



MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS E O IMPACTO FINANCEIRO NAS EMPRESAS

Modulation of the effects of the ICMS exclusion decision on the PIS/Cofins calculation
basis and the financial impact on companies

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 20/2019 | p. 117 - 135 | Set - Out /
2019

DTR\2019\40722

Ana Flávia Carneiro da Cunha e Silva

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).
Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada em São
Paulo/SP. anasilva@asbz.com.br

Área do Direito: Constitucional; Tributário

Resumo: Após o julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR com repercussão
geral pelo Supremo Tribunal Federal, no qual foi firmado o entendimento de que o ICMS
deve ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, a União Federal
requereu a modulação de efeitos para que a referida decisão seja cumprida somente a
partir de janeiro de 2018. O presente artigo pretende examinar se estão presentes os
requisitos para modulação dos efeitos do acórdão, bem como investigar a
responsabilidade das partes envolvidas no caso da perda da discussão judicial, já que
muito se ouve sobre os impactos da decisão ao Erário, mas pouco se comenta sobre o
impacto da decisão nas empresas, embora seja um montante relevante que será
analisado neste artigo.

Palavras-chave: ICMS – PIS/Cofins – Modulação de efeitos – Consequencialismo –
Repercussão geral

Abstract: After the judgment of Extraordinary Appeal 574.706/PR with general
repercussion by the Federal Supreme Court, in which it was established that ICMS
should be excluded from the basis of calculation of PIS and Cofins contributions, the
Federal Government requested the modulation of effects for that said decision will take
effect only from January 2018. The purpose of this article is to examine whether the
requirements for modulating the effects of the judgment are present, as well as to
investigate the liability of the parties involved in the case of the loss of the judicial
discussion, since much is heard about the impact of the decision on the Treasury, but
little is said on the impact of the decision on companies, although it is a relevant amount
that will be analyzed in this article.

Keywords: ICMS – PIS/Cofins – Modulation of effects – Consequentialism – General
repercussions

Sumário:

1.Objetivo - 2.A Constituição Federal e o controle de constitucionalidade realizado pelo
Poder Judiciário - 3.A modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro e a
validade dos argumentos consequencialistas - 4.O Recurso Extraordinário 576.704/PR e
o impacto financeiro para as empresas - 5.Conclusão - 6.Referências bibliográficas

1.Objetivo

Com o término do julgamento desfavorável, a União Federal opôs Embargos de
Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, processo com repercussão geral
reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, requerendo que os efeitos da decisão –
exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins – sejam aplicados somente a partir
de janeiro de 2018.



Nos referidos Embargos de Declaração, a União Federal sustenta que, caso sejam conferidos efeitos retroativos à decisão, haverá um enorme impacto financeiro ao Erário público de aproximadamente R\$ 250 bilhões.

Pretende-se examinar os argumentos consequencialistas sustentados pela União Federal para obter a modulação de efeitos – impacto financeiro e risco fiscal – com vistas a perceber somente efeitos futuros da perda de parcela da arrecadação com PIS/Cofins, bem como promover a reflexão pouco explorada concernente à responsabilidade das partes em realizar o provisionamento do possível valor da condenação com o encerramento do processo, bem como quais foram os impactos financeiros das empresas contribuintes após quase 20 anos de discussão do tema no Poder Judiciário.

2.A Constituição Federal e o controle de constitucionalidade realizado pelo Poder Judiciário

O Estado Democrático de Direito funda-se na premissa de que os atos do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário são orientados pelos princípios e regras inseridos na Constituição que representam os valores intrínsecos de uma sociedade, consoante disposição constante no parágrafo único do Texto constitucional¹.

Nesse contexto, a Constituição é a lei suprema dentro do ordenamento jurídico, de modo que toda a legislação infraconstitucional deve refletir tais valores, bem como é imprescindível que haja um mecanismo capaz de verificar a compatibilidade da norma infraconstitucional com a Constituição.

A origem do controle de constitucionalidade remonta-se ao emblemático caso *Marbury vs. Madison*, em 1803, no qual a Suprema Corte Americana afirmou seu poder quanto à necessidade de revisão de leis infraconstitucionais que apresentassem conflito com a Constituição. Ressalta-se que, à época, não havia previsão constitucional para tanto e a Corte respaldou-se na lógica do sistema.

O caso ocorreu em um período conturbado da política americana, em 1800, em que a presidência dos Estados Unidos era disputada entre o atual presidente e federalista John Adams, o qual foi derrotado pelo candidato republicano Thomas Jefferson.

Posteriormente à derrota nas eleições e antes do encerramento de seu mandato, John Adams nomeou aliados de seu partido político para ocupar cargos relevantes com o objetivo de manter o controle por meio do Poder Judiciário. Desse modo, em 13 de fevereiro de 1801, o Congresso aprovou uma nova lei que dispunha sobre a organização do Poder Judiciário², além de promover uma redução do número de Ministros da Suprema Corte, conferindo ao Presidente o poder de nomear novos juízes federais e juízes de paz, bem como alterar o número e a distribuição das Cortes no país. À vista disso, John Adams, com respaldo na nova lei, nomeou os aliados como juízes federais e de paz, bem como seu Secretário de Estado, John Marshall, passou a ser o presidente da Suprema Corte.

No entanto, quando Thomas Jefferson tomou posse e seu Secretário de Estado, James Madison, sob ordens do presidente, recusou-se a entregar os atos de investidura àqueles que foram nomeados pelo antigo presidente. Entre os magistrados nomeados e não empossados estava William Marbury, o qual, inconformado, propôs ação judicial para que fosse reconhecido seu direito ao cargo.

O processo então chegou ao presidente da Suprema Corte, John Marshall, no qual seria preciso esclarecer os seguintes pontos controvertidos: (i) se William Marbury teria direito ao cargo; (ii) se o direito do requerente foi violado e havia algum remédio legal para combater suposta violação; e (iii) se tal questão poderia ser analisada pela Corte.

Quanto à primeira questão, Marshall entendeu que Marbury tinha o direito à investidura no cargo, porque, a partir do momento em que o Presidente determinou a nomeação baseando-se em uma norma legal, a posse de Marbury era válida.

No tocante ao segundo ponto controverso, Marshall entendeu que os Estados Unidos, sendo regido por leis, quando qualquer direito de um cidadão é violado, deve existir um remédio legal para repará-lo. No caso concreto, Marbury tinha o direito de requerer no Judiciário a execução da obrigação de investidura ao cargo. Além disso, Marshall entendeu que os atos do Poder Executivo expressam vontade política exercida com discricionariedade, a qual não pode ser analisada pelo Poder Judiciário, cabendo a este somente analisar a observância ao ordenamento jurídico.

Por fim, a Suprema Corte afirmou que, embora não houvesse previsão expressa, ela tem o direito de expedir mandamus a qualquer cidadão que exerça funções oficiais representando os Estados Unidos, salvo se a lei for inconstitucional, uma vez que ela não produz efeitos vinculantes para atribuir obrigações às autoridades. Marshall sustentou tal afirmação baseando-se na lógica do próprio sistema, conforme sustenta o Prof. Luís Roberto Barroso³:

"[...] Ao julgar o caso, a Corte procurou demonstrar que a atribuição decorreria logicamente do sistema. A argumentação desenvolvida por Marshall acerca da supremacia da Constituição, da necessidade do judicial review e da competência do Judiciário na matéria é tida como primorosa. Mas não era pioneira nem original."

Assim, o julgamento, embora tenha sido embasado de forte cunho político, representa um marco fundamental no qual o Poder Judiciário reconheceu sua competência de rever os atos do Poder Executivo e Legislativo pautando-se nas disposições constitucionais, inclusive a análise de compatibilidade atos, leis e decisões estaduais e federais com a Constituição.

Feitas tais digressões históricas acerca da origem do controle de constitucionalidade, cabe analisar o sistema atual adotado do controle de constitucionalidade adotado pelo Brasil na Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal adota o sistema eclético, híbrido ou misto, combinado por via incidental e difuso, instituído com a Emenda Constitucional 16/65.

Esse controle pode ser realizado de duas formas: preventiva ou repressiva. A forma preventiva se verifica durante o processo legislativo da norma, normalmente realizado pela Comissão de Constitucionalidade e Justiça (CCJ) e pelo veto jurídico, consoante preconizado no art. 66, § 1º, da Constituição Federal⁴, enquanto a forma repressiva é exercida preponderante pelo Poder Judiciário⁵ mediante provocação após a introdução da norma no ordenamento jurídico. Assim, enquanto uma forma busca prevenir o ingresso de uma norma de conflito com a Constituição, outra verifica a necessidade de retirá-la do ordenamento jurídico se verificada a incompatibilidade.

Sob influência norte-americana, o Brasil adotou a tese da nulidade da norma constitucional, o que significa que se uma decisão declara determinada norma inconstitucional, ela declara um defeito já existente com efeitos, portanto, retroativos desde sua vigência devido à incompatibilidade com sistema jurídico. Em outras palavras, a norma inconstitucional "já nasce morta", incapaz de produzir efeitos em qualquer momento.

Outra classificação relevante do controle de constitucionalidade é quanto à forma e aos efeitos, podendo ser difuso ou concentrado. O denominado controle de constitucionalidade difuso (via de exceção ou defesa) é exercido pelos magistrados delimitado à sua competência e produz efeitos somente para as partes envolvidas no processo (inter partes), já que se trata de uma análise casuística. Em contrapartida, o controle de constitucionalidade concentrado só pode ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal quando se tratar de uma lei federal ou pelo competente Tribunal de Justiça quando se tratar de lei estadual mediante ação proposta por algum dos legitimados do art. 103 da Constituição Federal⁶, cujos efeitos, via de regra, serão erga omnes.



Entretanto, em que pese tal diferenciação entre as formas de controle de constitucionalidade repressivo, é importante destacar que no controle difuso, o art. 52, inciso X, da Constituição Federal permite que o Senado Federal suspenda a execução de lei que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional com decisão transitada em julgado⁷.

Assim, caso o Senado Federal opte por exercer sua competência e suspender a lei considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso, ela produzirá efeitos erga omnes a partir da publicação na imprensa oficial, ou seja, terá os mesmos efeitos do controle de constitucionalidade concentrado.

Feitas essa breve análise acerca do controle de constitucionalidade no Brasil, cabe analisar quais as hipóteses em que o ordenamento jurídico nacional permite a modulação de efeitos de uma decisão.

3.A modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro e a validade dos argumentos consequencialistas

A modulação dos efeitos temporais de uma decisão é uma discussão de grande destaque principalmente na seara tributária, tendo em vista os relevantes valores envolvidos nas discussões, além do tempo de duração dos processos, tornando ainda mais vultuosos tais valores em virtude da correção monetária.

Enquanto processos de outras áreas (trabalhista, cível etc.) muitas vezes se traduzem como um passivo para empresa, as demandas tributárias surgem como uma oportunidade de atrair uma recuperação financeira diante da repetição de valores pagos indevidamente ou redução de base de cálculo ou alíquota, por exemplo.

Conforme já destacado no tópico anterior, a princípio e em regra, as decisões têm efeito *ex tunc*, de modo que seus efeitos retroagem à data do fato, desde que o direito não tenha perecido em virtude da decadência ou prescrição. Assim, quando a decisão declara que determinada norma é inconstitucional, esta será inconstitucional desde a sua publicação, já que nunca foi válida.

Por sua vez, a modulação de efeitos permite que a Corte Superior limite o lapso temporal em que será aplicado determinado entendimento para uma data específica ou até mesmo que os efeitos sejam verificados somente com a certificação do trânsito em julgado.

O Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da previsão legal, já aplicava a modulação dos efeitos da decisão, com o objetivo de garantir a interpretação de acordo com a Constituição Federal, não se restringindo à declaração de nulidade total da norma.

Reforçando a orientação que já vinha sendo seguida pela jurisprudência, a modulação de efeitos foi então positivada no art. 27 da Lei 9.868/99 (LGL\1999\138), o qual dispõe que o Tribunal pode modular efeitos da decisão mediante votação de dois terços de seus membros para que seja garantida a segurança jurídica ou interesse social.

Embora tal disposição se aplique somente em relação ao controle de constitucionalidade concentrado, a jurisprudência admite que seja aplicada a modulação de efeitos também no controle difuso de constitucionalidade.

Com o decorrer dos anos, tem-se seguido a tendência no Brasil de valorização dos precedentes judiciais. Corroborando tal afirmação, cita-se a Lei 13.105/15, que, ao alterar o Código de Processo Civil, introduziu o art. 927, § 3º, que permite a modulação dos efeitos em caso de modificação de jurisprudência dominante nos Tribunais Superiores, na hipótese de processos julgados sob a sistemática dos recursos repetitivos, em prol do interesse social e segurança jurídica⁸.

Para que seja aplicada a modulação de efeitos de uma decisão, normalmente, com o fim



de uma demanda judicial, a parte vencida suscita argumentos consequentialistas para convencimento dos Ministros quanto à necessidade de limitação do marco temporal, ou seja, demonstra-se que aquela decisão impactará em um imensurável prejuízo ao Erário ou que afetará aquele contribuinte em dimensões que podem até mesmo lhe tirar a competitividade no mercado – como ocorreu no caso do Funrural em que os contribuintes pleitearam a modulação de efeitos.

No entanto, questiona-se se os argumentos consequentialistas devem ser tratados como jurídicos ou, principalmente, por que eles não são suscitados desde o início do processo, com demonstrações fidedignas do real impacto financeiro para a parte que eventualmente perca a demanda.

Além disso, é fundamental destacar que tanto os contribuintes litigantes quanto a União Federal – ou qualquer outro ente federado litigante – têm o dever de se precaver quanto ao insucesso em uma demanda judicial, provisionando o montante que eventualmente possa ser devido à parte contrária após o trânsito em julgado da decisão, de acordo com uma estimativa de probabilidade de êxito.

Importante destacar que, nos termos do item 22 do Pronunciamento 3 das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 03) de 21 de outubro de 2016, as entidades públicas devem reconhecer provisões quando:

“(a) a entidade tem obrigação presente (formalizada ou não) decorrente de evento passado;

(b) for provável que seja necessária a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para que a obrigação seja liquidada; e

(c) uma estimativa confiável possa ser realizada acerca do valor da obrigação.

Se essas condições não forem atendidas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.”

Diante de tal norma, o ente público envolvido em um litígio tem a responsabilidade de provisionar valor que eventualmente tenha que pagar à outra parte caso reste vencida na demanda de acordo com a mensuração do risco.

Cabe destacar que a União Federal, como pessoa jurídica de direito público, deve se submeter às regras NBC TSP 3, bem como à Portaria 40/2015 da Advocacia-Geral da União.

A referida Portaria objetiva a formação do Anexo V da LDO, de modo que deverão ser gerenciados os riscos de perda acima de R\$ 1 bilhão em ações judiciais, o qual é objeto de acompanhamento pelo Tribunal de Contas da União.

Dessarte, é válido destacar as hipóteses em que a Portaria considera que a discussão judicial terá risco provável⁹, constante no art. 3º:

“I – Risco Provável:

a) quando houver Súmula Vinculante desfavorável à Fazenda Pública;

b) quando houver ação de controle concentrado de constitucionalidade, com decisão de colegiado do Supremo Tribunal Federal – STF desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente o debate quanto à eventual modulação dos efeitos;

c) quando houver decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública proferida em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda que pendente a publicação do acórdão ou o julgamento dos embargos de declaração;

d) quando houver recurso representativo de controvérsia julgado por órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça – STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho – TST



desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente a publicação do acórdão ou o julgamento dos embargos de declaração e desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF;

e) quando houver Súmula, Enunciado ou Orientação Juris- prudencial emitida pelo STJ ou TST desfavorável à tese da Fazenda Pública, desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF;

f) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à tese da Fazenda Pública proferida por órgão colegiado do STF;

g) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à Fazenda Pública proferida por órgão colegiado dos demais tribunais superiores, desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF; e

h) quando a ação judicial estiver em fase de execução.”

Questiona-se se diante de tal responsabilidade, pode a parte, ao final do processo que já tramitou por anos, suscitar o impacto financeiro que será causado para pagamento do valor à parte vencedora. Destacando-se que atualmente o Recurso Extraordinário 574.706/PR está enquadrado na hipótese do art. 3º, inciso I, alínea b, da Portaria 40/2015 da AGU.

Os argumentos consequencialistas estão cada vez mais presentes nas discussões das Cortes Superiores, notadamente em virtude da crise financeira enfrentada nos últimos anos no país que afetou todos os setores da economia e o próprio governo.

Embora o presente artigo coloque em dúvida a juridicidade dos argumentos consequencialistas, é importante destacar que recentemente a Lei 13.655/2018 (LGL\2018\3430) introduziu o art. 20 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual afirma que devem ser consideradas as consequências que advirão da decisão: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

Da análise do artigo supracitado e o próprio fundamento da modulação de efeitos temporais, verifica-se que não podem ser ignoradas as consequências que advirão de uma decisão proferida pelo Tribunal, pois não se pode esquecer de que o provimento jurisprudencial visa pacificar uma relação jurídica e não acarretar maiores transtornos entre as partes.

Entretanto, para que os elementos consequencialistas sejam efetivamente considerados jurídicos e capazes de interferir na decisão acerca da modulação de efeitos temporais, é fundamental que a parte vencida demonstre de forma incontroversa o impacto financeiro e quais serão seus efeitos seja na companhia ou no governo.

Isso porque os argumentos consequencialistas não podem ser genéricos ou abstratos de modo a colocar em dúvida a necessidade de modulação dos efeitos, pois, caso não seja verdade o real impacto financeiro, a modulação de efeitos se traduz em mero inconformismo com a derrota na demanda, tendo em vista que, mesmo sendo parte vencida, não terá que arcar com o dispêndio financeiro de pagamento ou restituição retroativo.

Diante da breve explanação acerca do tema, cumpre analisar o caso concreto objeto deste artigo, a fim de promover a reflexão quanto à possibilidade e necessidade de modulação de efeitos.

4.O Recurso Extraordinário 576.704/PR e o impacto financeiro para as empresas

Considerando-se a análise específica da modulação dos efeitos da decisão no Recurso Extraordinário 574.706/PR, cumpre examinar de forma sucinta o histórico do processo.



Trata-se, originalmente, de Mandado de Segurança impetrado em 01.12.2006 pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face do Delegado da Receita Federal de Joinville/SC, vinculado à União Federal, com objetivo de obter o reconhecimento do direito de exclusão do ICMS, destacado nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS/Cofins, pleiteando o reconhecimento ao direito de compensação dos valores recolhidos indevidamente, dando-se à causa o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

Após o escorreito trâmite do feito, foi proferida sentença reconhecendo a prescrição das parcelas recolhidas anteriormente a 01.12.2001, bem como concedendo a segurança para reconhecer o direito da impetrante de excluir a parcela do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo do PIS/Cofins, além de permitir a compensação dos valores indevidamente recolhidos a tal título com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, corrigidos pela SELIC.

Inconformada com a decisão supracitada, a União Federal, ora impetrada, interpôs Recurso de Apelação alegando que o valor do ICMS se trata de custo que compõe a formação do preço da mercadoria e deve integrar o cálculo da receita bruta (base de cálculo do PIS/Cofins).

Sobreveio então acórdão negando provimento ao recurso para manter a decisão a quo no sentido de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins. Sob relatoria da Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, a qual afirmou mudar seu posicionamento sobre o tema nesse julgado, respaldando inclusive no entendimento que começava a surgir por alguns ministros integrantes do Supremo Tribunal Federal (RE 240.785-2/MG), ressaltando que não há faturamento do ICMS pelo contribuinte porque tal tributo não pode ser considerado parte do somatório dos valores das operações negociais celebradas pela empresa.

Referida decisão de segunda instância ressaltou que, embora reconhecido o direito da impetrante à compensação dos valores pagos indevidamente, a compensação só será permitida após a certificação do trânsito em julgado da decisão, nos termos da Lei 10.637/2002 (LGL\2002\598). Destacou, ainda, que a correção monetária pela taxa SELIC se aplica desde a data do pagamento indevido do tributo, conforme Súmula 162 (MIX\2010\1415) do Superior Tribunal de Justiça, até sua efetiva restituição e/ou compensação.

Oportunamente, a União Federal interpôs Recurso Extraordinário suscitando as Súmulas 258, 68 e 94, todas do Superior Tribunal de Justiça que afirmam que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS, bem como a inclusão do tributo na base de cálculo do PIS/Cofins é legítima na medida em que há previsão legal para tanto e o destaque de ICMS na nota fiscal representa mera indicação para fins de controle da aplicação do princípio da não cumulatividade.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal concluiu, por maioria de votos, que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, mantendo as decisões proferidas anteriormente. Destaca-se que o recurso, com reconhecida repercussão geral, nos termos do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, vincula o entendimento a todos os juízos e Tribunais inferiores, nos termos do art. 927, inciso III, do mesmo diploma legal.

O referido acórdão foi publicado em 02 de outubro de 2017 e já se tinha a expectativa de que seriam opostos Embargos de Declaração, na medida em que o Procurador da União Federal já havia se manifestado requerendo a modulação dos efeitos da decisão na Tribuna do Supremo Tribunal Federal e, nessa oportunidade, a Ministra Cármen Lúcia asseverou que, diante da ausência de pedido expresso nos autos, não seria possível analisar a questão, sendo imprescindível, portanto, a oposição dos Embargos Declaratórios.



Devidamente intimada do acórdão, a União Federal opôs Embargos de Declaração aduzindo a necessidade de modulação dos efeitos à decisão, tendo em vista que o processo tratava de uma tese que representava alteração de jurisprudência do Tribunal e que significará um grande impacto tributário e econômico, baseando-se na matéria veiculada no Valor Econômico¹⁰, podendo o ente federativo sofrer um prejuízo de aproximadamente R\$ 250 bilhões.

Após a oposição dos Embargos de Declaração da União Federal, empresas e associações que integram a demanda na qualidade de *amicus curiae*, apresentaram manifestações requerendo que o processo fosse incluído em pauta, bem como que os Embargos de Declaração da União Federal sejam rejeitados para que não sejam modulados os efeitos da decisão, devendo incidir a regra geral de aplicação de efeitos *ex tunc* ao reconhecimento da inconstitucionalidade, já que o julgado não representa alteração de jurisprudência do Tribunal, mas somente corroborou o posicionamento de 2006, verificando-se a presença dos mesmos requisitos que afastaram recentemente a modulação dos efeitos no caso do *Funrural*. Ainda, requereu-se que, caso os efeitos sejam modulados, deve ser ressalvado o direito de compensação aos contribuintes que puseram ação judicial para discutir o tema.

Atualmente, o processo está na conclusão e não tem data prevista para julgamento, cabendo ao Supremo Tribunal Federal dirimir sobre a questão.

Ocorre que, embora a União tenha suscitado argumentos de risco fiscal que terão o impacto de R\$ 250 bilhões ao Erário, existe um impacto financeiro que os contribuintes arcaram durante anos que também é uma consequência a ser considerada pelo Tribunal, isso porque os contribuintes efetuaram o recolhimento de valores relevantes aos cofres públicos sobre uma base de cálculo que, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, era inconstitucional.

A título de exemplo, considerando-se que o valor envolvido no processo julgado com repercussão geral em dezembro de 2006 perfazia o montante de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), este atualizado corresponderia ao montante de R\$ 688.257,73 (seiscentos e oitenta e oito mil, duzentos e cinquenta e sete reais e setenta e três centavos), utilizando-se como índice de atualização a SELIC¹¹.

Ressalte-se que essa estimativa reflete uma visão micro, em relação a somente uma empresa, sem considerar os valores recolhidos após 2006.

Tal exemplo objetiva somente ilustrar que aos contribuintes o valor discutido na ação também é relevante e pode impactar em uma compensação ou restituição que lhes permita quitar alguma dívida ou realizar algum investimento lucrativo para empresa. Ademais, caso o valor não fosse relevante às companhias, elas sequer teriam discutido a questão perante o Poder Judiciário.

Os supostos R\$ 250 bilhões indicados pela União Federal trata-se de uma visão macro, incluindo todas as pessoas jurídicas que recolheram o PIS/Cofins de acordo com uma base de cálculo inconstitucional. Isto é, se o valor é relevante ao Erário, também é relevante se analisado sob a perspectiva dos contribuintes.

Nesse sentido, pertinente citar a seguinte passagem do artigo do ilustre Prof. Fernando Facury Scaff¹², na qual questiona a presença dos requisitos para que os efeitos da decisão sejam modulados:

“Porém, haverá mesmo uma situação que envolva segurança jurídica no presente caso? Tudo indica que não, pois, uma vez decidido o processo, nada haverá de juridicamente inseguro para sua aplicação. Juridicamente, a situação tornou-se segura, a partir da decisão proferida. Será suficiente um clique nos sistemas de informática para que, em todas as notas fiscais que venham a ser emitidas, a base de cálculo do PIS e da Cofins seja corrigida, deixando de nela constar o ICMS. Logo, não se vislumbra nenhuma



insegurança jurídica a frente.

Por outro lado, haverá um excepcional interesse social nessa modulação de efeitos? Também não parece ser esse o caso. Onde residiria o interesse social? O que se vê é um interesse estatal em tal procedimento, afastado do interesse social, este ínsito à sociedade, e aquele próprio do aparato governamental. Ou seja, o governo tem interesse em modular os efeitos, não a sociedade. Onde está o dissenso? Alega o governo que terá menos de R\$ 20 bilhões/ano para fechar as contas, porém, considere-se que essa é uma alegação que vem desde tempos remotos, e de lá para cá muita coisa mudou, dentre elas a EC 95, que estabeleceu um teto de gastos. Ora, se há um teto para os gastos, seguramente a receita não necessita ser ampliada, e a modulação não mais se faz necessária [...]. Aqui, haverá no máximo um interesse estatal, não um interesse social em jogo — o que foge ao preceito normativo em questão.”

Além disso, interessante analisar que no Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2019, o governo classifica o risco da obrigação da devolução de recursos aos contribuintes, decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins, como possível, mesmo já tendo sido proferido acórdão da Corte Superior desfavorável à Fazenda desde 15 de março de 2017, não houve mudança do risco fiscal desse passivo.

Todavia, dada a divulgação dessa decisão, em consonância com o item 25 do NBC TSP 3¹³, essa evidência poderia criar expectativas válidas do cumprimento da obrigação, ainda que não formalizada, da União com os contribuintes. Isso porque, de acordo com os termos do item 31 e 58 do NBC TSP 3, já havia evidência suficientemente objetiva de que houve mudança do risco de tal litígio de possível para provável, uma vez que probabilidade de saída futura de recursos da União é maior que a não ocorrência desse evento. Adicionalmente, conforme disposto na Portaria 40/2015 da AGU, nos casos em que haja decisão desfavorável no Supremo Tribunal Federal devem ser considerados como risco provável, ainda que pendente de modulação de efeitos. À vista dessas perspectivas, já deveria ter ocorrido o provisionamento dessa causa na estrutura patrimonial da União e considerá-la como provável na LDO de 2019, visto que o valor que pagaria liquidar a obrigação já havia sido estimado com suficiente confiabilidade nos exercícios anteriores.

Dado que não houve essa mudança, infere-se que União Federal crê veementemente que os efeitos da decisão serão modulados e, por consequência, na sua perspectiva, não é provável que haja saída de recursos para devolução de recursos aos contribuintes. Ademais, de acordo o item 60 do NBC TSP 3, essa prática só seria aceitável se atualmente houvesse evidência objetiva suficiente de que a modulação de efeitos seja praticamente certa. Entretanto, não se pode ter cabal evidência desse veredito até a data de sua divulgação. Em decorrência disso, no momento presente torna-se um equívoco considerar que a probabilidade de modulação é mais provável do que a sua não ocorrência.

Nesse sentido, faz-se pertinente citar a afirmação do Prof. José Maria Arruda de Andrade¹⁴:

“Pois bem, em alguma análise apressada, pode parecer que a alegação de risco fiscal (impacto nas contas públicas) pode ser argumento suficiente a justificar a aplicação da modulação. Mas alguns fatores precisam ser levados em conta: risco fiscal envolve não só a questão quantitativa do impacto, mas a gestão do risco que foi adotada pelo governo central, já que compete ao Poder Executivo apresentar, anualmente, o acompanhamento de possível impacto de seu contencioso.”

Conclui-se que os responsáveis pelo contingenciamento do risco da União Federal no Recurso Extraordinário 574.706/PR não tiveram a cautela de indicar que o risco tornou-se provável mesmo após a decisão desfavorável da Corte Superior, buscando obter a modulação de efeitos a partir de janeiro de 2018, com convencimento dos Ministros de que, caso não haja a modulação de efeitos, todos sofrerão com a perda

arrecadatória federal, passando a existir, portanto, uma inversão da gestão de riscos, que agora será realizada pelo Poder Judiciário.

Entretanto, cabe destacar que no Anexo V da LDO de 2010¹⁵ constou que no julgamento do processo com repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, a maioria dos votos era contrária à Fazenda Pública, bem como que havia sido distribuída uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 18, na época o risco era de R\$ 89,44 bilhões.

Ocorre que mesmo com tal consideração, o provisionamento do processo não foi alterado, estando, até a última LDO, como risco possível. Conforme verificado no tópico anterior, com a constatação de decisão de colegiado do Supremo Tribunal Federal desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente o debate quanto à eventual modulação dos efeitos, o risco deverá ser considerado como provável.

Verifica-se, portanto, que houve um equívoco na gestão de risco federal, pois, consoante determinação da Portaria, o risco deveria ser provável ainda que posteriormente os efeitos da decisão fossem modulados.

Suscita-se a dúvida se o argumento consequencialista dos contribuintes seria visto da mesma forma como os argumentos aduzidos pela União Federal.

O contraponto pode ser analisado sob a ótica do julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS, no qual se firmou o entendimento de que é constitucional a contribuição exigida do produtor rural pessoa física empregador (Funrural) incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, consoante disposição do art. 25 da Lei 8.212/91 (LGL\1991\40), com redação alterada pela Lei 10.256/01 (LGL\2001\295).

Após a prolação de tal decisão, os contribuintes requereram a modulação de efeitos da decisão para que o setor, no qual o Brasil é líder mundial isolado, não sofresse o impacto econômico, tendo em vista que (i) as margens de lucro na agropecuária são estreitas; (ii) o Estado recolhe em tributos mais do que o agricultor recebe em lucros; (iii) não é possível o repasse do encargo tributário em preços pretéritos.

No entanto, o Tribunal entendeu que a modulação de efeitos só seria aplicável caso fosse reconhecida a inconstitucionalidade da norma ou mudança jurisprudencial sobre o tema.

Cabe destacar que nesse caso específico houve diversas alterações jurisprudenciais em quatro momentos: (i) no Recurso Extraordinário 363.852, foi declarada a inconstitucionalidade da contribuição inter partes; (ii) no Recurso Extraordinário 596.177, foi reconhecida a inconstitucionalidade erga omnes; (iii) no Recurso Extraordinário 718.874 foi reconhecida a constitucionalidade erga omnes, analisando-se pela primeira vez a Lei 10.256/01 (LGL\2001\295); (iv) sobreveio Resolução do Senado 15/2017, a qual suspendeu a eficácia dos dispositivos declarados inconstitucionais no Recurso Extraordinário 363.852.

Mesmo após a última declaração de constitucionalidade da contribuição, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisões contrárias à cobrança de Funrural, no Agravo em Recurso Extraordinário 691.393 e Recurso Extraordinário 688.184/RS, o que revela que, mesmo diante de uma alteração jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal não considerou o impacto financeiro aos contribuintes.

Verifica-se, portanto, que coube aos contribuintes provisionar o valor correspondente ao valor devido a título de contribuição ao Funrural, uma vez que têm responsabilidade de gerir seu risco fiscal, ainda que se apoiassem em decisões jurisprudenciais anteriores que sinalizavam que a contribuição seria indevida.

Do mesmo modo, questiona-se a razão pela qual o mesmo raciocínio não deveria ser aplicado à União Federal. Por óbvio, o impacto orçamentário da União é maior do que aos contribuintes analisados individualmente, no entanto é imprescindível lembrar que o valor de R\$ 250 bilhões indicado pelo ente federativo representa a reunião dos valores



arrecadados indevidamente dos contribuintes, os quais também são relevantes aos contribuintes.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal ocupa uma posição delicada em que deverá gerir o risco fiscal da União Federal ou garantir o direito à compensação aos contribuintes que recolheram PIS/Cofins sobre uma base de cálculo inconstitucional, isso sem mencionar as teses filhotes arguidas pelos contribuintes nas quais se aplica o mesmo raciocínio (exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/Cofins, exclusão do PIS/Cofins de sua própria base de cálculo etc.).

5. Conclusão

Da análise dos pontos elencados no presente artigo, pode-se concluir que os argumentos consequentialistas devem ser fatores relevantes para a tomada de decisão do Tribunal e até mesmo para modulação de efeitos a fim de garantir a segurança jurídica e interesse social, no entanto é fundamental que as consequências sejam devidamente comprovadas por meio de cálculos fidedignos, em que se torne incontroversa a necessidade de modulação de efeitos temporais.

No tocante à modulação de efeitos do Recurso Extraordinário 574.706/PR, caberá ao Supremo Tribunal Federal decidir entre reduzir o impacto fiscal da União Federal estimado em R\$ 250 bilhões ou garantir o direito dos contribuintes à compensação dos débitos, permitindo uma recuperação financeira às empresas. Em outras palavras, será imputada a gestão do risco ao Poder Judiciário, o que deveria ter sido realizada pelo Poder Executivo.

Entretanto, o que é mais relevante entre todo exposto, é a responsabilidade das pessoas jurídicas, sejam públicas ou privadas, de gerar seus passivos de acordo com as chances de êxito e o seu respectivo provisionamento, pois a União Federal não tomou qualquer providência com relação ao contingenciamento do valor envolvido no processo com repercussão geral desde 2010, o que revela irresponsabilidade na gestão de valores.

É importante que as partes envolvidas no processo acompanhem o posicionamento jurisprudencial e os votos no processo para que, em caso de sinalização de insucesso na demanda, não sejam surpreendidos com a obrigatoriedade de pagamento ou restituição de valores, para que a modulação de efeitos seja efetivamente utilizada em casos que representem (i) relevante interesse social; (ii) garantia da segurança jurídica; ou (iii) alteração de jurisprudência dominante de Corte Superior e não mero inconformismo da parte vencida ou irresponsabilidade de gestão, como parece estar sendo utilizada nos últimos tempos.

6. Referências bibliográficas

ANDRADE, Fábio Martins de. Aspectos sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base da COFINS e do PIS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. Revista Direito Tributário Atual, 40, p. 506-523, 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda. Irresponsabilidade do governo na gestão de seu risco e desobediência ao STF. Disponível em: www.conjur.com.br/2018-nov-25/estado-economia-irresponsabilidade-governo-gestao-risco-desobediencia. Acesso em: 13.04.2019.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. São Paulo:



Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DUTRA, Carlos Roberto de Alckmin. A evolução histórica do controle de constitucionalidade de leis e seu papel no século XXI. Disponível em: [www.al.sp.gov.br/repositorio/bibliotecaDigital/470_arquivo.pdf]. Acesso em: 20.04.2019.

HARVARD, Law Review. Rights in Flux: Nonconsequentialism, Consequentialism, and the Judicial Role. 130. Hav. 1436. Disponível em: [https://harvardlawreview.org/2017/03/rights-in-flux-nonconsequentialism-consequentialism-and-the-j]. Acesso em: 15.04.2019.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 33. ed. rev. e atual. até a EC 95, de 15 de dezembro de 2016 (LGL\2016\87870). São Paulo: Atlas, 2017.

MORELO, Ludimila Carvalho Bitar. Histórico e sistemas do controle de constitucionalidade . Disponível em: [www.conteudojuridico.com.br/artigo,historico-e-sistemas-do-controle-de-constitucionalidade,48391.htm]. Acesso em: 20.04.2019.

PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, São Paulo, v. 9, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. Modulação do PIS/Cofins e o desrespeito aos contribuintes litigantes. Disponível em: [www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-piscofins-desrespeito-aos-contribuintes]. Acesso em: 13.04.2019.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

1 Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

2 Judiciary Act of 1801.

3 BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 22.

4 Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.



§ 1º- Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.

5 Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

6 Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I- o Presidente da República;

II- a Mesa do Senado Federal;

III- a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV- a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V- o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI- o Procurador-Geral da República;

VII- o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII- partido político com representação no Congresso Nacional;

IX- confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

7 Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

X- suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

8 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

9 BRASIL. Portaria 40/2015 da Advocacia-Geral da União. Disponível em:

[www.migalhas.com.br/arquivos/2015/2/art20150213-17.pdf]. Acesso em: 01.05.2019.

10 Tributaristas preveem onda de contestações. Disponível em:

[www.valor.com.br/brasil/4902732/tributaristas-preveem-onda-de-contestacoes].

Acesso em: 19.04.2019.

11 Cálculo elaborado no site

[www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoVa

12 SCAFF, Fernando Facury. Modulação do PIS/Cofins e o desrespeito aos contribuintes litigantes. Disponível em:

[www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-piscofins-desrespeito-aos-contribuintes

Acesso em: 13.04.2019.



13 NBC TSP 03 (Pronunciamento 3 das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público) referente às provisões, passivos Contingentes e ativos contingentes.

14 ANDRADE, José Maria Arruda. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. Revista Direito Tributário Atual, n. 40. p. 516.

15 BRASIL. Lei 12.017 de 12 de agosto de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm].