FGV Direito SP

Mestrado Profissional

Impactos da modulação de efeitos das decisões proferidas pelos tribunais superiores no contencioso tributário

Newton Neiva de Figueiredo Domingueti

Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP, na Linha de Pesquisa de Direito Tributário

Versão de 20.12.2024

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

Diferentemente do que ocorre em outras nações, no Brasil o acompanhamento e participação do contencioso tributário, seja ele administrativo ou judicial, faz parte do modelo de negócio de qualquer empresa que pretende se manter competitiva.

Discussões judiciais acerca das mais diferentes teses tributárias impactam de forma expressiva no resultado as empresas e, não raro, a obtenção de decisões judiciais acerca de temas tributários gera distorções mercadológicas relevantes, vez que a redução da carga tributária oriunda de uma decisão judicial transitada em julgado pode se afigurar como o diferencial para a adoção de um preço mais competitivo na prestação de um serviço ou na venda de uma mercadoria, bem como no aumento da margem do lucro empresarial.

Com base em tal racional, acionistas, dirigentes e executivos de empresas no Brasil sempre deram especial atenção às discussões mantidas no âmbito do contencioso tributário, seja com um viés repressivo – questionando de forma ativa o posicionamento adotado pelas autoridades fiscais veiculadas através de autos de infração; seja com viés preventivo - adequando os seus negócios às práticas entendidas como corretas pelo Fisco brasileiro e adotando o questionamento prévio de novos dispositivos legais e infralegais que instituem e regulamentam a tributação seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

A identificação de decisões judiciais favoráveis a determinados temas tributários que impactassem a atividade empresarial sempre foi essencial para que medidas fossem adotadas com vistas ao resguardo dos interesses das empresas, garantindo-se que seus concorrentes do mesmo setor não obtivessem, de forma unilateral, uma vantagem tributária que lhes garantissem redução de custos ou aumento de lucratividade.

Tal prática, digamos, passiva, garantia ao empresário a possibilidade de utilização, *a posteriori*, da jurisprudência firmada em nossas cortes superiores, com a possiblidade de recuperação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos anteriores ao questionamento judicial.

Tal cenário, no entanto, se transformou de forma abrupta com a introdução, em nosso sistema judicial, do instituto da modulação dos efeitos das decisões judiciais[1], onde nossas cortes superiores passaram a limitar os efeitos das decisões, com vistas a evitar que a nova interpretação do direito tenha efeitos retroativos, com o escopo de garantir a segurança jurídica, a estabilidade das relações sociais e econômicas e a efetividade do Direito.

Não obstante o louvável propósito da instituição do instituto da modulação dos efeitos das decisões judiciais, a forma de sua implementação – sem critérios claros e com formatos imprevisíveis, tem gerado efeito danoso ao sistema, incentivando o contencioso, pois o que se percebe na grande maioria dos temas tributários analisados é a utilização do instituto da modulação para limitar o impacto orçamentário, especialmente em relação a períodos pretéritos (indébito tributário), dos tributos reconhecidos como indevidos através de decisões favoráveis aos contribuintes.

Ou seja, o impacto orçamentário dos temas em debate se transformou em um dos aspectos mais relevantes da discussão judicial, outrora focada nos aspectos jurídicos envolvidos.

Dentro de tal **contexto**, proponho-me a pesquisar o **tema** relativo os critérios de modulação aplicados pelos tribunais superiores, em especial a sua inclinação a delimitação dos direitos dos contribuintes a depender do impacto orçamentário envolvido, bem como, as suas consequências para o contencioso judicial, em especial o seu estímulo e aumento da litigiosidade.

---

[1] A modulação dos efeitos das decisões judiciais no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) está prevista no artigo 927, § 3º: *"§ 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."*

Entendo que o **modelo de pesquisa** preponderante seja o de **resolução de problema**, qual seja, qual deve ser a postura do gestor diante do risco de restrição ao seu direito de plena recuperação de tributos indevidamente recolhidos, considerando a postura restritiva de nossas cortes superiores quando da aplicação do instituto da modulação, bem como, qual seria a recomendação ao poder judiciário para uma padronização acerca da utilização do referido instituto.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

2.1 Contextualização fática

Quesito 1 – Quais são os principais mecanismos colocados à disposição dos contribuintes para o questionamento da legalidade ou constitucionalidade de normas que veiculam a instituição ou a majoração de tributos no Brasil?

- Constituição Federal de 1988, Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Lei do Mandado de Segurança, dentre outras leis específicas como a Lei nº 9.868/1999, que regula as ações de controle abstrato de constitucionalidade no âmbito do STF.
- Doutrina constitucional, tributária e processual civil;
- Experiência do autor, que atua no contencioso tributário há mais de 27 anos.

2.2 Referencial teórico-normativo

Quesito 2 - Quais são os desafios enfrentados na definição da estratégia para questionamento da legalidade ou constitucionalidade de normas que veiculam a instituição ou a majoração de tributos no Brasil? O direito ao recebimento dos valores reconhecidos como pagos indevidamente é absoluto? Qual o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca do tema? Neste contexto, qual é o impacto da modulação dos efeitos das decisões proferidas por estas cortes?

- Legislação e doutrina tributária;
- Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

2.3 Abordagem analítica

Quesito 3 – Qual tem sido o posicionamento de nossas cortes superiores acerca dos critérios para a modulação dos efeitos de suas decisões relativas a discussões tributárias? Pode-se verificar a existência de critérios claros e delimitados? Qual o efeito, em termos de limitação dos direitos dos contribuintes através da modulação, do impacto

orçamentário vinculado à devolução dos valores indevidamente pagos (indébito tributário) de cada discussão judicial?

- Análise exaustiva da jurisprudência dos tribunais superiores, especialmente do STF, com verificação dos critérios adotados para a modulação e a variação de tais critérios sob a ótica do impacto orçamentário de cada discussão/tese.

2.4 Recomendações finais (Conclusão Propositiva)

Quesito 4 – Quais medidas de ordem prática os contribuintes (gestores e diretores jurídicos) podem tomar para mitigar o risco de verem seu direito à recuperação integral dos tributos indevidamente recolhidos, considerando o atual modelo de modulação aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal?

Quesito 5 – Pode-se recomendar uma postura mais previsível ao Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal no momento da aplicação da modulação? Qual seria tal postura?

- Constituição Federal de 1988, Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Lei do Mandado de Segurança, dentre outras leis específicas como a Lei nº 9.868/1999, que regula as ações de controle abstrato de constitucionalidade no âmbito do STF.
- Doutrina constitucional, tributária nacional e processual civil;
- Experiência do autor.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Conforme noticiado de forma consistente pelos meios de comunicação, o Brasil possui um estoque de contencioso administrativo e judicial que alcança quase 100% (cem por cento) do seu PIB[2][3]. Tais números refletem uma complexidade tributária há muito conhecida, bem como uma demora excessiva no deslinde dos julgamentos, especialmente no âmbito judicial.

---

[2] https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2022/03/20/contestacoes-judiciais-de-tributos-crescem-e-ja-equivalem-a-75-do-pib.htm
[3] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf

A reforma processual de 2015, com o novo Código de Processo Civil, trouxe institutos relevantes com o intuito de tornar mais célere a tramitação processual[4], no entanto, não se verificou redução significativa nos números relativos ao volume e tempo de tramitação das medidas judiciais no Brasil.

Não obstante o instituto da modulação remontar ao ano de 1999, vez que instituído através do art. 27 da Lei nº 9.868/1999[5], somente após a previsão de tal instituto no artigo 927 do Código de Processo Civil[6], a sua aplicação se tornou mais efetiva, com especial impacto nas discussões tributárias e do contencioso de massa.

Porém, acreditamos que a aplicação da modulação da forma como se apresenta atualmente acarreta uma postura defensiva e de estímulo ao litígio, indo de encontro ao escopo do legislador, que viu no instituto uma forma de reduzir a litigância judicial.

Exemplo claro de tal situação ocorreu em 28/08/2024, quando do início do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.616, onde se discute a constitucionalidade da exclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Naquela sessão de julgamento, o Exmo. Ministro André Mendonça acabou por reconhecer o direito dos contribuintes, concluindo que o valor arrecadado a título de ISS, por não se incorporar definitivamente ao patrimônio do contribuinte, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

No entanto, sugeriu a modulação dos efeitos da decisão - para resguardo do "*ciclo orçamentário*", no sentido de que a não tributação somente ocorreria para os valores ainda não recolhidos ou não convertidos em renda da União (para aqueles valores objeto de depósito), sendo que para os créditos tributários já extintos, não seria aplicado o entendimento favorável aos contribuintes. Ou seja, os créditos já extintos ou quitados não seriam ressarcidos ou restituídos.

---

[4] Dentre tais institutos, podemos elencar i) os Precedentes Vinculantes (art. 927 do CPC), que evitam decisões conflitantes e reduzem o número de processos sobre questões repetitivas; ii) o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) (arts. 976 a 987 do CPC), que reduz a quantidade de litígios sobre o mesmo tema e promove maior rapidez; iii) o Julgamento de Recursos Repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 do CPC), que permite que o STF e o STJ decidam controvérsias de forma uniforme, vinculando outros processos semelhantes e desafogando os tribunais. A instituição do processo eletrônico, através da ampliação do PJe (Processo Judicial Eletrônico) e outras ferramentas de inteligência artificial, como o sistema "Victor" do STF, também foi medida relevante para a redução do tempo de tramitação de processos e redução do número de litígios perante o Poder Judiciário.

[5] Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, no todo ou em parte, 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] Art. 927, § 3º: Na hipótese de alteração de tese jurídica adotada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Referida proposta, que aguarda julgamento definitivo do Tema 118/STF apresenta, s.m.j., um formato inédito de modulação em que a limitação não se encontra condicionada ao momento em que o contribuinte iniciou o questionamento judicial – postura essa que já vinha acarretando um aumento da litigiosidade, mas no fato do tributo ter sido efetivamente pago ou não.

Ou seja, com o intuito de preservar o "*ciclo orçamentário*", o Supremo Tribunal Federal passa a incentivar não apenas a litigiosidade precoce em face de dispositivos legais, mas também estimula o não pagamento do tributo, que pode ocorrer das mais diversas formas, como o simples inadimplemento ou, de forma mais sofisticada, através da adoção de mecanismos que evitem o pagamento do tributo através da suspensão da sua exigibilidade com o auxílio do já sobrecarregado Poder Judiciário.

Desta forma, enquanto perdurar tal formato de aplicação de modulação, como medida de contenção dos efeitos econômicos das decisões favoráveis aos contribuintes, há que se adotar postura que resguarde seus interesses, sendo este o aspecto desafiador e relevante do presente tema que proponho trazer ao mundo jurídico, em especial aos proprietários e diretores jurídicos das inúmeras empresas que se veem tolhidos de seu direito à uma recuperação completa de tributos pagos indevidamente. Adicionalmente, sugiro uma reflexão acerca dos critérios que devem ser aplicados nos casos em que a modulação é aplicada, com maior ênfase à segurança jurídica e menor preocupação com as questões orçamentárias envolvidas.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Formado em 2000, mas atuando no contencioso judicial tributário desde 1997, quando ingressei no escritório Velloza Advogados, do qual sou sócio de 2005, possuo larga experiência com o direito material tributário, especialmente em relação à tributação federal, tendo adquirido longa vivência com os aspectos processuais envolvidos na delimitação de estratégias para assegurar a mais eficiente recuperação de tributos considerados ilegais ou inconstitucionais.

Ao longo desta trajetória, me deparei e continuo me deparando com inúmeros proprietários de empresas e diretores jurídicos de empresas nacionais e internacionais que ainda possuem a mentalidade de que devem aguardar as teses "amadurecerem" e serem analisadas pelos tribunais superiores para pleitearem o seu direito.

No entanto, com o atual formato de modulação de decisões judiciais implementada pelos tribunais superiores brasileiros, tal racional se mostra ultrapassado e coloca em risco o

direito à integral devolução dos valores indevidamente pagos a título de tributos pagos indevidamente, vez que a postura de iniciar a discussão judicial de determinado tema após a sua análise por nossas cortes superiores pode acarretar uma restrição ao direito de uma integral restituição do indébito tributário.

5. Sumário Preliminar

Introdução

1.1 Problematização

1.2 Justificativa da Pesquisa

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.4 Metodologia e Estrutura do Trabalho

Contextualização Fática

2.1 A relevância do contencioso tributário no Brasil

2.2 Mecanismos para o questionamento da legalidade ou constitucionalidade de normas tributárias

- Constituição Federal de 1988

- Código Tributário Nacional

- Código de Processo Civil

- Lei do Mandado de Segurança e legislações específicas

2.3 Experiência prática no contencioso tributário

Referencial Teórico-Normativo

3.1 Desafios estratégicos no questionamento de normas tributárias

3.2 Direito ao ressarcimento de tributos pagos indevidamente: limites e condicionantes

3.3 Impacto da modulação de efeitos nas decisões tributárias

- Jurisprudência do STF e do STJ

- Influência da segurança jurídica e do impacto orçamentário

Abordagem Analítica

4.1 Critérios adotados para a modulação de efeitos nas decisões judiciais

4.2 Impacto da modulação sobre os direitos dos contribuintes

4.3 Análise crítica da jurisprudência: previsibilidade e transparência dos critérios

Recomendações Finais

5.1 Medidas práticas para os contribuintes mitigarem riscos diante da modulação

5.2 Propostas de padronização e previsibilidade para o STF e o STJ

5.3 Reflexões sobre a eficácia do instituto da modulação e os direitos dos contribuintes

Conclusão

6.1 Resumo das constatações

6.2 Limitações da pesquisa e perspectivas futuras

Referências

6. Bibliografia preliminar

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. Coimbra: Almedina, 2020.

ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou na de precedentes vinculantes*. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2024.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e modulação de efeitos*. Salvador: Juspodivm, 2022.

TESSARI, Cláudio. *Modulação dos efeitos no STF: parâmetros para definição do excepcional interesse social*. Salvador: Juspodivm, 2022.

KRAUSS, Naira. *Os limites da interpretação constitucional: modulação de efeitos no controle de constitucionalidade nas decisões do STF*. São Paulo: Dialética, 2022.

BARRENI, S. R. Notas essenciais sobre modulação. In: BARRENI, S. R. Direito tributário e modulação: a segurança jurídica no contexto da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022. p. 65-70. Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/30993.

SCHOUERI, L. E.; SANTOS, A. N. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do STF. In: S. C. N. Coêlho. (Org.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 107-126. Disponível em: https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Reflexo%CC%83es-sobre-a-Modulac%CC%A7a%CC%83o-dos-Efeitos-das-Deciso%CC%83es-Judiciais.pdf.

ALMEIDA, L. R. Modulação de efeitos de precedentes? Conceitos e Distinções. São Paulo: Ed. RT, dezembro 2021. Revista de Processo. vol. 322. ano 46. p. 377-400.

6. **Cronograma de execução – Aproximadamente 352 horas**

	2025												
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Coleta de Material – Doutrina e Jurispruidência (6 horas semanais)													[144h]
Formatação de Indice (1 hora semanal)													[12h]
Redação – Contextualização Fática (Aprox. 3,5 horas semanais)													[40h]
Redação de Referencial Teórico normativo (Aprox. 4 horas semanais)													[50h]
Redação – Abordagem analítica (Aprox. 6,5 horas semanais)													[50h]
Redação – Conclusão Propositiva (Aprox. 5 horas semanais)													[40h]
Revisão – Ajustes (Aprox. 4 horas semanais)													[64h]
Total Aproximado													400h