artigo 195, § 12º. Garante a justiça nos montantes devolvidos que equivalerão aos montantes recebidos pela fazenda e serão devolvidos na proporção exata a cada elo da cadeia. [Grifo nosso]

Referidos memoriais ainda servem de reflexão, mesmo depois do julgamento dos Embargos por parte do STF, tendo em vista vários pontos que ficaram em aberto, mesmo após o recente julgamento realizado pela Excelsa Corte que estabeleceu os parâmetros para a modulação de efeitos da decisão proferida ainda em 2017.

2 Dos efeitos da decisão judicial que reconhece o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Adicionalmente, vale perquirir acerca dos efeitos jurídicos que devem ser atribuídos às decisões judiciais que tiveram a oportunidade de reconhecer o direito de determinadas empresas em poder excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em sua apuração, determinando à parte demandante a viabilidade do exercício do seu direito de se creditar dos valores indevidamente recolhidos em relação a períodos passados, retroagindo sua contagem a partir da propositura da ação judicial, o que pode ser feito, inclusive e a depender do pleito da demanda, por meio de compensação dos referidos créditos com tributos recolhidos pela Secretária da Receita Federal do Brasil.

Em outras palavras, independentemente da existência de modulação dos efeitos da decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em que o acórdão veio a reconhecer o direito de exclusão dos valores referentes ao ICMS integrante da base de cálculo do PIS e da COFINS, não se pode ignorar que, no caso

concreto das empresas que obtiveram provimento judicial favorável em caráter definitivo, os efeitos da decisão que veio a reconhecer em particular esse direito retroagem, como regra geral, aos últimos 5 (cinco) anos, até para assegurar o direito daquele contribuinte que já havia enfrentado a questão de fundo anteriormente mesmo à data de 15 de março de 2017, em que se proferiu acórdão do Supremo.

Em resumo, a inclusão do imposto estadual na base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser considerada indevida de forma retroativa, isto é, o efeito gerado *inter partes* deve, nesses particulares casos, deveria ser tratado como *ex tunc*, considerando o prazo de 5 (cinco) anos para a repetição do indébito tributário estabelecido a partir do artigo 168 do Código Tributário Nacional.

Esse cenário, como afirmado, desconsidera ou, ao menos, relativiza a importância atrelada à modulação de efeitos acatada pelo Excelso Tribunal no que diz respeito à matéria, assim como seus reflexos sobre os processos já anteriormente julgados, de forma que devem ser analisadas e aprofundadas as suas particularidades, notadamente em respeito à coisa julgada material, como se passa a detalhar a partir de então.

3 Limites à modulação de efeitos no julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal

A regra geral, e que foi herdada da legislação norte-americana, em relação ao nosso regime jurídico de controle de constitucionalidade refere-se à teoria da nulidade do ato reputado inconstitucional. Isso quer dizer que, silente o tribunal acerca da questão relativa aos efeitos de determinada decisão que repute inválida, por ser inconstitucional, os efeitos devem se dar de forma retroativa, isto é, os efeitos são reputados como *ex tunc*.

O artigo 27 da Lei nº 9.868, de 1999, hoje de incontestada aplicação aos casos que envolvem também o controle incidental de normas infraconstitucionais ou atos normativos, vincula a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão que julgar inconstitucional tais espécies normativas, estando a modulação vinculada, necessariamente, às “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.”

Com base nisso, foram diversas as situações que começaram a ensejar a modulação de efeitos por parte do STF, tanto em âmbito de controle concentrado como difuso de constitucionalidade, nitidamente em matérias relacionadas à temática da guerra fiscal, em decorrência dos incentivos e benefícios fiscais reputados como ‘unilaterais’¹⁵, em que se tentou preservar a presunção de legalidade das normas para o contribuinte, antes da sua invalidação pela Excelsa Corte.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.796, julgada em 2017 – para não citar várias outras no mesmo sentido – e que tratou da temática da guerra fiscal, o STF estabeleceu nessa oportunidade que *Há, portanto, razões de segurança jurídica e de interesse social a justificar a modulação dos efeitos no caso em exame para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento.* [Grifo nosso]

Por seu turno, no julgamento da ADI n.º 2.663, também de 2017, o Supremo decidiu que: *Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento* (art. 27 da Lei nº 9.868/99). [Grifo nosso]

Mais recente decisão do Supremo, referente à necessidade de Lei Complementar para a instituição do novo Diferencial de Alíquotas (DIFAL) referente ao ICMS no contexto da Emenda constitucional nº 87/2015, determinou que, para aqueles que não haviam ingressado com demanda judicial, para que passe a ter eficácia apenas para o futuro, dando prazo para o advento e edição da referida Lei Complementar¹⁶, ao passo que a decisão não deverá produzir efeitos até final de 2021.

Como regra geral, quando se trata de modular os efeitos *ex nunc*, o Supremo vem estabelecendo que a decisão produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento¹⁷, que não se confunde com a publicação eletrônica do próprio

¹⁵ Ações Diretas de Constitucionalidade nº 4.481 (Rel. Min Roberto Barroso, 2015), 3.794 (Rel. Min Roberto Barroso, 2014), 3.796 (Rel. Min Gilmar Mendes, 2017) e 2.663 (Rel. Min. Luiz Fux, 2017).

¹⁶ O Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093) fixou a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais".

¹⁷ Há situações específicas em que a data para a produção dos efeitos ditos *ex nunc* não foi

acórdão do tribunal.

Entretanto, uma análise detida da jurisprudência do STF, em casos tributários que foram considerados de relevante repercussão econômica, deixa patente que o Excelso Tribunal, definitivamente, não vem considerando que o impacto de 'caixa' do contribuinte ou impacto no orçamentário do governo configurem situação que preencha o requisito imposto pelo artigo 27 da Lei nº 9.868/99, relacionado às razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

A título de exemplo, pode-se citar o RE nº 559.937, no qual se julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS-Importação.

Nesse caso em particular, pela via dos Embargos de Declaração e em sustentação oral, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) requereu expressamente a modulação dos efeitos da decisão de forma prospectiva, para alcançar apenas as situações ocorridas após o julgamento do STF, cuja fundamentação de seu pedido se deu apenas no impacto financeiro da decisão para a União Federal, ou seja, de forma a afetar os cofres públicos, *tendo em vista os valores que giram em torno de **34 bilhões de reais que atingirão os cofres da seguridade social*** [grifo nosso], como argumentou o Procurador da Fazenda Nacional.

De forma unânime, sem qualquer divergência, esse pedido foi terminantemente rejeitado pelos Ministros do STF. Vale reproduzir um trecho do voto do Ministro Relator:

A pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é, no entanto, medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco. **A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do**

a da publicação da Ata de julgamento, mas momento diverso, como, por exemplo, da data da sessão de julgamento, como ocorreu no RE n. 560.626/RS, em que se estabeleceu o seguinte: "O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, **esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente)**. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12.06.2008."

excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida. Note-se que modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.[Grifo nosso]¹⁸

Confirmou-se que a *mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida.*¹⁹

No mesmo sentido, pode-se constatar a rejeição de modulação de efeitos da decisão, por mero fato de impacto econômico e financeiro, no RE nº 363.852/MG.

Outro caso chamou a atenção, no RE nº 556.664/RS, muito embora o STF tenha reconhecido o efeito *ex nunc* da decisão, quando provocado, declarando inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, por considerar ocorrer caso excepcional de impacto e segurança jurídica, na decisão de modulação fez questão de ressaltar, dentro da lógica jurídica do controle de constitucionalidade por via de exceção, os direitos daqueles contribuintes que tinham ajuizado suas demandas judiciais antes do julgamento do Pleno do Supremo.

Como consta da referida decisão:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, **tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese**; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, **com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.** (...) No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. (...) Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n.º 1. 569 e dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, *ex nunc*, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento. [Grifos nossos]

Confirmando esse entendimento, o STF, no julgamento constante do RE nº

¹⁸ Emb. Decl. no RE. nº 559.937/MG.

¹⁹ Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 559.937/MG.

593.849/MG, em que se reconheceu o direito à restituição da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real do ICMS no regime de substituição tributária, foram expressamente ressalvados os direitos vinculados às ações anteriores ao referido julgamento, até porque se se admitisse o contrário, seria como que se negasse o próprio acesso a Poder Judiciário, garantia insculpida no art. 5º da Constituição Federal.

Vale ressaltar, nesse particular ponto, que além de várias empresas já possuírem demandas ajuizadas acerca da inconstitucionalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, até mesmo bem antes do julgamento do RE. nº 574.706/PR, diversas medidas de caráter liminar foram concedidas em favor dos contribuintes antes da sessão de julgamento do STF (15.03.2017), o que fundaria o fato de a modulação dos efeitos não poder afetar, sob qualquer aspecto, a esfera jurídica daquele contribuinte que tenha agido com a precaução e que se reputa de plena boa-fé.

Entendendo pelo não cabimento da modulação sem a expressa ressalva do direito dos contribuintes com ações pendentes de julgamento, já se pronunciava – antes mesmo da interposição e início da apreciação dos Embargos pela PGFN – o professor Fernando Facury Scaff:

Caso o STF acate o pedido que, tudo indica, virá a ser formulado pelo governo federal, estará procedendo de forma claramente consequencialista, com forte viés de ativismo judicial, pois estará cedendo aos interesses governamentais em vez de respeitar as normas jurídicas e seus próprios julgados.

Proceder dessa forma será desrespeitar o enorme rol de contribuintes que, de forma difusa, bateram às portas do Poder Judiciário, um a um, buscando corrigir essa inconstitucionalidade, ora reconhecida. Modular será desrespeitar essa multidão de pessoas que, pouco a pouco, foram construindo a decisão que culminou no julgamento do RE 574.706. [Grifo nosso]²⁰

Vale ressaltar que tais situações, diferentemente de outros julgados do STF que tiveram o intuito muito mais de reprimir uma ação deliberada do contribuinte –

²⁰ CONSULTOR JURÍDICO. **Modulação do PIS/Cofins e o desrespeito aos contribuintes litigantes.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-piscofins-desrespeito-aos-contribuintes-litigantes> Acesso em: 9 nov. 2020.

mesmo sabendo da imoralidade de sua conduta – como ocorre de fato nos casos em que a empresa se beneficia de incentivos estaduais ainda que sabia estarem afastados da sistemática de aprovação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), como impõe a Lei Complementar nº 24/75 e o próprio texto constitucional, e que não justificam, na prática, quaisquer flexibilizações à modulação dos efeitos no sentido de trazer efeitos, para determinados contribuintes, somente *pro futuro*²¹ para aqueles incentivos que tinham prazo de duração determinados e que o prazo ainda não teria se findado à época da decisão que o declarou inconstitucional.

Por fim, uma visão crítica ao entendimento do STF leva a crer que, no fundo, não dever-se-ia falar em modulação dos efeitos da decisão constante do RE nº 574.706/PR, notadamente em relação àquelas situações jurídicas que pendem de discussão, isto é, se encontram pendentes ou em aberto, ainda não fechado o entendimento acerca desse assunto pelo Judiciário. Interessante são as lições de J. J. Gomes Canotilho:

O mesmo já não se verifica relativamente a relações ou situações ainda abertas (por ex.: ainda a discutir em tribunal, ainda não consolidadas por qualquer decurso de prazo) e às quais ainda se pode aplicar, com efeitos úteis, a norma declarada inconstitucional. Nestas hipóteses, é claro o efeito da declaração de inconstitucionalidade: ela impede a sua aplicação e neutraliza os efeitos jurídicos que dela poderiam resultar. Perante esse entendimento, os autores tendem a salientar os efeitos relativos da retroatividade e a questionar se, em rigor, deverá falar aqui em retroatividade. Essa existiria se, com a declaração da inconstitucionalidade da norma, fosse possível recolocar em discussão as relações já consolidadas e não apenas as relações pendentes ou em aberto.²²

Como bem pondera Hugo de Brito Machado Segundo, *A supremacia constitucional existe como forma de proteção do cidadão em face do Estado, sobretudo em face do Estado legislador. É instrumento indispensável a que se possa*

²¹ Como exemplo de situações em que o STF modulou os efeitos da decisão para o futuro podem ser extraídos dos Recursos Extraordinários n.º 197.917, de relatoria do ministro Maurício Corrêa, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 875 (que englobou outras ADI), relatada pelo ministro Gilmar Mendes.

²² CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 1015.

*cogitar de um efetivo Estado de Direito.*²³

O Supremo, entretanto, quando do julgado em referência, seguindo uma forte tendência histórica para que ela só se dê *ex nunc* e a partir da data de publicação da ata de julgamento ou do próprio julgamento, modulou efeitos a partir de 15 de março de 2017, conforme julgamento dos Embargos de Declaração interpostos, ao passo que os contribuintes que ingressaram com ações judiciais a partir de 16 de março de 2017 só teriam direito de pedir restituição de valores eventualmente pagos indevidamente a partir da data de 16 de março de 2017, restando vedada a restituição de valores pagos no último quinquênio anterior ao ajuizamento da demanda judicial, o que parece preservar minimamente o direito de as empresas reaverem tais valores pagos no período questionado.

Em suma, em que pese não concordarmos com qualquer tipo de modulação ao presente caso, por falta de cabimento, entende-se que se deve, no mínimo, (i) preservar a coisa julgada material, em relação aos contribuintes que já haviam obtido sucesso em demandas propostas frente ao Judiciário, assim como (ii) limitar os efeitos da modulação para os contribuintes que ajuizaram suas ações até 15 de março de 2017, como fez o STF, de modo a ter seus direitos assegurados, em prol dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

CONCLUSÃO

Diante do exposto acima, podemos perceber que, com o passar dos anos, diversos processos tiveram seguimento e desfecho independentemente da conclusão de *leading cases* sobre o mesmo tema, ainda que em matéria afetada por Repercussão Geral por parte de nossa Corte Suprema.

Tal situação implica uma redução da relevância tanto da coisa julgada, a *posteriori*, pelo STF, quanto em uma impossibilidade de modulação de efeitos de decisão pela Corte Constitucional em determinados casos.

Os casos mencionados no decorrer deste ensaio geram preocupação não apenas pela criação de uma insegurança jurídica acerca do tema, mas também pela

²³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12^a ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 560.

constatação de uma erosão axiológica de mecanismos processuais importantes para o ordenamento jurídico pátrio, como ocorre com a própria coisa julgada material.

Assim, entende-se que qualquer malferimento à coisa julgada e aos direitos adquiridos do contribuinte, implicariam insanável insegurança jurídica, a ser evitada a partir de uma interpretação congruente e minimamente assecuratória aos seus direitos fundamentais, que não deve ser amesquinhada frente pretensões arrecadatórias sem qualquer plausibilidade em fundamentos extraídos a partir do nosso sistema jurídico.

REFERÊNCIAS

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Almedina: Coimbra, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. **Modulação do PIS/Cofins e o desrespeito aos contribuintes litigantes**. CONSULTOR JURÍDICO. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-piscofins-desrespeito-aos-contribuintes-litigantes> Acesso em: 9 nov. 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

SILVA, Ovídio A. Batista da. GOMES, Fábio Luiz. **Teoria geral do processo civil**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.