

Opinião: Modulação de efeitos e juízo de impossibilidade

Nesta quinta-feira (29/4), o STF apreciará os embargos de declaração opostos pela PFN contra o acórdão que, na sistemática de repercussão geral, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas contribuições ao PIS e Cofins (RE 574.706).



Nos termos do artigo 1.022 do CPC, os embargos *apenas*

são cabíveis para sanar omissão, contradição, obscuridade ou erro material. Na hipótese, tanto os votos vencedores e vencidos proferidos pelos ministros do STF [1] quanto o conteúdo das decisões proferidas pelas instâncias ordinárias [2] demonstram que a tese submetida à apreciação do STF disse respeito à exclusão do ICMS destacado da base de cálculo das contribuições, o que afasta a possibilidade lógica de haver omissão ou obscuridade no acórdão a esse respeito. Mesmo se isso não estivesse claro, a subtese da Fazenda teria surgido apenas nos embargos de declaração, pois nada há no recurso extraordinário do contribuinte ou nas contrarrazões da PFN a respeito desse tema. Conforme orientação pacífica do STF [3], embargos não se prestam a inovações recursais.

Quanto à modulação de efeitos, é preciso tecer considerações em prol de uma maior reflexão sobre o tema, dada a utilização frequente dessa técnica em matéria tributária decidida *contra* o Estado.

Conforme o artigo 927, § 3º do CPC, a modulação apenas revela-se cabível "na hipótese de alteração de jurisprudência dominante". No caso, não houve alteração de jurisprudência. O entendimento do acórdão embargado reiterou, em 2017, orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do mesmo Tribunal, em 2014, nos autos do RE 240.785, cuja maioria de votos a favor do contribuinte estava formada desde 24/8/2006.

Não se desconhece, por outro lado, que o artigo 27 da lei 9.868/99 alude à modulação de efeitos com base em "razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social". Porém, tal previsão não é um "cheque em branco" à disposição do Tribunal Constitucional. A atribuição de eficácia prospectiva é exceção e não regra. E, como tal, somente pode ser utilizada quando demonstrada a *imprescindibilidade* da modulação, o que envolve a *impossibilidade fática* de se assegurar o direito reconhecido pela decisão.

Esta é a *única interpretação do instituto* que se pode dizer *conforme ao núcleo institucional da Constituição* (CF/88) o qual tem na "Justiça" seu "valor supremo" e fundamento da República (CF/88, Preâmbulo e artigo 3º, I). A concreção da Justiça se dá, dentre outras, por intermédio da regra prevista no artigo 5º, XXXV (CF/88) [4], segundo a qual nenhuma lesão de direito individual pode ser suprimida e afastada da apreciação do Poder Judiciário. Trata-se de direito individual e dever do Estado. Logo, o conceito de justiça não é meramente teórico: o justo se efetiva por meio de atos do poder competente que, num procedimento regular e contraditório, ouve o pleito de alguém, reconhece a lesão a determinado direito (e, portanto, uma injustiça) e assegura seu restabelecimento em cumprimento à supracitada norma constitucional [5].

Sem a reparação do direito violado, o pilar da justiça cede, assim como desabam, quase como em um efeito "dominó", os princípios a ele conectados, como é o caso da isonomia, boa-fé objetiva, segurança jurídica, livre concorrência, solidariedade, responsabilidade do Estado, propriedade, etc.

É o que ocorre quando *alguém ajuíza ação* para o reconhecimento de um direito; o *Judiciário declara, em abstrato, a existência do direito* e a lesão a ele correspondente; mas a respectiva demanda individual *nada colhe* ao final, em termos de reparação, *porque o STF, em juízo de repercussão geral, modula os efeitos* de sua decisão para frente *sem qualquer ressalva às ações em curso*.

Não há "*ponderação*" que permita modular os efeitos de uma decisão em tal situação. Como é sabido, regras são aplicadas em juízo de "*tudo ou nada*", mediante subsunção, ao passo que princípios são aplicados mediante ponderação [6]. O conteúdo do artigo 5º, XXXV da CF/88 não é um princípio e sim uma regra: se houver lesão ou ameaça a direito, ela não pode ser excluída de solução pelo Poder Judiciário. E, se essa exclusão não pode ser feita pela lei, tampouco se admite que o próprio órgão julgador a faça. Se "*o que a Constituição proíbe obter diretamente*" também não pode ser obtido "*por meios transversos, o que configuraria hipótese clássica de fraude à Constituição*" [7], o Judiciário não pode reconhecer determinado direito e, ao mesmo tempo, torná-lo inefetivo, *tal como tem feito quando se reconhece que determinado tributo é inconstitucional mas se nega o direito à restituição* pela via de modulação.

Basta imaginar a situação de dois contribuintes, A e B, que ajuízam ações idênticas para cobrar a devolução do mesmo tributo, incidente sobre o mesmo período de apuração. O contribuinte A intenta sua ação em um dia, perante o cartório "x", e o contribuinte B, no dia seguinte, perante o cartório "y". O contribuinte B, que ajuizou a ação um dia depois, consegue finalizar seu processo antes do julgamento de repercussão geral por alguma razão alheia a sua vontade (*por exemplo: alta velocidade do cartório "y"/perda de prazo do Poder Público, etc.*). Já o contribuinte A, que ajuizou a ação um dia antes de B, não consegue o mesmo por motivos diversos (*por exemplo: lentidão do cartório "x"/juiz diverso/Turma do Tribunal diferente, etc.*). Com a modulação de efeitos da decisão, sem ressalva às ações em curso, o contribuinte B, que já possui título transitado em julgado, não será afetado pelo julgamento ante a garantia da coisa julgada [8]. Já o contribuinte A, por não ter tido a mesma "sorte", simplesmente não terá direito algum reconhecido, nada obstante tenha se submetido exatamente à mesma exação de B e que fora declarada indevida pela Corte Suprema.

A injustiça do exemplo verifica-se sob ângulos diversos. *Primeiro*, por representar a negação da regra do artigo 5º, XXXV da CF para o contribuinte A (*efetivação da Justiça*). *Segundo*, por gerar tratamento flagrantemente desigual sobre situações idênticas (*isonomia*). *Terceiro*, por propiciar ao contribuinte B incontestável vantagem concorrencial sobre A (*livre concorrência*). *Quarto*, por decorrer de fatos futuros, imprevisíveis e *externos* ao contribuinte que foi ao Judiciário (vg.: *velocidade de julgamento; reconhecimento ou não da repercussão geral do tema, modulação ou não da decisão, etc.*), o que praticamente transforma o processo judicial em loteria (*segurança jurídica*). *Quinto*, por criar incentivo adicional ao legislador inconstitucional para fazer caixa sobre o patrimônio dos contribuintes, gerando enriquecimento ilícito do Estado (*propriedade*).

Na realidade, *a modulação de efeitos é um juízo de impossibilidade e não, propriamente, de ponderação*.

Desde a primeira vez em que o STF modulou os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade estavam em jogo os efeitos de sua decisão sobre *fatos consumados*, razão por que era praticamente impossível executar o decidido sem gerar graves consequências e insegurança. No primeiro precedente, atribuiu-se eficácia prospectiva à decisão, pois sua nulidade *ab initio* redundaria na necessidade de redução do número de vereadores do Município de Mira Estrela no meio do mandato [9]. No segundo, a declaração de inconstitucionalidade, com pronúncia de nulidade, implicaria a extinção do Município de Luís Eduardo Magalhães, gerando a nulidade de todos os atos jurídicos realizados com base nessa existência de fato (nascimentos, casamentos, óbitos, etc.) [10]. Em julgados posteriores, verificou-se que a ausência de modulação dos efeitos implicaria, por exemplo, a interrupção imediata da prestação do serviço de saneamento básico [11] ou a rescisão de contratos de transporte público cujos objetos já haviam sido prestados [12].

O que havia de comum nesses casos era a *impossibilidade prática* de executar o decidido pela Corte Constitucional, ante a existência de *fatos consolidados* no tempo. *Tratou-se, portanto, de um juízo de impossibilidade e não de ponderação*.

Em matéria tributária não deveria caber modulação de efeitos a afetar e suprimir o direito daquele que ingressou em juízo. Afinal, *não existe impossibilidade, em termos econômicos, para que o Poder Público pague aquilo que foi reconhecido como devido pelo Judiciário*.

O Estado pode, dentre outros, aumentar a dívida pública, emitir moeda, criar/majorar tributos incidentes sobre a coletividade, negociar formas de pagamento, instrumentos, aliás, recentemente utilizados, em alguma medida, por praticamente todas as Nações do mundo para combater a pandemia da Covid-19. O Estado ter de pagar por ter perdido uma disputa judicial é um *dever inerente ao regime de Direito*. Cabe a ele repartir esses encargos por toda a sociedade, eventualmente onerando mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva (artigos 5º, *caput*, e 145, § 1º CF/88). Porém, *é inadmissível, via modulação de efeitos, impor o encargo financeiro da derrota judicial exatamente sobre quem foi ao Judiciário, isto é, sobre a vítima!*

Esse raciocínio levaria, no limite, à irresponsabilidade do Estado e violação ao artigo 37, § 6º da CF/88, segundo o qual toda a sociedade arca com a recomposição dos prejuízos que o Estado causa a alguém. De fato, a exigência inconstitucional de tributo tem efeitos equivalentes a danos patrimoniais cometidos injustamente pelo Estado contra o particular. Imagine-se que, durante a construção de uma hidrelétrica, diversas propriedades de pequeno, médio e grande porte tenham sido inundadas. De acordo com o artigo 37, §6º, da CF/88, mesmo sendo lícita a atividade, caberia a reparação dos danos sofridos por esse grupo, pois não é constitucionalmente legítimo que seus membros suportem sozinhos os danos causados por uma obra que aproveita a todos, ante os imperativos de isonomia e solidarização de riscos. Não se cogita que, ao julgar as ações indenizatórias desse grupo, o STF reconheça ter havido ato, dano e nexo causal, porém module os efeitos apenas para atos futuros. Afinal, isso consistiria inaceitável e evidente *injustiça*.

Se assim o é, por que ainda se insiste em tratar a restituição de indébito tributário como se fosse facultativa e não obrigatória aos olhos da Constituição?

Em suma, *é inconstitucional a prática de se reconhecer a lesão e ao mesmo tempo tolher, por vias oblíquas, a respectiva reparação*. Devolver o que foi injustamente tirado dos cidadãos e empresas não é opcional: é obrigatório. Não basta afirmar que garantir a restituição seria indesejável numa "ponderação" à luz do interesse social (que não se confunde com interesse da Administração) [\[13\]](#) [\[14\]](#) ou da segurança jurídica por existirem muitos beneficiários ou por ser grande o impacto orçamentário. A justiça não é excepcionável, daí por que a modulação de efeitos se submete a juízo de impossibilidade.

Na hipótese, é preciso rememorar que a previsão de perda tem sido contingenciada desde 2007 pela União via orçamento[\[15\]](#). Por outro lado, não seria consentâneo com a distribuição constitucional de responsabilidade imputar o ônus de arcar com os efeitos econômicos da pandemia — que decorre de fato *externo* ao julgamento — *apenas ao grupo de indivíduos vencedor de demanda judicial* contra a União. Por isso, espera-se que o STF rejeite os embargos da Fazenda e negue seu pleito de modulação. Caso o STF mude o que já foi julgado no caso, declarando, por exemplo, que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o recolhido e não o destacado, então haverá alteração de entendimento, justificando-se sua aplicação para frente, ressaltando-se o critério do ICMS destacado para os fatos geradores ocorridos até a conclusão do julgamento.

[\[1\]](#) *"Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na "fatura" é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições"* (voto vencedor da ministra Cármen Lúcia, relatora, fl. 23/24).

"o valor relativo ao encargo financeiro do ICMS destacado na nota fiscal compõe a receita bruta da empresa" (voto ministro Dias Toffoli)

"(...) o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual" (voto ministro Gilmar no RE 574706)

"Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte. (...) Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, (...) " (voto ministro Luiz Edson Fachin).

[2] A sentença julgou *"procedente o pedido, e conced[eu] a segurança pleiteada, para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal"*. O mesmo constou do acórdão recorrido.

[3] RE 596701 ED, relator(a): Edson Fachin, Pleno, DJe 1/3/2021.

[4] Direito e Justiça são *"lei em ação"*, daí o papel do Poder Judiciário em sua efetivação (ZIPPELIUS, Reinhold. Filosofia do Direito. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 46-54).

[5] Kelsen, Hans. Teoria geral do direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 209-210, 283 e 391.

[6] ATIENZA, Manuel, O sentido do direito, Escolar Editora, 2013, p. 90.

[7] Cf. voto do ministro Sepúlveda Pertence na ADI nº 2.984-MC/DF, j. 4/9/2003.

[8] Conforme já declarado tanto pelo STF quanto pelo STJ: AR 2.297, relator ministro Edson Fachin, J. 3/3/2021, RE-RG 590.809, ministro Marco Aurélio, J. 24/11/2014, AR 4.443, Red. ministro Gurgel de Faria, DJ 14/6/2019.

[9] RE 197917, relator(a): Maurício Côrrea, Tribunal Pleno, DJ 7/5/2004.

[10] ADI 2240, relator(a): Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 3/8/2007.

[11] ADI 1842, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16/9/2013.

[12] ARE 1216116 AgR-ED-AgR, Relator(a): Alexandre de Moraes, DJe 12/5/2020.

[13] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo, 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 70-76.

[14] GABARDO, Emerson & Rezende, Maurício Corrêa de Moura. O conceito de interesse público no direito administrativo brasileiro. In: Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 115/2017.

[15] fl. 222 do Anexo V da Lei nº 11.514/2007 (LDO 2008). Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/ldo/2008/tramitacao/redacao-final/lei%2011.514-anexos.pdf>.

Date Created

27/04/2021