RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.
Ano V, v.1, n.1, jan/julho 2025. | submissão: 09/06/2025 | aceito: 11/06/2025 | publicação:13/06/2025

Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade do icms na base de cálculo do pis e cofins

Modulation of the effects of the declaration of unconstitutionality of icms in the pis and cofins tax base

Maria Clara Reis Curvello[1]
Bruna Marcelle Bastos Dias Marinho[2]
Renato Marcelo Resgala Júnior[3]

Resumo

O presente trabalho tem por finalidade tratar da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, para tanto, visa responder ao problema de pesquisa: Os contribuintes têm direito à devolução de valores pagos indevidamente no passado? Além disso, ainda tem por atribuição entender: Quais são vantagens da modulação de efeitos, considerando o equilíbrio entre segurança jurídica e justiça fiscal? Se os efeitos retroativos são devidos somente aos contribuintes que já haviam ingressado com ações judiciais antes da decisão ou também a aqueles que depois da decisão ingressarão e obtiveram decisão favorável? Tem por objetivo geral analisar os argumentos contrários e favoráveis à modulação de efeitos depois da publicação do enunciado do Tema 69. E como objetivos específicos analisar a controvérsia suscitada em matéria de defesa nas ações em que se pleiteia a devolução dos valores pagos indevidamente no passado. Expor os fundamentos e princípios do direito tributário; argumentar sobre cada um dos direitos em conflito e sugerir uma ponderação entre eles. Para tanto, utiliza-se a metodologia qualitativa, de forma a analisar na jurisprudência e doutrinas as vantagens e desvantagens da modulação de efeitos e seu impacto na economia, considerando o equilíbrio entre segurança jurídica e justiça fiscal. Diante do estudo proposto, ao final, é sugerida uma proposta de solução inspirada no caso dos menores infratores no Rio de Janeiro, sugere-se um acordo coletivo entre União, contribuintes e entidades empresariais. Com um modelo que incluiria uma transição gradual para exclusão do ICMS, compensações fiscais para empresas afetadas por ações rescisórias, limitação temporal para revisões. Com uma abordagem que equilibraria interesses públicos e privados, reduzindo litígios.

Palavras-chave: base de cálculo PIS e COFINS; ICMS; modulação de efeitos; segurança jurídica.

Abstract

Introduction*: The purpose of this paper is to answer the research problem: Are taxpayers entitled to a refund of amounts unduly paid in the past? What are the advantages of modulating effects, considering the balance between legal certainty and tax justice? Are retroactive effects due only to taxpayers who had already filed lawsuits before the decision or also to those who will file after the decision and obtain a favorable ruling?* ***Objectives****: To analyze the arguments for and against the modulation of effects after the publication of Topic 69. And as specific objectives, to analyze the controversy raised in defense matters in lawsuits claiming the return of amounts unduly paid in the past. To expose the foundations and principles of tax law; to argue about each of the rights in conflict and suggest a weighting between them.* ***Methodology****: STF decisions involving the calculation basis of taxes, to make a comparison with each other, in orter to understand jurisprudential trends in Brazil. Analyzing the advantages and disadvantages of modulation of effects, considering the balance between legal certainty and tax justice.* ***Conclusion:*** *Suggesting a solution inspired by the case of juvenile offenders in Rio de Janeiro, we suggest a collective agreement between the Union, taxpayers and business entities. With a model that would include a gradual transition to exclusion from the ICMS, tax compensation for companies affected by rescission actions, a time limit on reviews. With an approach that would balance public and private interests, reducing litigation.*

Keywords: *PIS and COFINS calculation basis; ICMS; modulation of effects; legal certainty.*

[1] Graduanda do Curso de Direito do Centro Universita rio Redentor. E-mail: mariacrcurvello@gmail.com

[2] Professor orientador: Doutora, Centro Universita rio Redentor. E-mail: bruna.marinho@uniredentor.edu.br
[3] Professor Doutor em Sociologia Polí tica – UENF. E-mail: renato.resgala@uniredentor.edu.br

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

INTRODUÇÃO

O julgamento do Tema 69[1] pelo STF, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, redefiniu parâmetros tributários no Brasil. A decisão, publicada em 2017 e modulada em 2021[2], gerou debates sobre a retroatividade de efeitos, a restituição de valores pagos indevidamente e a flexibilização da coisa julgada via ações rescisórias.

Tema de repercussão geral 1.279[3], onde o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou entendimento de que não cabe pedido de devolução de valores ou de compensação tributária referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Confins depois de 15/03/2017 se o fato gerador do tributo ocorreu antes dessa data.

Verifica-se que a decisão suscitou discussões e um aumento significativo no judiciário. Pois, como ficaram aqueles contribuintes que ajuizaram ações após março de 2017 e obtiveram decisão favorável transitada em julgado antes de 2021?

Chiaradia e Salles (2024) questionam, porque muitos desses contribuintes haviam sido autorizados, por decisão transitada em julgado, a promover a recuperação de valores pagos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento dos processos, tendo inclusive, se aproveitado do decidido e realizado compensações. Porém, por estarem em desacordo com o determinado pelo Supremo Tribunal Federal em 2021, entraram na mira da Fazenda Nacional, que passou a ajuizar ações rescisórias, buscando impedir que estes contribuintes obtivessem a restituição dos valores em discussão.

A modulação de efeitos no Tema 69 evitou um colapso fiscal, mas comprometeu a segurança jurídica. Além disso, as ações rescisórias, embora legalmente válidas, aprofundaram a insegurança e a judicialização.

O interesse da segurança jurídica consiste, nas palavras de Leandro Paulsen (2013, pg. 978), na qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido,

---

[1] Tese fixada: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”
[2] Tese fixada: "nos termos do artigo 535, parágrafo 8º, do Código de Processo Civil (CPC), é admissível o ajuizamento de ação rescisória para adequar julgado realizado antes de 13/5/2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF – repercussão geral".
[3] A tese de repercussão geral fixada: “Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017.”

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico, implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

Diante disso, o presente estudo abordará o tema de forma a entender como a controvérsia suscitada em matéria de defesa nas ações em que se pleiteia a devolução dos valores pagos indevidamente no passado vem sendo analisada nos tribunais e debatidas na doutrina, bem como os princípios e fundamentos do direito tributário, e dos outros ramos do direito.

A primeira seção abordará a modulação de efeitos, em seguida os efeitos que ela tem tanto para o fisco quanto para o contribuinte. A segunda seção tratará do ICMS, do PIS e da COFINS, a explicação da cobrança do ICMS na base cálculo dos dois últimos e o porquê da declaração de inconstitucionalidade desta cobrança. A terceira seção abordará a segurança jurídica. Na quarta seção será apresentada uma proposta ponderando os interesses do fisco e do contribuinte.

1 METODOLOGIA

O presente estudo adotara uma abordagem qualitativa, de natureza aplicada, voltada a compreensão do tema e eventual reformulação de aspectos específicos da legislação e da prática jurídica. Isso porque, a análise tem por finalidade integrar perspectivas jurídicas e econômicas, destacando o impacto da decisão em contribuintes, empresas e no fisco.

Essa metodologia foi escolhida, pois, depois da decisão, o STF permitiu a restituição apenas para contribuintes que ingressaram com ações, com a modulação de efeitos definida no dia 15/03/2017, limitando-a a cinco anos anteriores ao ajuizamento. A modulação protegeu a União de perdas estimadas em R$258,3 bilhões, mas prejudicou empresas que obtiveram decisões favoráveis após essa data, que agora são alvo de ações rescisórias.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Desse modo, a conjugação de três pilares essenciais à investigação jurídico- científica se tornou imprescindível para a presente pesquisa, portanto, serão utilizadas: a análise doutrinária, o exame jurisprudencial e a elaboração de um plano propositivo de modificação normativa ou interpretativa.

Em primeiro lugar, realiza-se uma revisão teórica aprofundada da doutrina jurídica pertinente ao tema, com o objetivo de identificar os principais conceitos, correntes interpretativas e críticas doutrinárias sobre a modulação dos efeitos da inconstitucionalidade do ICMS.

Em seguida, foi realizada uma análise jurisprudencial, com base em julgados oriundos principalmente dos Tribunais Superiores (STF e STJ). Essa análise tem por finalidade verificar como esses tribunais têm decidido em relação ao tema. Os acórdãos selecionados serão examinados com base em critérios como relevância, atualidade e repercussão.

Por fim, com base nas conclusões extraídas das etapas anteriores, será proposta uma forma de resolução do problema encontrado de forma que impacte o menos possível à União e seus contribuintes.

Essa metodologia, ao conjugar teoria, prática e proposição, permite não apenas a compreensão crítica do tema investigado, mas também a apresentação de uma contribuição efetiva à ciência do Direito e à melhoria da aplicação da justiça no ordenamento jurídico nacional.

2 MODULAÇÃO DE EFEITOS

A modulação de efeitos é um mecanismo jurídico que permite, a partir de certos critérios, definir a partir de quando uma decisão judicial passará a produzir efeitos. Esse instrumento visa garantir a segurança jurídica e evitar situações de insegurança decorrentes de mudanças abruptas na interpretação das normas legais.

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o STF poderá restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só terá eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. Assim, a decisão

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

deixa de ter efeitos *ex tunc* e passa a ter efeitos *ex nunc*. [4] Para Heleno Taveira declarações de inconstitucionalidade de leis na esfera tributária, quando o tributo não é cumulativo têm uma grave afetação às relações tributárias, pois trazem notáveis consequências para os contribuintes, com relação ao regime de créditos e obrigações acessórias envolvidas. Com isso, a modulação de efeitos da decisão (*ex nunc*, retroativa ou pro futuro) é fundamental para garantir a segurança jurídica e a efetividade dos valores que permitam determinar o excepcional interesse social.

A modulação de efeitos encontra-se prevista no art. 27 da Lei n. 9.868/99[5]. Restrita originariamente às ações diretas de inconstitucionalidade, sua aplicação foi estendida pelo STF às decisões por ele proferidas no controle difuso de constitucionalidade[6]. Como pressuposto e fundamento, são necessárias razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Com isso, a modulação de efeitos evitou um colapso fiscal ao limitar a restituição a processos ajuizados até 15/03/2017. Contudo, a flexibilização da coisa julgada para adequação de decisões consolidadas à tese do Tema 69 gerou uma forte insegurança jurídica, expondo empresas a passivos inesperados via ações rescisórias.

2.1 Efeitos da Modulação

Por meio da conhecida tese do século, o ICMS foi excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, decisão do Tema de Repercussão Geral 69, julgada em 15/03/2017.

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal[7], se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o

[4] 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.

[5] 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.

[6] O Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou a suspensão de processos judiciais em curso nos Juizados Especiais do Estado do Paraná que afastaram a exigência de disponibilidade orçamentária, vaga e publicação de ato concessivo para promoções e progressões no serviço público estadual. Na sessão virtual finalizada em 14/3, o Plenário referendou decisão liminar do ministro Alexandre de Moraes na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 1174.

[7] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Em 13 de maio de 2021, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento dos embargos de declaração, de modo a acolher o pedido da União, decidindo "Cabe ação rescisória para adequação de julgado à modulação temporal dos efeitos da tese de repercussão geral fixada no julgamento do RE 574.706 (Tema 69/RG)". Ou seja, modulou-se os efeitos do julgamento, sendo que a inconstitucionalidade declarada teria início somente após 15 de março de 2017, sendo ressalvada as ações judiciais já ajuizadas que puderam recuperar o que havia sido pago nos cinco anos anteriores à distribuição das ações.

Verifica-se que a decisão suscitou discussões e um aumento significativo no judiciário. Pois, como ficaram aqueles contribuintes que ajuizaram ações após março de 2017 e obtiveram decisão favorável transitada em julgado antes de 2021[8]? Segundo informações trazidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mostram que 78% dos mais de 56 mil processos mapeados sobre o tema decorrem de ações ajuizadas a partir de 2017, quando o STF fixou a tese em repercussão geral.

Chiaradia e Salles (2024) questionam, porque muitos desses contribuintes haviam sido autorizados, por decisão transitada em julgado, a promover a recuperação de valores pagos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento dos processos, tendo inclusive, se aproveitado do decidido e realizado compensações. Porém, por estarem em desacordo com o determinado pelo Supremo Tribunal Federal em 2021, entraram na mira da Fazenda Nacional, que passou a ajuizar ações rescisórias, buscando impedir que estes contribuintes obtivessem a restituição dos valores em discussão.

Em recente julgamento, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral do tema, devido ao impacto financeiro, e manteve o entendimento

---

Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento.

[8] "Vencidos, parcialmente, quanto à extensão, os Srs. Ministro Herman Benjamin e Benedito Gonçalves, que propuseram a ampliação da fixação da tese jurídica. Foi aprovada, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator e, parcialmente, os Srs. Ministros Herman Benjamin e Benedito Gonçalves, a seguinte tese jurídica, no tema 1245: Nos termos do art. 535, § 8º, do CPC, é admissível o ajuizamento de Ação Rescisória para adequar julgado realizado antes de 13.05.2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF"
https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=277372489&registro_numero=202300574482&peticao_numero=&publicacao_data=20241022&formato=PDF

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que ao julgar o Tema 1.245, sob o rito dos recursos repetitivos, fixou-se a tese de que, "nos termos do artigo 535, parágrafo 8º, do Código de Processo Civil-CPC, é admissível o ajuizamento de ação rescisória para adequar julgado realizado antes de 13/5/2021 à modulação de efeitos estabelecida no Tema 69/STF – repercussão geral" STJ (22/10/2024), ou seja, a decisão admitiu a possibilidade de ajuizar ação rescisória contra decisão transitada em julgado que contrarie a modulação dos efeitos da tese do Tema 69.

Segurança Jurídica, a qual evita impactos abruptos no orçamento público.
Justiça Fiscal, que permite compensações graduais para empresas.

Contudo, a relativização da coisa julgada, Temas 881[9] e 885[10] do STF, fragilizou a previsibilidade, permitindo à União revisar decisões consolidadas. O STF admitiu ações rescisórias para adequar decisões anteriores à modulação do Tema 69. O que acabou acarretando diversas críticas, pois empresas que já utilizaram créditos tributários enfrentam passivos inesperados, violando o princípio da confiança legítima.

Para o Fisco, o impacto econômico é de aproximadamente R$258,3 bilhões. O impacto da decisão é complexo e depende de diversos fatores, por depender da forma como as empresas aplicam a exclusão do ICMS e a duração do período analisado, pois o impacto econômico para o Fisco varia radicalmente conforme a metodologia. Por exemplo, o impacto econômico estimado oficialmente em R$ 258,3 bilhões pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contrasta radicalmente com os R$ 358 bilhões calculados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)[11], isso porque a PGFN considera apenas fatos geradores posteriores a 15/03/2017 (data do julgamento do Tema 69 pelo STF), ignorando

[9] Tese fixada: "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 interrompidas automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgadas nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo."

[10] "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."

[11] "A estimativa total de impacto econômico da decisão do STF sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é de aproximadamente R$ 358 bilhões;" https://www.migalhas.com.br/arquivos/2021/7/087FFAACFDD99E_estudo-tese-seculo.pdf

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

períodos retroativos, já o IBPT inclui valores desde 1988, abrangendo três décadas de recolhimentos indevidos. A complexidade está intimamente ligada à falta de parâmetros unificados para cálculo do "período analisado" inviabiliza projeções precisas, gerando insegurança na gestão orçamentária.

Já para as empresas, haveria a redução média de 8% nos custos tributários, com melhoria no fluxo de caixa. Pois como estudado e explicado por Ana Carolina Ortiz (2024), onde analisou o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, demonstrou os resultados apresentados evidenciaram que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS gerou impactos distintos nas empresas estudadas. Uma das empresas analisadas, a redução média na base de cálculo das contribuições a recolher foi de 3,19%. Já para a segunda empresa, a redução média foi de 5,12%.

Broetto, Silva e Gugel (2017) analisaram uma distribuidora de alimentos e verificaram uma economia tributária de 21% ao longo de cinco anos, gerando um impacto financeiro de R$ 113.861,74, que consideram a exclusão do ICMS tanto nas operações de entrada quanto nas operações de saída.

Ana Carolina Ortiz (2024) ainda concluiu que para a primeira empresa, houve uma redução média de 5,96% na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS nos dois períodos. Já na segunda empresa, essa redução foi de 3,88%. Com isso, ela concluiu que os resultados demonstram que o impacto da exclusão do ICMS nas entradas é mais significativo para empresas com um maior volume de créditos tributários, como é o caso da primeira empresa. Por outro lado, na segunda empresa, cujo volume de débitos tributários é mais expressivo, o impacto é mais evidente nas operações de saída, onde a redução da base de cálculo afeta diretamente o montante devido ao PIS e COFINS.

Com isso, os reflexos que a exclusão do ICMS sobre PIS e COFINS apresenta em seus demonstrativos, visando ingressar com uma ação solicitando os créditos permitidos conforme a legislação brasileira prescreve, dando o direito a revisão dos últimos 5 (cinco) anos do valor recolhido.

Como resultado, houve uma crescente judicialização em busca de uma decisão favorável com base no Tema 69/STF, que acabou onerando o sistema judiciário, mas

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

com a modulação de efeitos tardia, acabou desestimulando investimentos e gerando uma insegurança da coisa julgada transitada.

A decisão do STF, em 2021, ao modular efeitos criou assimetria entre empresas que utilizaram créditos com base em decisões transitadas depois de 2017 viram-se sujeitas a ações rescisórias. O que acabou onerou o Judiciário mesmo que a medida preserve o equilíbrio das contas públicas.

3 ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Até o julgamento da conhecida "tese do século", o fisco considerava que as vendas de mercadorias, produto e serviços incluíam o ICMS para fins de cômputo do faturamento ou da receita bruta tributáveis pelo PIS e pela COFINS.

Logo, a partir do argumento de que o ICMS não compõe a receita ou o faturamento da empresa por ter destinação certa a terceiro, qual seja, os fiscos estaduais ou distrital, os contribuintes levaram o tema ao judiciário, com argumento de que a receita é a entrada que, integralizando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Partindo-se dessa definição constitucional, a parcela do ICMS não poderia ser compreendida como receita auferida pelos contribuintes e, portanto, não estaria sujeita à incidência do PIS e da COFINS.[12](Baleeiro,1997)

Pois o PIS e a COFINS são contribuições sociais que incidem sobre a receita ou o faturamento das empresas, nos termos do art. 195, I, "b" da Constituição Federal, podendo ser cobradas sob sua sistemática cumulativa, principalmente com base na Lei 9.718/1998, ou sob o seu regime não cumulativo, conforme as Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (CONFINS).

Já o ICMS está previsto no disposto no art. 155, II, § 2º, I, da Constituição Federal[13], o qual dispões que sua incidência ocorre a partir da circulação de

[12] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

[13] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

mercadorias e em determinadas prestações de serviços, em observância ao princípio da não cumulatividade, ocorre a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Mas a tese não obteve sucesso no Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual acabou por decidir pela cobrança.

Com tudo, em 15/03/2017, a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, o STF ao julgar o RE nº 574.706/PR. Com o entendimento de que o ICMS representa uma receita transitória repassada ao estado no final. Não podendo ser compreendida como faturamento ou receita bruta e, portanto, não poderia se sujeitar à incidência do PIS e da COFINS, sendo assim, o ICMS é receita do estado, e não dos contribuintes.

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, consolidada pelo STF em 2017 (RE 574.706/PR), reflete o entendimento de que esse imposto estadual representa uma receita transitória, destinada aos entes federativos e não ao contribuinte. Assim, por não integrar o faturamento ou a receita bruta das empresas, o ICMS não pode ser submetido à incidência das contribuições sociais federais. Essa decisão, alinhada ao princípio constitucional da não cumulatividade, art. 155, II, §2º, I, CF, assegurou aos contribuintes o direito de redimensionar suas obrigações tributárias, excluindo valores indevidamente recolhidos por décadas.

4 SEGURANÇA JURÍDICA

O interesse da segurança jurídica consiste, nas palavras de Leandro Paulsen (2013, pg. 978),

> Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico, implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

É de entendimento geral que os julgamentos que possuam impacto financeiro e econômico relevantes sofrerão com a modulação de efeitos prevista no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil[14], o qual prevê a possibilidade de imposição de um marco temporal para início da produção de efeitos do quanto decidido, sob o interesse da segurança jurídica e da proteção da confiança e da isonomia.

Pois, como analisado, o Supremo somente julgou os embargos de declaração após quatro anos da sua oposição e modulou os efeitos da sua decisão para a data de julgamento de mérito do recurso extraordinário. Então, o que aconteceria, portanto, com as ações que foram ajuizadas após 15/03/2017 e tiveram sentença transitada em julgado?

Em razão do princípio da coisa julgada, consagrado no inciso XXXVI, do artigo 5º, da Constituição[15], os contribuintes acreditavam estar seguros. Todavia, a União, com fundamento no artigo 535, §§ 5º e 8º do Código de Processo Civil passou a ajuizar ações rescisórias para que os processos ajuizados após 15/03/2017 fossem adequados à modulação de efeitos proposta pela STF.

Ocorre que muitos contribuintes que ajuizaram suas ações após o julgamento de mérito do STF passaram a utilizar os créditos apurados, sendo que eventual alteração das sentenças favoráveis resultaria na glosa dos créditos utilizados e, consequentemente, na criação de um passivo fiscal inesperado. Salgado e Sobreira (2024).

Há muito se fala da violação da segurança jurídica nas questões tributárias apreciadas pelos Tribunais Superiores. E, infelizmente, novamente foi possível verificar o rompimento de um sistema de previsibilidade que se espera do Poder Judiciário.

No entanto, a medida também suscita um debate sobre a eficácia da coisa julgada e os limites da ação rescisória. Será que esse recurso processual é a melhor

[14] "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."
[15] "XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;"

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

forma de lidar com as mudanças de jurisprudência? Como fica então a segurança jurídica?

No voto vencedor, o ministro Luiz Roberto Barroso apontou que, no caso de Tema 69, não houve alteração de orientação do STF, tendo em vista que a primeira vez em que o tribunal se manifestou sobre a modulação dos efeitos foi ao apreciar os embargos de declaração, de modo que a modulação deve ser aplicada mesmo que já exista decisão judicial transitada em julgado em data anterior ao julgamento da modulação. O ministro destacou que "a autoridade da decisão do STF pode ser imposta ainda que haja título executivo judicial anterior, desde que se proceda ao ajuizamento de ação rescisória com o fim de adequar o julgado à modulação dos efeitos."(STF,2024)[16].

Ao flexibilizar a coisa julgada via cabimento de ação rescisória para se alinhar a novos entendimentos, a decisão da Suprema Corte pode gerar um ambiente de maior incerteza, onde o encerramento de uma disputa judicial se torna mais suscetível a mudanças em futuras decisões dos tribunais superiores.

A modulação de efeitos da decisão do STF sobre o ICMS, art. 927, §3º do CPC, associada ao ajuizamento de ações rescisórias pela União, art. 535, §§5º e 8º do CPC[17], fragilizou gravemente a segurança jurídica no sistema tributário. Ao permitir a revisão de processos transitados em julgado após 15/03/2017, o Judiciário violou o princípio da coisa julgada, art. 5º, XXXVI, CF, e a confiança legítima dos contribuintes, gerando passivos fiscais inesperados e incerteza sistêmica. Conforme destacado por Salgado e Sobreira (2024), essa flexibilização da autoridade das decisões judiciais, ainda que fundamentada em interesses de uniformização, como no voto do Min. Barroso, compromete a previsibilidade essencial ao Estado de Direito, colocando em xeque a efetividade das garantias contra o arbítrio estatal.

[16] Tema:1.338 Cabe ação rescisória para adequação de julgado à modulação temporal dos efeitos da tese de repercussão geral fixada no julgamento do RE 574.706 (Tema 69/RG).

[17] Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir: § 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera- se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.; § 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inspirado no caso dos menores infratores no Rio de Janeiro[18], sugere-se um acordo coletivo entre União, contribuintes e entidades empresariais. O modelo incluiria com uma transição gradual para exclusão do ICMS, além das compensações fiscais para empresas afetadas por ações rescisórias e uma limitação temporal para revisões, com o objetivo de evitar colapsos nas receitas estaduais e permitir reajustes econômicos. Trazendo a implementação de reduções escalonadas do ICMS sobre itens específicos, como exemplo dos insumos essenciais, vinculadas a metas de aumento de eficiência fiscal ou diversificação de receitas.

Essa abordagem equilibraria interesses públicos e privados, reduzindo litígios e baseada em diálogo e planejamento gradual, é essencial para estabilizar o sistema tributário. Recomendando-se a revisão de mecanismos processuais para preservar a coisa julgada e garantir previsibilidade aos contribuintes.

Uma solução consensual, fundamentada na analogia com casos de menores infratores no Rio de Janeiro, que contemplou o princípio da não-retroatividade benigna, com decisões do Rio de Janeiro as quais afastaram a retroatividade de efeitos prejudiciais a adolescentes em conflito com a lei. O modelo aplica o mesmo princípio ao direito tributário, onde as decisões judiciais futuras, como as ações rescisórias, não deveriam desestabilizar situações consolidadas sob a vigência de leis anteriores.

A solução traz proporcionalidade e justiça, pois evita um "castigo coletivo" a contribuintes que agiram conforme o entendimento vigente à época.

Compensações fiscais para empresas afetadas por ações rescisórias pois estas tiveram créditos questionados via ações rescisórias após cumprirem regras anteriores sofrem dupla penalidade (perda do crédito + oneração retroativa). Podendo a restituição ser feita em parcelas, créditos fiscais não-cumulativos futuros, ou dedução

[18] O Supremo Tribunal Federal (STF) determinou que o Estado e o município do Rio de Janeiro não apreendam ou conduzam à delegacia menores de idade sem que haja flagrante de ato infracional ou cumprimento de ordem judicial escrita. https://defensoria.rj.def.br/noticia/detalhes/29608-STF-proibe- que-Rio-apreenda-jovens-sem-flagrante-de-ato-infracional#:~:text=21%20de%20fevereiro%20de%202024%20%C3%A0s%2000%3A00&text=O%20Supremo%20Tribunal%20Federal%20(STF,cumprimento%20de%20ordem%20judicial%20escrita.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

em outros impostos federais. Tendo como efeito a redução de litígios ao reparar danos sem incentivar questionamentos indiscriminados.

Um ponto a ser abordado seria a limitação temporal para revisões, as ações rescisórias, estabelecendo prazo peremptório para ajuizar ações rescisórias com base em mudanças jurisprudenciais.

Buscando preserva a coisa julgada e a segurança jurídica, pilares do Estado Democrático de Direito. Evitando que o fisco recorra eternamente a revisões para rediscutir matéria já pacificada.

Equilibrando os interesses Públicos e Privados, proporcionando uma cooperação em vez de confronto, com ganhos sistêmicos em eficiência e atratividade econômica. Fazendo com que as empresas invistam mais ao confiar na estabilidade das regras, gerando uma redução de custos administrativos e judiciais libera recursos para políticas públicas. Assim como, tenha uma legitimidade soluções pactuadas fortalecem a confiança nas instituições e no sistema tributário.

A proposta sintetiza uma inovação jurídica e pragmatismo econômico. Ao transplantar princípios de justiça transitiva, como no caso dos menores infratores, para o âmbito tributário, cria-se um modelo de transição ordenada, capaz de:

(a) Concretizar reformas necessárias sem um grande trauma fiscal;

(b) Reparar equidades históricas mediante compensações calculadas; e

(c) Cristalizar segurança jurídica ao blindar a coisa julgada contra revisões infinitas.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

REFERÊNCIAS

1. BARRENI, Smith. Modulação de efeitos em matéria tributária. São Paulo: Almedina, 2024. E-book. ISBN 9788584937059. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584937059/. Acesso em: 14 nov. 2024.

2. BROETTO, Willyan Tadeu; SILVA, Rafael Rodrigo; GUGEL, Everton Jaime. Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel-PR no ano de 2016.

3. CANCELIERI, Luiz Henrique; CAPANO, Prof. Evandro Fabiani. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. 2023. 23 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2023.

4. CHIARADIA, Tatiana del Giudice Cappa; SALLES, Victoria. Novo capítulo sobre modulação de efeitos: STF permite ação rescisória na adequação do Tema 69. 2024. Publicada em 09 de novembro. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-nov- 09/novo-capitulo-sobre-modulacao-de-efeitos-stf-permite-acao-rescisoria-na- adequacao-do-tema-69/#:~:text=No%20voto%20vencedor%2C%20o%20ministro,ser%20aplicada%20mesmo%20que%20j%C3%A1. Acesso em: 15 nov. 2024.

5. FAVER, Scilio. A perturbadora modulação tardia do tema 69 da repercussão geral e o impacto nas coisas julgadas. Migalhas. In: https://www.migalhas.com.br/depeso/403760/perturbadora-modulacao-tardia-do- tema-69-da-repercussao-geral . Acessado em 14 de novembro.

6. PANDOLFO, Rafael. TEMA 69, MODULAÇÃO DE EFEITOS E AÇÃO RESCISÓRIA. 2021. 16 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários no Rio Grande do Sul, Ibet - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Rio Grande do Sul, 2021. https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/09/Rafael-Pandolfo.pdf

7. PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16 edição. Pg. 978.

8. PÊGAS, Paulo H. Pis e Cofins, 5ª edição . Rio de Janeiro: Atlas, 2018. E-book. pág.16. ISBN 9788597017182. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597017182/. Acesso em: 14 nov. 2024.

9. RAFANTE, Vitório. STF modula efeitos na decisão que exclui ICMS da BC do PIS e da Cofins. Consultor Jurídico. In: https://www.conjur.com.br/2021-mai- 22/rafante-modulacao-efeitos-decisao-stf-icms/ . Acessado em 13/11/2024.

10. SALGADO, Mateus Santos; SOBREIRA, Marina Xavier M.. Autorização de ações rescisórias sobre o Tema 69 e a derrocada da segurança jurídica. 2024. Publicada em 24 de setembro. https://www.conjur.com.br/2022-abr-29/uniao-devolver- dinheiro-excluir-icms-base-piscofins/ Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024- set-24/autorizacao-de-acoes-rescisorias-quanto-ao-tema-69-e-a-derrocada-da- seguranca-juridica/. Acesso em: 15 nov. 2024.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

11. SANTOS, Jucicléia Avelino dos. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA EXCLUSÃO DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS APLICADO A UMA EMPRESA ATACADISTA COM VENDA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Universidade Federal de Alagoas. Maceió, 2022. https://www.repositorio.ufal.br/jspui/bitstream/123456789/10619/1/Impactos%20tribut%C3%A1rios%20da%20exclus%C3%A3o%20de%20ICMS%20da%20base%20de%20c%C3%A1lculo%20do%20PIS%20e%20da%20COFINS%20aplicado%20a%20uma%20empresa%20atacadista%20com%20venda%20de%20m%C3%A1quinas%20e%20equipamentos.pdf

12. SINTZ, Ana Carolina Ortiz. **EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS**: impacto financeiro em duas empresas de agronegócio no paraná. IMPACTO FINANCEIRO EM DUAS EMPRESAS DE AGRONEGÓCIO NO PARANÁ. 2024. Disponível em: https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/36431/1/exclusaoicms.pdf. Acesso em: 15 fev. 2025.

13. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. IN: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/17052024-Repetitivo-decidira-se-e-possivel-rescisoria-para-adequar-julgado-a-repercussao- geral-sobre-ICMS-no-PIS.aspx . Acessado em: 13/11/2024.

14. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Modulação de tese sobre ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins deve prosseguir na quinta (13). In: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=465803&ori=1 . Acessado em 14 de novembro de 2024.

15. SUPERIOR TRINBUNAL DE JUSTIÇA. NOTÍCIAS. IN: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=516801&ori=1.Ac essao . Acessado em: 13/11/2024.

16. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. NOTÍCIAS. IN: https://www.conjur.com.br/2024-jun-21/stf-vai-reiniciar-analise-sobre-credito-de-pis-e- cofins-na-compra-de-reciclaveis/#:~:text=Em%202021%2C%20o%20STF%20declarou,que%20adquirissem%20determinados%20insumos%20recicl%C3%A1veis. Acessado em: 14/11/2024.

17. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ. In: https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=tema+69%2Fstf . Acessado em 14/11/2024.

18. TEIXEIRA, Pedro de Mello Martins. GUIMARÃES, Renata. Tema 69 e impactos além da exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos. Conjur, 2023. https://www.conjur.com.br/2023-nov-01/pedro-mello-tema-69-impactos-alem-icms/#:~:text=O%20Supremo%20Tribunal%20Federal%20(STF,da%20Seguridade%20Social%20(Cofins). Acessado em 14 de novembro de 2024.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.