

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

MATHEUS MELLO MEDEIROS AVILLA

APLICAÇÃO DO TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF EM AÇÕES
RESCISÓRIAS

São Paulo

2019

MATHEUS MELLO MEDEIROS AVILLA

**APLICAÇÃO DO TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF EM AÇÕES
RESCISÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a. Dr.^a. Fulvia Helena de Gioia

São Paulo

2019

MATHEUS MELLO MEDEIROS AVILLA

**APLICAÇÃO DO TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF EM AÇÕES
RESCISÓRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
em Direito apresentado à Faculdade de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie como
requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Professora Orientadora: Dr^a. Fulvia Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Professor. Ricardo Cunha Chimenti.

Professor. Denis Sarak.

São Paulo

2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus em primeiro lugar, todos os dias, por ter sido abençoado com saúde e condições suficientes para chegar até aqui.

Agradeço por ter sido especialmente abençoado nos últimos 5 (cinco) anos, correspondentes aos anos da graduação. Não pelo fato da tão aguardada conclusão do curso, mas sim por ter sido guiado pelos olhos de Cristo em todas as nuances que o início da graduação representou na minha formação como pessoa.

Devo especiais agradecimentos à minha mãe, que passou a conviver a alguns quilômetros de distância desde o início do curso, devido a minha mudança de cidade, o que nunca foi fato impeditivo para todo o zelo e preocupação que sempre teve comigo.

Não só por isso minha amada mãe merece o agradecimento, mas por ser a única que tenho certeza de que sempre esteve e sempre estará comigo, por mim. Assim como sempre estarei com ela, por ela.

Agradeço também ao meu irmão, filho de minha mãe, pela relação fraternal sempre pautada por muito respeito às particularidades e escolhas pessoais de cada um.

Tenho de agradecer também à duas pessoas importantíssimas para o esperado momento da conclusão do curso, que traduz-se neste trabalho, mas que infelizmente não poderão ler essas linhas neste plano espiritual.

À minha avó materna, que nos deixou no ano de 2017, por ter sido minha segunda mãe até tenra idade e por ter me ensinado o valor e a importância de Deus em nossas vidas.

Ao meu padrasto, que partiu ainda neste ano de 2019, por ter me criado verdadeiramente como pai e por ter sido um dos principais responsáveis, senão o mais, pelo incentivo pessoal que me fez trilhar o caminho que percorri até aqui.

Por fim, agradeço a todos os meus amigos que estiveram comigo em qualquer momento da vida, mas especialmente aqueles que estiveram comigo nos últimos anos, essenciais à minha formação pessoal.

RESUMO

O Brasil é um dos países com uma das mais altas cargas tributárias do mundo e inúmeras são as celeumas que se instalam no Direito Tributário acerca dos recolhimentos que os contribuintes devem efetuar. Com base em análise jurisprudencial, doutrinária e da legislação, o trabalho pretende analisar qual a lógica de aplicação do entendimento firmado pelo STF no Tema 69, em decisões proferidas em consonância com o entendimento anterior, sumulado pelo STJ há cerca de trinta anos, que são objetos de Ações Rescisórias. Para tanto, serão mencionadas as especificidades do PIS, da COFINS e do ICMS, para elaboração de uma análise da aplicação pretérita da tese da inconstitucionalidade fixada no Tema 69, abordando a evolução do posicionamento nos tribunais superiores até o momento atual da jurisprudência. Concluir-se-á que, a despeito de existir, há quase 30 (trinta) anos, inúmeras ações sobre este assunto no Judiciário, o bom senso tem guiado a maior parte dos julgadores até aqui, que vêm reconhecendo um cenário de ausência de manifestação da Suprema Corte sobre o assunto, até a fixação do Tema 69, impossibilitando a aplicação da Súmula 343 do STF.

Palavras-chave: Tributário. ICMS. Pis/Cofins. Ação Rescisória.

ABSTRACT

Brazil is one of the countries with one of the highest tax burdens in the world and countless are the discussions related to Tax Law about payments that taxpayers must do. Based on jurisprudential, doctrinal and legal analysis, this current study has the goal to analyze the application logic of the stand established by the Supreme Court, when the judgment of the Theme 69, in decisions issued in accordance with the previous understanding, which has been a precedent of the Supreme Court about thirty years ago and is the object of several Rescissory Actions. To this end, the specificities of PIS, COFINS and ICMS will be mentioned in order to elaborate an analysis of the past application of the unconstitutionality thesis established by Theme 69, dealing with the evolution of Superior Court's stand until the present case law. It will be concluded that, despite the fact that there are, almost 30 (thirty) years ago, numerous actions related to this subject in the Judiciary, common sense has guided most judges so far, who have been recognizing a scenario of lack of manifestation of the Supreme Court on the matter, until the establishment of Theme 69, making it impossible to apply the Supreme Court 343.

Keywords: Tax Law. ICMS. Pis/Cofins. Rescissory Action.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	8
2.1 DIGRESSÃO NORMATIVA DO TRIBUTO	8
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO E SEUS CONCEITOS	9
2.2.1 Imposto - ICMS	9
2.2.2 Contribuições – PIS/PASEP e COFINS.....	11
3 CONCEITUAÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TESE DE INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.....	12
4 AÇÃO RESCISÓRIA.....	20
4.1 CONCEITUAÇÃO DA AÇÃO RESCISÓRIA.....	20
4.2 APLICAÇÃO DO TEMA 69 EM AÇÕES RESCISÓRIAS.	21
5 CONCLUSÃO.....	29
REFERÊNCIAS	31

1 INTRODUÇÃO

É sabido, fato notório e de conhecimento público, que o Brasil é um dos países com uma das mais altas cargas tributárias do mundo, inúmeras são as celeumas que se instalam no Direito Tributário, acerca dos recolhimentos que os contribuintes têm de efetuar, uma vez que as benesses, que deveriam decorrer dessa alta carga, não é devolvida aos contribuintes da melhor maneira.

Neste liame, uma discussão que se instalou no judiciário há décadas, trata da inconstitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

É sobre este assunto que tratará o presente trabalho, levando em consideração os aspectos doutrinários, legais e jurisprudenciais que levaram à formação da tese reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como Tema 69 de Repercussão Geral, abordando a aplicabilidade deste entendimento em Ações Rescisórias, com fim de desconstituir decisão que diverge dos posicionamentos mais atuais acerca do tema.

Tratar-se-á do antigo posicionamento acerca do tema, descrito nas Súmulas 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), canceladas recentemente pela Corte, para então dar enfoque ao atual momento jurisprudencial, que será pauta na pós decisão do STF sobre o Recurso Extraordinário (RE) nº 240.785 e o RE nº 574.706, este afetado em repercussão geral, no sentido da inconstitucionalidade da parcela do ICMS na base das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

A partir do absurdo extenso lapso de tempo, decorrido desde o início das discussões acerca do tema, posto que as mencionadas Súmulas do STJ são do início da década de 1990, o trabalho trará uma análise crítica da situação, a qual os contribuintes foram compelidos durante todo este período, tendo de recolher valores hoje reconhecidamente inconstitucionais e, não tendo durante todo esse tempo, conseguido a prestação jurisdicional para reconhecimento de seu direito postulado.

Com base na análise jurisprudencial, doutrinária e da legislação, o trabalho pretende analisar como os tribunais tem aplicado o Tema 69, às decisões proferidas em consonância com o entendimento sumulado pelo STJ há cerca de 30 (trinta) anos, em juízo rescisório.

Sabendo-se que são diversos os contribuintes que estão a impetrar mandados de segurança, com o objetivo de obter direito reconhecido, afim de não incluir a parcela do ICMS na base das contribuições, posto que o novo entendimento, exarado pelo STF já considera-se

fixado e consolidado pela pacífica jurisprudência, este trabalho visa abordar um outro aspecto do assunto, que é justamente a aplicação pretérita do *novel* posicionamento.

Este trabalho demonstrará, que a aplicação da tese fixada pelo STF em Ações Rescisórias, deve preencher normalmente os requisitos processuais deste tipo de ação, não havendo que se tratar da aplicação da Súmula 343 ou do Tema 136 de Repercussão Geral do STF como aplicável ao caso.

Resumidamente, serão abordados a princípio, os conceitos de tributo e suas espécies que são objeto deste trabalho, com as especificidades do PIS, da COFINS e do ICMS. Posteriormente será feita uma análise da tese da inconstitucionalidade da inclusão do imposto em comento na base de cálculos das duas referidas contribuições, abordando a evolução do posicionamento nos tribunais superiores.

No terceiro capítulo, será desenvolvida uma análise crítica, com base na jurisprudência, doutrina e legislação aplicável ao caso, acerca das regras processuais que permeiam o assunto no que se refere a aplicação da tese em decisões com trânsito em julgado que divergem do posicionamento fixado atualmente. Por fim, no quarto capítulo, a abordagem culmina no enfoque sobre como os tribunais têm julgado as Ações Rescisórias, daqueles contribuintes que não obtiveram sucesso no reconhecimento da tese antes da decisão final do STF, de modo a se analisar a fundamentação desses posicionamentos e sua relação com o histórico do caso.

2 TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

Tendo o STF reconhecido, após décadas de discussão no judiciário, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e uma vez que o objeto deste trabalho é a aplicação da tese fixada pelo STF em Ações Rescisórias, cabe realizar uma sucinta digressão à respeito dos tributos que integram a discussão, para o melhor entendimento acerca da matéria-objeto do estudo.

2.1 DIGRESSÃO NORMATIVA DO TRIBUTO

Tratando-se de uma discussão que se limita aos parâmetros constitucionais, tendo em vista a previsão dos tributos que fazem parte da tese reconhecida no STF, cabe apontar que a única definição de tributo que poderia ser cabível, é aquela determinada legalmente, no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), onde lê-se: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato

ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹

Para que a norma brasileira reconheça a caracterização de um tributo, é preciso que a prestação seja, cumulativamente: a) pecuniária; b) compulsória; c) não decorrente de um ato ilícito; d) instituída em lei; e e) mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO E SEUS CONCEITOS

A partir do conceito pátrio normativo de tributo, parte-se do entendimento de que tributo é gênero, para se analisar as possíveis espécies de exações tributárias classificadas pela legislação e doutrina. O art. 5º do CTN consagra a teoria tripartite de espécies tributárias², prevista também no art. 145 CF/88³, que é posterior ao código tributário, dividindo o tributo em (i) impostos, (ii) taxas, e (iii) contribuições de melhoria, basicamente.

Entretanto, é entendimento doutrinário predominante, em conformidade com o entendimento do STF, que na legislação nacional aplica-se a teoria penta partida, reconhecendo-se as contribuições e empréstimos compulsórios, como espécies tributárias conforme os ensinamentos de Eduardo Sabbag.⁴

Neste sentido, serão analisadas a seguir as espécies que são objeto desse trabalho, sob a ótica da doutrina majoritária e jurisprudência pacífica, quais sejam: os impostos e contribuições sociais, abordando o conceito dessas espécies juntamente com o conceito dos tributos, que são caros ao tema objeto de estudo, o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS.

2.2.1 Imposto - ICMS

O imposto é espécie tributária que tem previsão normativa no art. 16 do CTN, que dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. em outras palavras, pode-se dizer que o imposto é um tipo de tributo não-vinculado.

A não-vinculação do imposto significa que, independentemente de qualquer atividade estatal a ser exercida, sua hipótese de incidência será sempre um fato exterior à atuação da Administração Pública. Nessa esteira leciona Antonio Carrazza que “juridicamente falando,

¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 26 out. 2019.

² Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 145. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. vol. 6. 13ª ed. Niterói: Impette Ltda., 2012. p. 33.

imposto é uma modalidade de tributo que tem por ‘hipótese de incidência’ um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal [...]’.⁵

Sob este entendimento, a CF/88 institui em seu art. 155, inc. II, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).⁶

O ICMS é o tributo que mais arrecada no Brasil, conforme Ricardo Alexandre⁷ expõe em sua doutrina, representando 80% de toda a arrecadação dos Estados e, de acordo com Eduardo Sabbag, o ICMS é um dos tributos mais importantes do Sistema Tributário Nacional, senão o mais importante.⁸

Tendo sido instituído pela Emenda Constitucional (EC nº 18/65)⁹, o ICMS sucedeu o antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Tem natureza plurifásica (incidindo sobre o valor agregado e em consonância ao princípio da não-cumulatividade), real (independe das condições da pessoa) e proporcional, possuindo normalmente caráter fiscal, como leciona Eduardo Sabbag.¹⁰

Na redação original do dispositivo que previu a criação do imposto, o tributo denominava-se ICM (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias), passando a se chamar ICMS após o advento da Constituição de 1988. Nesse sentido, considera-se o ICMS um tributo tipicamente oneroso ao consumo. Ocorre que o PIS/PASEP e a COFINS, como contribuições, também amoldam-se ao conceito de tributo oneroso ao consumo, conforme ensinam os autores Gassen *et al.*¹¹

A onerosidade do ICMS ao consumo traduz-se no fato de que o valor do imposto, por ser não cumulativo, é embutido no preço das mercadorias de modo que, ao realizar uma operação de venda, a parcela do imposto é incluída na operação apenas para fins de creditamento. Por conta dessas particularidades do ICMS, durante muito tempo ele foi incluso pelos contribuintes, na base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS, como será

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 463 e 464.

⁶ 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.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010. p. 589.

⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1093.

⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/Emendas/Emc/emc18.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.*, p. 1047.

¹¹ GASSEN, Valcir; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca *apud* SABBAG, Eduardo, *Op. Cit.*, 2012. p.43.

analisado adiante.

2.2.2 Contribuições – PIS/PASEP e COFINS

O texto constitucional, traz em seu art. 149, *caput*, a possibilidade de a União instituir contribuições como meio de instrumentalizar sua atuação no âmbito social, da intervenção do domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹²

Portanto, pode-se classificar as contribuições em três subcritérios, a partir da natureza da instrumentalização de sua atuação, podendo ser: social, interventiva e profissional ou corporativa, de acordo com entendimentos de Paulo de Barros Carvalho.¹³

Quanto às contribuições sociais, que serão objeto de aprofundamento do estudo, podem-se destacar dois aspectos dessa subespécie: (i) as genéricas, destinadas aos diversos setores compreendidos no conjunto de ordem social (art. 149, *caput*); e (ii) as destinadas aos gastos da seguridade social, compreendendo a previdência, assistencial social e saúde pública (art. 149, *caput*, e § 1º, conjugados com o art. 195)¹⁴.

É dentro dessa última classificação, que serão estudados os conceitos das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, que submetem-se não apenas ao art. 149 da CF/88, mas também ao art. 195, que dispõe acerca do financiamento da seguridade social.

A Lei Complementar (LC nº 70/1991)¹⁵, instituiu a COFINS de acordo justamente com os termos do inciso I do art. 195 da Constituição, sendo o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas, a sua base de cálculo.

Tendo sucedido o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituído pelo Decreto Lei nº 1940 de 1982¹⁶, a contribuição é destinada às despesas com setores de assistência social, saúde e previdência. O art. 2º da LC nº 70/1991 determinou a incidência da contribuição com uma alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, considerando, *in verbis* “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

Já o PIS teve sua instituição pela LC nº 7/1970¹⁷, determinando-se que o produto da

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 145. Brasília, DF: Senado, 1988.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 81.

¹⁴ *Ibidem.*, p.77.

¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70. Acesso em: 15 out. 2019.

¹⁶ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07. Acesso em: 15

arrecadação da contribuição, obtida também a partir do faturamento das empresas, formasse um fundo de amparo ao trabalhador. Análogo ao PIS, a Constituição de 1967 instituiu também o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

Sobrevindo a LC nº 26/1975¹⁸, os fundos que constituíam o PIS e o PASEP foram unificados, passando-se à denominação PIS/PASEP, de acordo com a disposição do art. 1º da mencionada LC.

O fundamento legal dessas contribuições foi recepcionado pela Constituição de 1988, no art. 239 e tendo a Carta Magna fixado competência da União, para instituição de contribuições para financiamento da seguridade social, não confunde-se a COFINS com a contribuição ao PIS/PASEP, uma vez que a COFINS foi criada, a partir da disposição do art. 195, inc. I da Constituição, e o PIS/PASEP foi recepcionado pela Constituição no mencionado art. 239.

O art. 1º da LC nº 70/1991, que instituiu a COFINS, com objetivo de fazer incidir o tributo sobre o faturamento das empresas, aclara a diferença quanto à contribuição ao PIS/PASEP:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.¹⁹

Assim sendo, o faturamento total das vendas de mercadorias, por exemplo, estará abrangido pelo montante de parcelas de ICMS embutidas no preço das notas fiscais.

Tendo como base os conceitos apresentados, resta entender como firmou-se definitivamente a tese da inconstitucionalidade do cálculo do PIS/PASEP e COFINS nesses parâmetros.

3 CONCEITUAÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TESE DE INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO

out. 2019.

¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975**. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp26. Acesso em: 15 out. 2019.

¹⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70. Acesso em: 15 out. 2019.

DO PIS E DA COFINS

Para melhor entendimento da formação da tese, o melhor caminho é revisitar a Constituição Federal, para se verificar o art. 195 da CF/88 em sua redação original, que determinava que a seguridade social, seria financiada mediante recursos provenientes dos entes federativos e das contribuições sociais “dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro [...]”, conforme dispunha o inciso I do dispositivo.

Tendo em vista a limitação do campo de incidência das contribuições, expressa na Constituição, foi editada a Lei nº 9.718/98 na tentativa de alargar a base de cálculo dessas, determinando a incidência do PIS e da COFINS sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica.

Por fugir a nova norma ao parâmetro constitucional destas contribuições, o STF a declarou inconstitucional no julgamento do RE nº 346.084²⁰, juntamente com os RE(s) nº 357.950, 358.273 e 390.840, realizado em 09/11/05, ratificando o conceito de faturamento para fins tributários, para a Suprema Corte:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. **A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implícita. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada (grifado).**²¹

Como mencionado no julgado, o artigo 195 da CF/88 sofreu alteração pela EC nº 20/98, estando, no teor atual: “Art. 195. I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento [...]”.²²

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084**. Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 12 jun. 2019.

²¹ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

²² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 20**, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em:

A fim de regulamentar a cobrança das Contribuições ao PIS e à COFINS, com base no novo texto constitucional, foram editadas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as quais dispuseram em seu artigo 1º “o fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

A tese da inconstitucionalidade do cálculo com os valores de ICMS incluídos, sempre tomou como base os indicativos dados pelo STF, no sentido de que seria da Suprema Corte a ‘palavra final’ sobre o conceito de faturamento para fins da incidência das duas específicas contribuições. Esses indicativos tomam como base, não apenas o *quantum* decidido no RE nº 346.084, mas também outras manifestações do STF sobre conceitos que se relacionam ao objeto desse estudo.

O primeiro desses indicativos foi ano de 1993, quando o STF equiparou para fins de incidência tributária o conceito de “receita bruta”, expresso no Decreto-Lei nº 2.397/87, ao conceito de “faturamento”, no julgamento do RE nº 150.755.²³

Outro indicativo se deu no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 1/DF)²⁴, quando em análise do art. 2º da LC nº 70/1991, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo, que determina a base de cálculo da COFINS como “[...] o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” Nesse sentido, a tese objeto do trabalho sempre teve crescente repercussão entre os contribuintes, uma vez que a militância do Direito Tributário, como um todo, sempre aguardou com muita expectativa a manifestação do STF sobre a tese.

A medida que os contribuintes, ao longo de todos os anos desde o início das discussões, tentavam obter no Judiciário o direito de excluir os valores de ICMS das bases do PIS/PASEP e COFINS, a matéria tratada encontrou óbice durante a maior parte do tempo nas Súmulas nº 68 e 94 do STJ²⁵, que remontam à julgamento ocorrido em 15/12/1992.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150.755**. Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>. Acesso em: 13 set. 2019.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC 1**. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 13 set. 2019.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tributário e Processual Civil**. Incidência de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. In: **Súmulas 68/STJ E 94/STJ**. DJ: 27 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/stj-tributario-e-processual-civil-incidencia-de-icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins-sumulas-68-stj-e-94-stj-julgamento-do-tema-pelo-supremo-tribunal-federal-repercussao-geral>

As súmulas referidas, remontam o início da década de 1990, e pelos quase 30 (trinta) anos de edição, exemplificam bem a longevidade da discussão, reverberaram durante muitos anos, devido o entendimento do STF²⁶ de que a discussão cingir-se-ia apenas em possível ofensa reflexa à Constituição, não cabendo manifestação da Corte a respeito.

Para melhor elucidação da tese em comento, veja-se o conceito legal de receita, para que se possa entender a lógica de aplicação da tese do afastamento do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. No Decreto-Lei nº 1.598/77 encontra-se um bom parâmetro para a identificação do conceito de receita para fins tributários: “art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”.²⁷

A despeito das duas mencionadas Súmulas, o STJ muito bem apontou o significado da expressão receita, como se depreende da seguinte passagem do voto do Min. Luiz Fux proferido no acórdão do REsp. nº 411.580/SP, onde ele demonstra a diferenciação entre “entradas” e “receitas”, ensinando que:

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre "entradas" e "receitas", de inegável importância para o exame do tema [...]. As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributivas. As verbas identificadas na letra “a” são entradas; as da letra “b”, receitas.²⁸

Este também é o entendimento do Ilustre mestre Aliomar Baleeiro em sua obra *Uma Introdução a Ciência das Finanças*, quando estabelece com propriedade a diferença entre “simples ingressos” e receitas. Apesar de a sua abordagem dizer respeito às receitas públicas, o raciocínio por ele desenvolvido em nada diverge do conceito tributário do termo receita das empresas privadas, como exposto:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas ou ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer

reconhecida/. Acesso em: 23 jul. 2019.

²⁶ Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-mai-15/direto-carf-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins#_ftn5. Acesso em: 15 set. 2019.

²⁷ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De11598.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 411580 SP 2002/0014787-2**. Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 08/10/2002, T1 -PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16/12/2002 p.253 LEXSTJ vol. 163 p. 137 RDDT vol. 89 p. 237. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=607721&num_registro=200200147872&data=20021216&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 15 ago. 2019.

incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo [...]. Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reserva, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.²⁹

Da lição do ex-Ministro e Prof. Aliomar Baleeiro extrai-se que o termo “receita” designa a riqueza nova, que ingressa no patrimônio da sociedade empresária e, passa então a engendrá-lo. A parcela relativa ao ICMS, sempre foi apontada pela doutrina majoritária, como riqueza pertencente àquele que efetivamente arrecada o valor destacado, a título do imposto nas notas fiscais, ou seja, ao ente federativo responsável.

Tendo sido cobrado o imposto estadual embutido no preço das operações, é fato que o contribuinte emitente da nota fiscal não “fatura” o valor do tributo, o montante apenas transita na contabilidade fiscal da empresa. A esse respeito, elucidou de forma muito clara Marco Aurélio Greco, em lições que superam todo tipo de discussão que confunda a conceituação contábil de receita com as definições jurídicas do conceito, ensinando que, a forma de contabilização das receitas, fenômeno próprio das ciências exatas, não importa na acepção jurídica do termo:

Da relevância patrimonial da figura, resulta que somente têm natureza receita ou faturamento para fins de incidência de PIS e COFINS, aqueles ingressos que assim forem tipificados sob o ângulo substancial; vale dizer, que, ao mesmo tempo, tenham causa jurídica e reflexo patrimonial. Disso decorre que não é maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar a natureza jurídica para fins de incidência. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente.³⁰

Em paralelo, no sentido de aplicar a lógica contábil em consonância ao entendimento delineado de receita para fins tributários, José Antonio Minatel também preleciona que:

[...] nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade.³¹

Dessas lições pode-se constatar que a síntese doutrinária, aponta como critério

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 130.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei 9.718/98: Variações Cambiais e Regime da Alíquota Acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 50**. São Paulo: Dialética, novembro de 1999. p.131.

³¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 100-101.

demarkador do conceito de receita, aquele relacionado com a definitiva alteração positiva do patrimônio da empresa, não submetido a qualquer condição ou reserva.

O conceito de receita, portanto, qualquer que seja a sua origem, seja da venda de bens, da prestação de serviços ou financeira, necessariamente deve compreender riqueza que ingresse no patrimônio da sociedade empresarial, integrando-o. Aclara-se, dessa maneira a lógica do não enquadramento do ICMS nos conceitos de faturamento, delineados a partir da análise doutrinária e jurisprudencial prévia, esposada acima.

O tão aguardado debate pelo STF a respeito do tema, veio a acontecer no julgamento do RE nº 240.785, que afastou a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Observa-se outro trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski, que muito bem elucida o entendimento firmado, em consonância à maior parte da doutrina do Direito Tributário:

Neste caso, entendo que o legislador, como foi dito da tribuna e, também, pelo eminente Relator, não pode inovar com relação a termos técnicos consagrados, seja na doutrina, seja na própria prática do dia-a-dia, do cotidiano, em cada atividade especializada. O faturamento sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICM não integra, a meu juízo, à receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação. Lembro-me das aulas do eminente Professor Geraldo Ataliba que sempre dizia com todas as letras. É apenas uma anotação de caráter, digamos, ‘contábil’. Ela não gera nenhum acréscimo comercial, e os contribuintes, à evidência, como foi dito aqui, não faturam o ICMS. Entendo, sim, haver um efeito cascata e, no ponto de vista metajurídico também, algo que vem onerando o famoso “custo Brasil”.³²

Veja-se, inclusive, que as normas que regem a legislação societária e, que fazem referência aos critérios e procedimentos para demonstração do resultado das pessoas jurídicas, delimitam de forma clara a diferenciação dos tipos de receita auferidas por uma pessoa jurídica., conforme dispõe o art. 187 da Lei Federal nº 6.404/1976 (Lei das S/A).³³

Desse modo, qualquer entendimento diverso acerca da inclusão do montante de ICMS, implicaria ofensa ao art. 195, inc. I, da CF/88³⁴, bem como ao art. 110, do CTN³⁵, haja vista que os conceitos previstos na Carta Magna, devem ser considerados na sua acepção de origem. Fazem-se oportunas as palavras do I. Ministro Marco Aurélio, no voto proferido no RE nº

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Relator: Ministro. MARCO AURÉLIO, DJ: 08/10/2014, Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data da Publicação: DJe 16/12/2014 p. 00001 EMENT VOL-02762-01. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf>. Acesso em: 28 set. 2019.

³³ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988.

³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 26 out. 2019.

240.785/MG:

[...] Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso [...].³⁶

No sentido da crescente aceitação jurisprudencial da tese, que chegou a ser sumulada em sentido diametralmente oposto pelo STJ, o julgamento pelo STF do RE nº 240.785/MG deu muita força aos contribuintes para obtenção do direito de excluir a parcela do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Isto porque, além de o STF ter entrado no mérito da discussão pela primeira vez, firmou-se ainda a posição pela Suprema Corte, de que somente o montante recebido que importe em efetivo acréscimo patrimonial, pode ser considerado ‘faturamento’ ou ‘receita’.

Entretanto, neste momento ainda afirmava-se que o precedente da Suprema Corte, não possuía o condão de vincular os demais tribunais à matéria decidida no recurso, tendo em vista que o julgamento deste foi feito em rito ordinário, não tendo sido afetado em repercussão geral.

Como mencionado, o STJ já havia sumulado entendimento divergente décadas antes, assim, o posicionamento firmado pelo STF encontrou resistência naquela Corte, que continuou por decidir a matéria com fundamentos nas súmulas 68 e 94 do STJ, afirmando a vasta jurisprudência da Corte acerca da matéria, posicionamento adotado tanto na Primeira, quanto na Segunda Turma.³⁷

Ademais, além do posicionamento exarado nos julgados acima, o STJ também passou a se posicionar de uma outra maneira³⁸, quando sobreveio o julgamento do RE nº 240.785, no sentido de que a matéria seria de ordem constitucional, não cabendo ao STJ manifestação sobre o tema.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Relator: Ministro. MARCO AURÉLIO, DJ: 08/10/2014, Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data da Publicação: DJe 16/12/2014 p. 00001 EMENT VOL-02762-01. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE574.706PR.pdf>. Acesso em: 28 out. 2019.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp: 288345/RN** 2013/0018974-8. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 02/02/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/02/2017. (STJ - REsp.: 1510917 SC 2015/0007652-1, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 10/03/2015).

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp.: 1496082/GO** 2014/0296416-6. Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 18/12/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/02/2015) (grifado) (STJ - AgRg no REsp.: 1487527 MG 2014/0263251-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 20/11/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/11/2014).

Resta claro que, ainda que o julgamento do RE nº 240.785/MG não tivesse alcançado efeitos suficientes, para encaminhar-se o encerramento da longínqua discussão judicial a respeito, este produziu grande impacto nas discussões sobre o assunto.

Tendo sido concluído o julgamento deste recurso pelo STF, a discussão ganhou novo fôlego em favor dos contribuintes poucos anos depois, chegando-se aos ‘capítulos finais’ da discussão no judiciário brasileiro, com o julgamento do RE nº 574.706/PR, que decidiu em sede de repercussão geral, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

No acórdão do recurso, basicamente foi decidido pela Suprema Corte, dessa vez em repercussão geral, o posicionamento já exarado no RE nº 240.785/MG, como se observa na 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 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 atentar 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. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.³⁹

Com o julgamento do Recurso, fixou-se a tese do Tema 69, destaque-se ainda que, no voto da Ministra Relatora Carmen Lúcia, a magistrada recorreu ao *quantum* decidido justamente no RE nº 346.084, mencionado no início deste tópico, para delimitar as receitas que seriam incluídas no conceito de faturamento.

Após o julgamento do Tema 69, insustentável se tornou a prevalência da jurisprudência do STJ, que até então, como visto, ainda não reconhecia totalmente o caráter constitucional da discussão, que por si só afasta a hipótese de aplicação das Súmulas 68 e 94, recentemente canceladas pela Corte.

Ainda que a Fazenda Nacional tenha persistido na modulação de efeitos da tese fixada no recurso, mesmo no âmbito do STJ tem sido rejeitada essa hipótese, sendo a jurisprudência

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em 12 out. 2019.

predominante da corte no sentido da aplicação imediata da tese, dada a natureza de repercussão geral conferida ao entendimento. Nesse sentido, pouco após o julgamento do RE nº 574.706/PR, o STJ já passou a rever sua posição, com base no entendimento fixado em repercussão geral pela Suprema Corte.⁴⁰

Assim, é chegado ao cenário atual, com uma das discussões mais longínquas do judiciário brasileiro superada pela jurisprudência pacífica das instâncias superiores do país, para então adentrar-se na aplicação da tese fixada no RE nº 574.706/PR em decisões que transitaram em julgado anteriormente ao decidido no recurso.

Analisar-se-á se o contribuinte que foi ao judiciário requerer a prestação jurisdicional da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, sem obter êxito em uma decisão transitada em julgado, tem direito de ingressar com Ação Rescisória para rescindir a decisão proferida em contrariedade à tese fixada pelo STF.

Para tanto, será analisada a Ação Rescisória e suas hipóteses de aplicação, para então verificar-se os supostos óbices legais e jurisprudenciais para rescisão de decisão proferida em conformidade com as Súmulas 68 e 94 do STJ, recentemente canceladas.

4 AÇÃO RESCISÓRIA

4.1 CONCEITUAÇÃO DA AÇÃO RESCISÓRIA

A Ação Rescisória é modalidade de ação prevista no Código de Processo Civil (CPC)⁴¹, em seu art. 966, onde o comando normativo prevê, o cabimento do manejo contra decisões que manifestadamente incorram em ofensa à segurança jurídica, como a violação de norma jurídica, ofensa direta à coisa julgada, entre outras hipóteses.

Este tipo de ação, tem o condão de tornar possível a maleabilidade da coisa julgada formada em decisões com trânsito em julgado, visando a não efetivação ao longo do tempo de injustiças decorrentes de decisões que estejam inseridas no rol de hipóteses previstas no art. 966. Neste sentido, Candido Dinamarco demonstra em seus ensinamentos, a preocupação dos operadores do Direito com a “eternização de incertezas”.

Um óbvio predicado essencial à tutela jurisdicional que a doutrina moderna alcandora e realça, é o da justiça das decisões. Essa preocupação não é apenas minha: a doutrina

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nº REsp. 1355713/SC**. Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017), em sede inclusive de embargos de declaração (EDcl no AgRg no AREsp 239.939/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/06/2017, DJe 02/08/2017) e em decisões monocráticas (AgInt no AgRg no AgRg no REsp. nº 1.534.105/PB, j. 06/06/2017, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 02/08/2017).

⁴¹ BRASIL. Art. 966, **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 out. 2019.

e os tribunais começaram a despertar para a necessidade de repensar a garantia constitucional e o instituto técnico processual da coisa julgada, na consciência de que não é legítimo eternizar injustiças a pretexto de evitar a eternização de incertezas.⁴²

Sendo a ação rescisória, a medida processual adequada para reconhecer o direito de desconstituir coisa julgada, não se pode prescrever este remédio processual contra qualquer decisão, uma vez que a coisa julgada é instituto basilar do Direito, gozando de proteção e previsão da Carta Magna, sendo cláusula pétrea, conforme os arts 5º, XXXVI e 60, § 4º, IV da Lei Maior.⁴³

Assim, as hipóteses taxativas de cabimento da Ação Rescisória no CPC estão descritas no art. 966, das quais será tratado de uma em exclusivo: “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: [...] V - violar manifestamente norma jurídica; [...]”.⁴⁴

O CPC prevê ainda em seu art. 975 (correspondente ao art. 495 do CPC/73) prazo para ajuizamento da ação em no máximo 2 (dois) anos, contados a partir do trânsito em julgado da decisão rescindenda. Em 2014, a Corte Especial do STJ alinhou o entendimento do tribunal nesse sentido, no julgamento do Recurso Especial (REsp. nº 1112864/MG)⁴⁵, definindo a data do trânsito em julgado como termo inicial para contagem do prazo rescisório.

Para a análise a que se propõe esse trabalho, será tratado especificamente do inciso V deste dispositivo, salientando-se que este dispositivo teve alteração com relação ao antigo código processual pátrio, no art. 485, inc. V, onde o enunciado referia-se à “violação literal de disposição de lei”.

4.2 APLICAÇÃO DO TEMA 69 EM AÇÕES RESCISÓRIAS

No que diz respeito à tese objeto desse estudo, muitos contribuintes tem entendido que eventuais decisões com trânsito em julgado, em sentido oposto ao deliberado pela Suprema Corte, amoldam-se à hipótese do mencionado dispositivo do CPC.

⁴² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. vol. III. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 329.

⁴³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 18 out. 2019.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1112864/MG**. 2009/0059035-4. Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 19/11/2014, CE – CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJe 17/12/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41471440&num_registro=200900590354&data=20141217&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 15 out. 2019.

Uma vez reconhecido pelo STF, que a norma jurídica delimita o conceito de faturamento para fins tributários, sendo inconstitucional a inclusão do ICMS nesse conceito para incidência do PIS e da COFINS, decisões proferidas em sentido divergente estariam em violação do conceito normativo e constitucional de faturamento para base de cálculo das contribuições. Ainda que essa violação, só tenha sido reconhecida após décadas de litígio no judiciário.

Tal entendimento, tem ótica interessante sob o prisma de Júnior & Faria, pois afirmam que “a coisa julgada inconstitucional, à vista de sua nulidade, reveste-se de uma aparência de coisa julgada”.⁴⁶ Seguindo-se a ideia, não haveria nem que se falar em maleabilidade da coisa julgada pela Ação Rescisória, uma vez que não haveria coisa julgada em se tratando de decisão com fundamento inconstitucional.

Inobstante, a jurisprudência acompanha tal entendimento, como se extrai do entendimento exposto pelo Ministro Teori Zavascki, no julgamento do RE nº 730.462⁴⁷, onde foi defendida pelo Ministro a aplicabilidade *erga omnes* de declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica, “alcançando os atos pretéritos eivados do vício de nulidade”.

Sob este entendimento, à primeira vista não haveria problema em obter a rescisão judicial de decisão, que ofendeu à delimitação constitucional de faturamento para fins tributários, se preenchidos os requisitos de admissibilidade da Ação Rescisória.

Entretanto algumas decisões têm encontrado óbice na Súmula 343 do STF, que prescreve que “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda tiver se baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.⁴⁸

Com base nesta súmula, a jurisprudência aponta pelo mesmo tipo de restrição à aplicabilidade do inciso V do art. 966 do novo CPC, entendendo que não é cabível a Rescisória contra aquelas decisões que, ainda que violem expressamente norma jurídica, estivessem sob interpretação jurisprudencial controvertida.

A Suprema Corte, ao editar a Súmula 343, visou homenagear o princípio da coisa julgada, protegendo o livre convencimento do magistrado e a segurança jurídica quando a decisão fundamentar-se em interpretação legal controvertida nos tribunais. A Súmula foi

⁴⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para seu controle. *In: Revista do Ministério Público*. n. 47. Porto Alegre, p. 140.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁴⁸ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em 15 out. 2019.

durante muito tempo, entendida pacificamente pela jurisprudência como inaplicável em casos que tratassem de matéria constitucional, posto que é competência exclusiva do STF a guarda das normas constitucionais.

Entretanto, esse entendimento foi alterado em 2014, no julgamento em repercussão geral do RE nº 590.809/RS⁴⁹, que fixou o Tema 136 do STF, afirmando a aplicabilidade da Súmula nº 343 mesmo em casos que envolvessem matéria constitucional, veja-se a tese fixada: “RE nº 590.809/RS - Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente.”

Em que pese o Plenário do STF nunca ter se manifestado acerca do tema antes do julgamento do RE nº 240.785, a aplicabilidade da tese em Rescisórias tem sido relativizada em algumas decisões no sentido da necessidade de a Ação ter sido distribuída antes do fixado em repercussão geral no RE nº 590.809/RS.

Nesse sentido já decidiu diversas vezes, disponível nos *links*⁵⁰, com acesso em 2019, o Tribunal Regional Federal da 3ª região (TRF-3) pela incidência da Súmula nº 343 em ação rescisória distribuída posteriormente à decisão do RE nº 590.809/RS, entendendo que a suposta existência de controvérsia jurisprudencial à época impede a desconstituição do *decisum* rescindendo, ainda que a controvérsia diga respeito à questão constitucional, como se vê:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 343 DO E. STF. CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL À ÉPOCA DA DECISÃO RESCINDENDA. INDEFERIMENTO DA INICIAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. [...]. De se destacar que, quando do julgamento do RE nº 590.809/RS (DJ em 24/11/2014), em repercussão geral, a Corte Suprema afirmou a aplicabilidade da Súmula nº 343/STF ainda que a controvérsia envolva a análise de normas constitucionais. A ação foi ajuizada em 27 de outubro de 2017, posteriormente, portanto, ao quanto decidido no RE nº 590.809 pelo C. STF. No presente caso, a ação ajuizada deve ser extinta sem julgamento de mérito, visto que a matéria ora tratada se baseou em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.⁵¹

Destaca-se que a jurisprudência majoritária do TRF-3, aponta para a Súmula 343 do

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 590.809**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 13 out. 2019.

⁵⁰ <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/5944682>.
<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/3473372>.

<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/3470797>. Acessos em: 15 out. 2019.

⁵¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **AÇÃO RESCISÓRIA nº 00169328220164030000 SP**, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 02/07/2019, SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 12/07/2019. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoPje/75843986>. Acesso em: 12 out. 2019.

STF como óbice para a aplicação do precedente do STF em ações rescisórias, desde que a ação tenha sido distribuída após o julgamento do RE nº 590.809/RS, uma vez entendido o Tema nº 136 de repercussão geral fixado neste Recurso, como não retroativo à Ações Rescisórias ajuizadas anteriormente ao julgamento do Extraordinário.

A celeuma acerca da aplicabilidade do Tema nº 136 de repercussão geral do STF, à discussão relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, se dá devido à divergência acerca do entendimento do que fora fixado de fato no RE nº 590.809. Isto porque, a Ementa do julgado, traz a informação de que:

O Verbete nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.⁵²

A partir dessa ementa, poder-se-ia chegar à conclusão distinta daquela que se aduz da tese fixada pela Corte, como exposto anteriormente. Ocorre que essa confusão, foi objeto de debate inclusive na sessão de julgamento do Recurso, quando o Senhor Procurador da Fazenda Nacional levantou questão de ordem para dizer que:

O SENHOR PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL - Trata-se de feito com repercussão geral. A tese que o Tribunal estaria sufragando, por sete votos, seria no sentido de que não cabe ação rescisória em face de acórdão que, à época de sua prolação, estiver em conformidade com a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal. Então, é isso que o Tribunal, nesse feito, com repercussão geral, estará sufragando. Porque tem repercussões em outros vários processos, inclusive que tramitam nesta Corte.⁵³

Após breve debate entre alguns dos Ministros e o Procurador acerca da repercussão da tese fixada, a dúvida do Ilustre representante Fazendário foi solucionada no seguinte diálogo dos ministros: “O Senhor Ministro Marco Aurélio (relator) – Estamos afirmando, Presidente, que, pela respeitabilidade das decisões do Supremo, pronunciamentos judiciais em harmonia com essas decisões não são rescindíveis”.

Fica claro pelo posicionamento, qual seria o *modus* de aplicação do que fora ali fixado em repercussão geral. Por isso a redação da tese fixada no Tema 136 tem a redação que fora

⁵² Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1472>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 590.809**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 13 out. 2019.

exposta.

Nesse sentido, já prosperou no TRF-3 este entendimento, onde acabou o Tribunal por afastar a hipótese de incidência da Súmula 343 do STF, ainda que a Ação fosse posterior ao decidido no RE nº 590.809/RS, como se observa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ACORDÃO EMBARGADO QUE TRABALHOU COM A DECISÃO DO STF POSTA NO RE 574.706/RS (TEMA 69), OCASIÃO EM QUE A SEÇÃO JULGADORA ENTENDEU PELA PLENA APLICABILIDADE DO V. ARESTO DA SUPREMA CORTE, SEM POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DO FEITO À CONTA DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ONDE A UNIÃO FORMULARIA PEDIDO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS [...]. Além disso, a tese da repercussão geral foi assim firmada (Tema 136): "RE 590809 - Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente", sendo certo que o acórdão rescindendo, proferido pela C. Quarta Turma na sessão de 26.06.96, não se fundamentou em entendimento firmado pelo Plenário do STF. Por fim, o acórdão embargado, proferido em juízo de retratação, deixou claro que o acórdão rescindendo violou o art.195, I, da Constituição Federal, consoante entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, que deve ser aplicado por força dos arts. 1.039 e 1.040, III, do CPC/15 (grifado).⁵⁴

O julgado destaca o correto entendimento expresso no RE nº 590.809, constantemente evocado equivocadamente pelo próprio Tribunal. O Tema 136 de repercussão geral limitou a hipótese de cabimento de ação rescisória contra decisão em harmonia com o Plenário do Supremo, à época do acórdão rescindendo, o que definitivamente não poderia ser aplicado em nenhum momento ao objeto deste estudo, uma vez que o STF restou silente até o julgamento do RE nº 240.785.

É neste sentido que, de encontro ao posicionamento exarado pelo TRF-3 de forma majoritária, tem sido a firme e pacífica jurisprudência do TRF-4 sobre o assunto, afastando-se por completo a incidência da Súmula 343, por entender que antes do julgamento do RE nº 240.785 não havia discussão no STF acerca do assunto, em aplicação de entendimento fixado pela Corte Especial do TRF-4, como se vê no julgado a seguir:

AÇÃO RESCISÓRIA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. CABIMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA, POR VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI, COM BASE EM JURISPRUDÊNCIA DO STF. ANTES DO JULGAMENTO DOS RES 240.785 E 574.706 NÃO HAVIA, NO STF, DECISÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. MONTANTE

⁵⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **AÇÃO RESCISÓRIA nº 00407065920074030000** SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOHNSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 06/11/2018, SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 21/11/2018. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7152628>. Acesso em: 12 out. 2019.

A SER EXCLUÍDO. VALOR DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS COMO IMPOSTO DEVIDO. 1. A Corte Especial deste Regional pacificou o entendimento de que cabe ação rescisória, por violação a literal disposição de lei (CPC/73, art. 485, V - art. 966, V, CPC/2015), quando, à época do acórdão rescindendo, "não havia qualquer orientação do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria constitucional controvertida" (TRF4, AÇÃO RESCISÓRIA Nº 0013170-07.2011.404.0000, Corte Especial, Rel p/ Acórdão RÔMULO PIZZOLATTI, POR MAIORIA, D.E. 05/06/2018, PUBLICAÇÃO EM 06/06/2018). 2. Antes do julgamento dos REs 240.785 (2014) e 574.706 (03/2017), não havia pronunciamento definitivo do STF acerca da constitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. 3. Via de conseqüência, não há falar em nova orientação do STF, porque, antes dos REs 240.785 (2014) e 574.706 (2017), o STF jamais havia examinado a constitucionalidade dessa matéria. 4. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706) (grifado).⁵⁵

O entendimento exarado tem então, como base, o que a tese fixada em repercussão geral no RE nº 590.809/RS dispõe expressamente⁵⁶, restando salutar que nunca houve entendimento firmado pelo Plenário do Supremo no sentido da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base das contribuições ao PIS e COFINS.

Na fundamentação da Ação Rescisória que fez menção o julgado do TRF-4, julgada pela Corte Especial do Tribunal, o Desembargador Rômulo Pizzolatti, em seu voto divergente, que foi vencedor no julgamento, elucida bem a questão da relação do Tema nº 136, com os casos onde o STF permanecia silente sobre a matéria tratada na decisão rescindenda, quando proferida:

Divirjo do relator. É que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento - submetido ao regime previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil - do Recurso Extraordinário nº 590.809/RS (Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014), se aplica apenas aos casos em que a ação rescisória visar desconstituir julgado com base em superveniente modificação de orientação do Supremo em matéria constitucional, o que não é o caso dos autos, em que à época da prolação do acórdão rescindendo não havia qualquer orientação do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria constitucional controvertida. Aqui, aplica-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal segundo o qual "cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal".⁵⁷

⁵⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **AÇÕES RESCISÓRIAS nº 5000035-56.2019.4.04.0000**. PRIMEIRA SEÇÃO, Relator para Acórdão ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 09/04/2019. Disponível em:

https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41554482263896662019281083411&evento=500&key=f9fc8f6dacd77bc409d080c356c9059910c3cd6374e45fc2923c80734a159b83&hash=75e0e2aa1ec4312dfeb2afed54bfe18a. Acesso em: 12 ago. 2019.

⁵⁶ <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+590809%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+590809%2EACMS%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/a4ymbfc>. Acesso em: 12 out. 2019.

⁵⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **AÇÃO RESCISÓRIA nº 131700720114040000** SC, Relator: ROGER RAUPP RIOS, Data de Julgamento: 24/05/2018, CORTE ESPECIAL). Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=9413131&

O entendimento tem repercutido também no TRF-2, que em julgamento ocorrido ainda no ano corrente (2019), decidiu no sentido de reconhecer que a inexistência de posicionamento da Suprema Corte sobre o assunto, obsta a aplicação da Súmula nº 343:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS POR AMBAS AS PARTES. AÇÃO RESCISÓRIA. TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA STF Nº 343. VALORES RELATIVOS AO ICMS NABASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.[...]. 2. A base do argumento utilizado no acórdão embargado encontra-se no entendimento segundo o qual, à época em que proferida a decisão rescindenda, inexistia posicionamento consolidado no Supremo Tribunal Federal sobre a validade jurídica da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores relativos ao ICMS. A decisão do Supremo Tribunal no RE 574.706 não representou uma superação de paradigma jurisprudencial da Corte, justamente porque antes dela não havia um pronunciamento definitivo sobre a validade constitucional da inclusão de valores relativos ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Com efeito, essa posição foi ressaltada no acórdão, quando se abordou a tese firmada sobre o Tema 136, do RE-Repercussão Geral 590.809: “Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”.⁵⁸

Verifica-se que fora adotado acertadamente, o posicionamento acerca do Tema 136 de repercussão geral do STF, sob a luz da tese expressamente firmada no enunciado do Tema. Novamente reconheceu-se o que fora exposto neste trabalho, de que o STF não possuía nenhum entendimento acerca do assunto até a sobrevinda do RE nº 240.785 e RE nº 574.706.

O TRF-1 chegou a analisar também o assunto em Ação Rescisória, julgada no ano passado, corroborando a posição do TRF-4 de que a Súmula 343 é inaplicável ao caso:

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. PRELIMINAR DE INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 343 DA SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL REJEITADA. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEI 10.865/2004, 7º, I. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO MANIFESTA A NORMA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. PEDIDO RESCISÓRIO PROCEDENTE [...]. 2. **Inaplicável o verbete 343 da Súmula/STF se a questão tratada tiver cunho constitucional, cuja interpretação só tenha sido definida posteriormente pela Suprema Corte [...]** 8. Pedido rescisório julgado procedente para desconstituir a sentença proferida nos autos do processo 40623-36.2013.4.01.3800/MG e, re julgando a demanda, deferir em parte o pleito inicial formulado para reconhecer a ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e, conseqüentemente, reconhecer o direito da autora à repetição do indébito relativo ao 'ICMS' incluído indevidamente nas bases de cálculos da 'COFINS' e da 'Contribuição para o PIS', com observância do prazo

hash=4072f63b7d43b394ed9896848731f54c. Acesso em: 11 out. 2019.

⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (2ª Região). **AÇÃO RESCISÓRIA nº 0012158-02.2017.4.02.0000** RJ, Relator: TEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO, Data de Julgamento: 09/05/2019, Data de Publicação: 16/05/2019).Disponívelem:https://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:fk6di9tqa8QJ:acordaos.trf2.jus.br/apolo/databucket/idxprocesso%3D201700000121580%26coddoc%3D874789%26datapublic%3D201916%26pagdj%3D845/848++inmeta:DescOrgaoJulgador%3D2%2AA%2520SE%3%87%3%830%2520ESPECIALIZADA&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em: 15 out. 2019.

prescricional quinquenal, contado a partir das datas de cada recolhimento indevido (grifado).⁵⁹

No voto do Desembargador José Amílcar Machado, relator da ação, recorreu à reiterada jurisprudência do Tribunal para afastar a aplicabilidade da Súmula 343, reconhecendo-se que o juízo de valor sobre a matéria, só foi proferido pela Suprema Corte após o trânsito da decisão rescindenda, como segue:

Nos termos reiteradamente decididos por esta Quarta Seção, referido enunciado não constitui parâmetro hábil a obstaculizar o trânsito de Ação Rescisória quando a matéria nela versada, ainda que controvertida ao tempo do julgamento, for de índole constitucional, dada a premente necessidade de preservação da máxima efetividade dos ditames da Constituição Federal os quais, por sua natureza e importância, não podem ser afastados da apreciação pelo Judiciário “por questões de ‘razoabilidade’ ou de ‘boa ou má interpretação’” (confira-se AR 2007.01.00.004324-2/MG, desta Quarta Seção, na relatoria do Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 de 18/08/2008). De fato, não se aplica o entendimento expresso no verbete 343 da Súmula/STF se a questão tratada tiver cunho constitucional, cuja interpretação só foi definida ulteriormente pela Suprema Corte. Rejeito, portanto, a preliminar.

Assim, verifica-se que a aplicação da tese descrita no Tema 69 de Repercussão Geral do STF, encontra sustentação jurisprudencial ampla no TRF-4, repercutindo em decisões no TRF-1, TRF-2 e TRF-3, havendo volume de jurisprudência em sentido oposto apenas neste último, que só reconhece o cabimento de Rescisória anteriores à fixação do Tema 136 pelo STF.

Sabendo-se que ainda não houve manifestação a respeito do assunto pelas instâncias superiores, a conclusão jurisprudencial a respeito do tema objeto deste trabalho resta reticente.

A partir do histórico doutrinário e jurisprudencial apresentado neste trabalho, imagina-se que o STF e STJ estariam tendentes à avalizar a jurisprudência pacificada pelo TRF-4 e corroborada pelo TRF-1, TRF-2 e parte do TRF-3 até aqui, uma vez que foi fundamentadamente afastado por estes tribunais, o possível óbice da Súmula 343 para a rescisão de decisões que repercutiram as Súmulas 68 e 94 do STJ.

Entretanto, é necessário ter cautela na análise do deslinde, uma vez que o próprio RE nº 574.706 está pendente de análise de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, onde é requerida a modulação temporal de efeitos da tese fixada pela Corte.

Em tese, em caso de eventual modulação dos efeitos do julgamento em eficácia *ex nunc*, poderia ficar afastada a possibilidade de rescisão de acórdãos anteriores à fixação do

⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **AÇÃO RESCISÓRIA nº 00204677320164010000**, Relator: DES. FEDERAL. JOSÉ AMILCAR MACHADO, QUARTA SEÇÃO, Data de Publicação: 13/11/2018). Disponível em: https://arquivo.trf1.jus.br/AGText/2016/0020400/00204677320164010000_2.doc. Acesso em: 15 out. 2019.

Tema 69 pelo STF, uma vez que o entendimento exarado pela Suprema Corte poderia só importar em vinculação unicamente às decisões proferidas a partir do julgamento.

É curioso apontar também que, a despeito de toda a discussão acerca do cabimento de Ação Rescisória para desconstituir julgados desfavoráveis aos contribuintes, há uma espécie de temor geral entre os contribuintes que vêm conseguindo obter trânsito em julgado em decisões sobre o assunto.

Um dos aspectos deste temor é referente justamente à uma eventual modulação temporal de efeitos do RE nº 574.706 ensejar no ajuizamento de, veja só, Ações Rescisórias por parte da Fazenda Nacional contra essas decisões, o que na visão da União estaria em plena consonância ao regramento legal, inobstante todos os esforços da Fazenda Nacional em impedir a rescisão de julgados favoráveis, decididos em contrariedade ao Tema 69.

Essa visão Fazendária foi exteriorizada no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/ nº 01⁶⁰, de 2019, onde a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) deixa sua expectativa acerca dos subsequentes trânsitos em julgado de ações no judiciário reconhecendo a exclusão do ICMS da base do PIS e COFINS, afirmando que:

Assim, um bom juízo de valor deve ser levado a efeito caso a caso. Há casos de processos com trânsito em julgado em tribunais inferiores, mas para os quais a PGFN ainda tem ao seu dispor o direito de propor ações rescisórias para reversão das decisões (direito este sujeito a prazo prescricional), a depender da modulação do STF (grifo do autor).

De certa forma, o que transparece é que a partir da clara intenção Fazendária em utilizar-se de uma improvável modulação de efeitos do STF para futuramente desconstituir decisões sob a exata medida que os contribuintes vem tentando agora desconstituir – a despeito dessa modulação de efeitos requerida no paradigma – demonstra uma certa falta de técnica nos argumentos utilizados atualmente pela União quanto aos supostos óbices para ajuizamento de Rescisória.

Evidente que, caso o STF viesse a decidir pela modulação temporal dos efeitos do Tema 69, seriam inúmeras Ações Rescisórias distribuídas pela Fazenda Nacional, com o escopo de desconstituir as decisões que vêm transitando em julgado desde 2017 no mesmo sentido da tese fixada pela Suprema Corte.

5 CONCLUSÃO

⁶⁰ Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/Oc-snc-sep-0119.html>. Acesso em: 18 out. 2019.

Espera-se que o STF não decida por uma eventual modulação temporal dos efeitos da tese fixada no RE nº 574.706, entretanto, a insegurança que permeia os contribuintes do Fisco Nacional demonstra a importância do tema objeto deste trabalho, que aqui se pretendeu analisar.

A jurisprudência da maioria dos TRFs, tem apontado no sentido de que a Súmula 343 e Tema 136 do STF não importam em óbice ao ajuizamento da Ação Rescisória para rescindir decisão em contrariedade ao Tema 69, justamente com base na clara expectativa de que não haverá modulação de efeitos no julgado. Tal expectativa é sustentada também pela jurisprudência das instâncias superiores inclusive, já apontar para o sentido da imediata aplicação do Tema 69 pelos demais tribunais, indo de encontro aos argumentos Fazendários, sobre a inexistência de trânsito em julgado do RE nº 574.706 como óbice à aplicação do *quantum* decidido.

Parece cristalino também para a maior parte da militância do Direito Tributário, sobretudo, aqueles que vivenciam os liames da discussão atinente ao Tema 69 desde seus primórdios, a ideia de que inobstante à postura silente do STF sobre o assunto ao longo de décadas, sempre houve a justa expectativa de que a palavra final sobre o tema seria dada pela Suprema Corte, à despeito das Súmulas 68 e 94 do STJ.

Isso foi o que este trabalho dedicou um capítulo inteiro a analisar, concluindo-se pelo entendimento de que a doutrina tradicional, as normas subsidiariamente aplicáveis à matéria e a jurisprudência análoga, sempre apontaram de forma uníssona para o conceito de faturamento para fins tributários, no mesmo sentido do que fora finalmente decidido pelo STF nos REsp. nº 240.785 e 574.706. O bom senso tem guiado a maior parte dos julgadores até aqui, os quais vêm reconhecendo justamente esse cenário de ausência de manifestação da Suprema Corte sobre o assunto durante muito tempo, fato impeditivo aos óbices postos pela Súmula 343 do Tribunal.

Cabe reflexão a respeito da situação fática decorrente do cenário, onde existem contribuintes que estão discutindo o assunto no judiciário há décadas, com ações ajuizadas no início da década de 90, época concomitante à edição das Súmulas 68 e 94 do STJ, com decisões que vieram a transitar em julgado há cerca de 15 anos, vindo a ser alvo de Ação Rescisória que atualmente segue em tramitação.

Em muitos desses casos foi proferido juízo de retratação para reformar acórdãos anteriores ao Tema 69, que julgaram improcedentes as Rescisórias. Então há de se pensar a que estaria servindo o princípio da coisa julgada e da segurança jurídica, caso o STF decida por uma modulação de efeitos nos moldes à qual a União ainda guarda expectativa de ver acontecer,

conforme o Ofício da CMV mencionado anteriormente.

Isto pois, contribuintes que estão há quase 3 (três) décadas, tentando obter a prestação jurisdicional do Tema 69, poderiam se ver impedidos de obter finalmente seu direito no judiciário. Por fim, caberá novamente ao STF dar a palavra final acerca do deslinde. O que se reforça aqui: espera-se que seja feito seguindo-se a lógica das decisões que vêm proferindo o tribunal acerca da aplicabilidade do Tema 69.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010. p. 589.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 130.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 15 out. 2019.

_____. **Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm>. Acesso em: 13 out. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 13 out. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 26 out. 2019.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm. Acesso em: 18 out. 2019.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=58FF44B2919C40BCC5E5C502FB4BF988.node1?codteor=792380&filename=LegislacaoCitada+- PL+7681/ 2010. Acesso em: 15 out. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975.** Altera disposições da legislação que regula o Programa de Interação e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social e eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 15 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp: 288345/RN 2013/0018974-8.** Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 02/02/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/02/2017. (STJ - REsp.: 1510917 SC 2015/0007652-1, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 10/03/2015).

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nº REsp. 1355713/SC.** Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017), em sede inclusive de embargos de declaração (EDcl no AgRg no AREsp 239.939/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/06/2017, DJe 02/08/2017) e em decisões monocráticas (AgInt no AgRg no AgRg no REsp. nº 1.534.105/PB, j. 06/06/2017, Ministro Napoleão nunes Maia Filho, 02/08/2017).

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp.: 1496082/GO 2014/0296416-6.** Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 18/12/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/02/2015) (grifado) (STJ - AgRg no REsp.: 1487527 MG 2014/0263251-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 20/11/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/11/2014).

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº411580 SP 2002/0014787-2.** Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 08/10/2002, T1 -PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16/12/2002 p.253 LEXSTJ vol. 163 p. 137 RDDT vol. 89 p. 237.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1112864/MG.** 2009/0059035-4. Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 19/11/2014, CE – CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJe 17/12/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Processual Civil. Incidência de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. In: **Súmulas 68/STJ E 94/STJ**. DJ: 27 de fevereiro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADC 1**. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088).

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 150.755**. Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084**. Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Relator: Ministro. MARCO AURÉLIO, DJ: 08/10/2014, Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data da Publicação: DJe 16/12/2014 p. 00001 EMENT VOL-02762-01.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 590.809**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 730.462**. Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017.

_____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Ação Rescisória nº 00204677320164010000**, Relator: DES. FEDERAL. JOSÉ AMILCAR MACHADO, QUARTA SEÇÃO, Data de Publicação: 13/11/2018).

_____. Tribunal Regional Federal (2ª Região). **Ação Rescisória nº 0012158-02.2017.4.02.0000 RJ**, Relator: TEOPHILO ANTONIO MIGUEL FILHO, Data de Julgamento: 09/05/2019, Data de Publicação: 16/05/2019).

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Ações Rescisórias nº 5000035-56.2019.4.04.0000**. PRIMEIRA SEÇÃO, Relator para Acórdão ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 09/04/2019.

_____. Tribunal Regional Federal (3ª Região). **Ação Rescisória nº 00169328220164030000 SP**, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, Data de Julgamento: 02/07/2019, SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 12/07/2019.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Ação Rescisória nº 131700720114040000**

SC, Relator: ROGER RAUPP RIOS, Data de Julgamento: 24/05/2018, CORTE ESPECIAL).

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 463 e 464.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 81.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. vol. III. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 329.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei 9.718/98: Variações Cambiais e Regime da Alíquota Acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 50**. São Paulo: Dialética, novembro de 1999. p.131.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 100-101.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1093.

_____. **Direito Tributário**. vol. 6. 13ª ed. Niterói: Impette Ltda., 2012. p. 33.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para seu controle. *In*: **Revista do Ministério Público**. n. 47. Porto Alegre, p. 140.