Fábio Andrade: Em ICMS na base de PIS/Cofins, prevalece estabilidade

No último dia 15 de março, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, com a reafirmação de que é ilegítima a espúria sistemática perpetrada pela União (Fazenda Nacional e Receita Federal do Brasil) que pretende incluir a parcela do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Com efeito, tal julgamento foi iniciado na sessão de 09 de março e contou com oito votos, sendo a relatora, ministra Cármen Lúcia, acompanhada pelos ministros Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, que antecipou o seu voto. No sentido contrário, abriu a divergência o ministro Edson Fachin, que foi acompanhado pelos ministros Roberto Barroso e Dias Toffoli. Em seguida, a sessão foi suspensa. Com os votos dos ministros Gilmar Mendes (favorável à frágil tese fazendária) e Celso de Mello (favorável aos robustos argumentos dos contribuintes) o resultado alcançado foi de 6 x 4, na linha do julgamento anterior no RE 240.785.

Com efeito, em 08.10.2014 o Plenário do Supremo Tribunal Federal finalmente concluiu o julgamento do importante tema tributário, conforme a seguinte ementa:

“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a tributo de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento”.[1]

O voto vencedor do relator, ministro Marco Aurélio, foi enfático quanto ao absurdo da subversão que se albergaria com eventual resultado diverso do que foi efetivamente alcançado: “O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo”. Adiante concluiu: “Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”.[2]

O julgamento que culminou com o resultado final acima transcrito iniciou-se, no âmbito do Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 08 de setembro de 1999. Na ocasião, foi interrompido por pedido de vista e retomado em 24 de agosto de 2006, quando a maioria dos votos proferidos deram-se na esteira do então recente acórdão que tinha declarado a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.[3]

Naquela oportunidade, o voto do relator, ministro Marco Aurélio, foi acompanhado pelos seguintes

ministros: Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, que antecipou o seu voto.

Com a aposentadoria do ministro Sepúlveda Pertence, que já havia antecipado o seu voto em favor da tese sustentada pelos contribuintes, e subsequente nomeação do ministro Menezes Direito para assumir o cargo na Corte Suprema, o presidente da República, representado pelo Advogado-Geral da União, ajuizou Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 18) em 10 de outubro de 2007 versando sobre a mesma temática.

O duplo objetivo de tal manobra foi expressamente declarado. De um lado, buscar a retomada do julgamento sobre o tema (que já contava com sete votos prolatados) desde o início, ou seja, zerando o resultado parcial que já se antevia desfavorável. De outro, serviu ao pleito de modulação temporal dos efeitos, sob o argumento retórico do “rombo” nas contas públicas que tal resultado alcançaria.[4]

É precisamente a partir desse momento, com o ajuizamento da ADC 18, que a União começou a lançar mão de seu argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico, de “rombo” bilionário nas contas públicas, alardeando convenientemente eventual falência nas prestações estatais de saúde e previdência.

Tais argumentos, contudo, não têm supedâneo jurídico e sequer fático. Ainda que se sustentassem, o que não ocorre, deveriam ser considerados à luz do parâmetro maior que é a Constituição da República, cedendo necessariamente espaço aos argumentos jurídicos de adequação (ou não) da sistemática impugnada aos elevados ditames da Lei Maior. Não é à toa que o Supremo Tribunal Federal, última instância do Poder Judiciário nacional, é também o guardião máximo da Lei Maior. Cabe a ele, em última instância, exercer tal controle.

O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico, consistente no “rombo” das contas públicas, não deve nortear o julgamento referente à modulação no RE 574.706. O argumento retórico em que se funda tal pedido calca-se principalmente no tom pragmático ou consequencialista que se preocupa sobremaneira com o suposto “rombo” de “X” bilhões de reais, que seria subtraído dos combalidos orçamentos da Saúde, Previdência e Seguridade Social. O argumento do suposto “desfalque” é o principal levantado para sustentar a posição fazendária no sentido da eventual modulação.

Ora, decorre logicamente da declaração de inconstitucionalidade a legitimidade para aqueles prejudicados ingressarem em juízo, limitados pela prescrição. Disso decorre que há efetiva “apropriação indébita” que serviu para financiar parte das atividades estatais e que são anteriores aos últimos cinco anos (e, portanto, irrecuperáveis para aqueles que não ingressaram em juízo mesmo com a declaração de inconstitucionalidade).

Além disso, a temida ameaça de aumento da carga tributária em razão da “derrota” imposta ao Fisco (com a declaração de inconstitucionalidade) é um vetor constante no jogo democrático e rigorosamente nada comprova que o resultado favorável em certa demanda judicial levaria ao decréscimo de tal carga que, aliás, só se tem elevado ultimamente.

É inerente às disputas tributárias que grande contingente em dinheiro esteja em jogo, tanto para os cofres

públicos como também para os contribuintes. Afinal, há o outro lado da moeda, já que a imposição de certas “derrotas” judiciais pode levar as empresas, por exemplo: a demitir funcionários, rever seu plano estratégico de crescimento, estancar alguns investimentos produtivos, com eventual necessidade de desembolso ou provisão, até mesmo passando por situações que a levem a recuperação judicial e/ou falência.

Cabe registrar, ademais, que os montantes crescentemente astronômicos que são alardeados pelo Fisco às vésperas do julgamento de relevante questão tributária são números mágicos e meramente especulativos, sem qualquer comprovação.

No plano doutrinário, juristas têm defendido que a modulação temporal dos efeitos em matéria tributária só deve ser usada em favor dos contribuintes, e jamais em benefício do Fisco, já que materializa e dá concretude aos princípios da proteção da confiança legítima dos contribuintes e da boa-fé objetiva, que são subjacentes ao princípio da segurança jurídica, a garantir o contribuinte na sua desigual relação com o Fisco.

Como se não bastasse, a permissividade da Suprema Corte em questões sensíveis ao governo pode gerar uma indesejável percepção do legislador ordinário no sentido de que ela funcione como espécie de “segunda instância” do governo, o que seria inaceitável.

Cabe registrar que o parâmetro maior do Poder Judiciário é a Constituição da República, especialmente cuidando-se da Suprema Corte, que tem o elevado mister de guardá-la.

Por fim, cabe invocar a doutrina frequentemente defendida pelo ministro Celso de Mello no sentido de que o Estatuto do Contribuinte assegurado pelos ditames constitucionais não deve ser flexibilizado face às momentâneas necessidades governamentais, dentre os quais pinçamos os seguintes: a Constituição da República delinea verdadeiros limites aos Poderes do Estado (ADI 447); “(...) os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República” (Pet. 1.466); “Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental” (ADI 2.010); “Razões de Estado não podem ser invocadas para justificar o descumprimento da Constituição” (AI 244.578).[5]

Como se não bastasse, não há qualquer pretensa violação ao princípio da segurança jurídica. Em notável memorial elaborado para o caso específico, o professor Humberto Ávila dedica tópico específico para rebater o pleito fazendário no sentido de eventual modulação temporal dos efeitos da decisão, ocasião em que registra peremptoriamente que segurança orçamentária não é segurança jurídica, cabendo apenas e tão somente a esta fundamentar o pedido de modulação.

Nesse sentido, destaca que:

“4.14. Em quarto lugar, não se aplica o princípio da proteção da confiança porque não há mudança,

muito menos repentina. Aqui o elemento fundamental.

4.15. Não há mudança porque nenhuma decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal existe sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita na nova ordem constitucional. Nenhuma. (...). Sobre o tema aqui discutido há o entendimento consolidado desde 2006 no âmbito desta Suprema Corte no sentido da inconstitucionalidade da tributação do ICMS pelas contribuições para o PIS e COFINS (RE 240.785, entendimento referendado recentemente pelo Plenário na sessão de 08.11.14). Ora, não há mudança quando o único entendimento firmado é precisamente contrário ao que se diz supostamente consolidado.

4.16. Muito menos há mudança repentina. De um lado, porque os contribuintes nunca aceitaram a inclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Há processos que tramitam há anos com a finalidade de afastar esse imposto da base de cálculo das contribuições sobre a receita. Uma decisão negativa do Supremo Tribunal Federal nesta ação de modo algum poderá surpreender a União – ela já sabe há muito tempo que a causa poderia ter um desfecho negativo. E não há surpresa quando o resultado poderia ser previsto.

4.17. De outro lado, porque o Recurso Extraordinário nº 240.785 encerrou-se com um quórum de 7 votos a 2 contra a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita. União sabe que o processo acima referido poderia ter um desfecho desfavorável desde 1992, quando ele se iniciou. E desde 2006 já sabia que o quórum apontava em sentido contrário à sua tese.

4.18. Mais, a União sabe que desde 1998, quando o processo chegou ao Supremo Tribunal Federal, poderia ocorrer um final negativo.

4.19. Pior ainda, a União sabe desde 2006, quando ocorreu a votação do quórum de 6 a 1, esse resultado contrário, mais do que possível, é provável, quando não mesmo certo. Ora, não há surpresa quando o resultado é esperado. (...).

4.21. A verdade é que a União sabe, desde 1992, que a matéria estava sendo discutida e que poderia ter um desfecho desfavorável e no mínimo desde 2006 tem conhecimento claro e concreto de que o resultado lhe seria certamente desfavorável. Se ela planejou suas atividades com base na expectativa de julgamento favorável, planejou-as mal e sob sua inteira responsabilidade. Se ela sabia que havia discussões, é porque sabia que podia perder. E se sabia que podia perder não pode agora alegar quebra de expectativa. A quebra de expectativa pressupõe o desconhecimento prévio. É óbvio. Sendo assim, não pode a União pretender ficar com a receita que sabidamente não seria sua, sob a alegação de violação do princípio da segurança jurídica. Claro que não. (...).

4.23. Por fim, é preciso dizer que a perda de arrecadação com a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições não é fundamento para a manutenção dos efeitos pretéritos de lei inconstitucional. O fundamento é a segurança jurídica, não a segurança orçamentária. Fosse a perda da arrecadação fundamento para manter efeitos de leis inconstitucionais, quanto mais gravosa fosse a lei, e maior fosse a arrecadação dela resultante, maior seria a chance de ela ser mantida. Quanto mais inconstitucional ela fosse mais chance teria de ser declarada... constitucional! Seria a institucionalização do princípio do quanto pior, melhor. (...)”.[6]

Cabe salientar que a União permaneceu inerte quanto à adequação de suas contas públicas mesmo depois da conclusão do julgamento do RE 240.785, ocorrido em 8 de novembro de 2014. Desde então, já poderia ter adequado, de uma só vez ou mesmo durante os últimos três anos, a estimativa à realidade do julgamento desfavorável que já ocorreu. Mas, não. Nada foi feito a esse respeito. Aliás, o valor estimado do “rombo” foi exponencialmente inflado. Em 2015 repetiu-se aquele valor constante nos anos anteriores, no montante total de R\$ 89,44 bi, considerado o período de 2003 e 2008. Em 2016 houve o salto do valor para a cifra dos R\$ 250,3 bi, estimativa que foi repetida no corrente ano (2017), conforme dispõe a Lei 13.408, publicada em 27 de dezembro de 2016 (LDO/2017).

Esclareceu-se nas duas últimas LDOs que elas foram elaboradas em consonância com a Portaria AGU 40, de 10 de fevereiro de 2015, que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela Advocacia-Geral da União na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas, que possam representar riscos fiscais.[7]

Não obstante a louvável iniciativa da AGU, com a edição do referido ato normativo, não se conhece publicamente como os valores alcançaram tais cifras, isto é, a partir de que fatos e dados surgiram, se e como foram corrigidos.

Por cada uma isoladamente, ou mesmo por todas essas razões conjuntamente consideradas, é que se pode verificar que o pleito de modulação formulado pela Fazenda Nacional deve ser vigorosamente rechaçado, com a necessária preservação da segurança jurídica, e não da “segurança orçamentária”.

[1] STF – Pleno, RE 240.785, relator ministro Marco Aurélio, j. 08.10.2014, DJe 16.12.2014. Em razão do recesso, o trânsito em julgado ocorreu em 23.02.2015.

[2] STF – Pleno, RE 240.785, relator ministro Marco Aurélio, j. 08.10.2014, DJe 16.12.2014.

[3] Eis o trecho da ementa pertinente: “CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. 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” (RREE 357.950, 358.273 e 390.840, relator ministro Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJU 15.08.2006; RE 346.084, relator ministro Ilmar Galvão, j.

09.11.2005, DJU 01.09.2006). Releva notar que o seu julgamento foi concluído em 09.11.2005 e o acórdão publicado em 15.08.2006, ou seja, apenas alguns dias antes da assentada de 24.08.2006, na qual seis ministros convergiram os seus votos no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da Cofins.

[4] ANDRADE, Fábio Martins de. *A ADC 18 e a Modulação Temporal dos Efeitos: Por que a Eventual Decisão acerca da Inconstitucionalidade da Inclusão da Parcela do ICMS na Base de Cálculo da Cofins e do PIS na ADC nº 18 não deve ter Efeito ex nunc em Benefício da Fazenda Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, n. 166, jul 2009, p. 61-77.

[5] ANDRADE, Fábio Martins de. *O STF e a ADC 18*. Correio Braziliense. Brasília, 06.09.2010 (Direito & Justiça), p. 02; ANDRADE, Fábio Martins de. *A ADC 18 não é caso para modular*. Jornal Valor Econômico. São Paulo, ano 11, n. 2.696, Legislação & Tributos, p. E2, 15.02.2011.

[6] ÁVILA, Humberto. *A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS. Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 27-28.

[7] Especial atenção merece o artigo 5º da Portaria AGU 40/15, que dispõe sobre a estimativa de impacto financeiro: “Art. 5º. A estimativa de impacto financeiro da ação judicial será aferida com base nos elementos constantes no processo e nas informações e documentos apresentados pelos órgãos e entidades envolvidas no processo judicial. § 1º. Os órgãos de direção superior da AGU poderão solicitar aos órgãos ou entidades da Administração Federal direta, autárquica ou fundacional, envolvidos no caso, subsídios fáticos ou mesmo a elaboração da estimativa do impacto. § 2º. A estimativa de impacto financeiro poderá ser feita com base nos dados e relatórios disponíveis nos sistemas informatizados da AGU quando houver elementos suficientes à adequada verificação do impacto financeiro. § 3º. Os órgãos da AGU poderão solicitar o auxílio técnico do Departamento de Cálculos e Perícias da Procuradoria-Geral da União para a elaboração de laudo técnico com a estimativa de impacto financeiro, desde que indiquem os parâmetros a serem considerados. § 4º. A estimativa de impacto financeiro deve ser adequadamente fundamentada, indicando-se as fontes dos valores informados ou os critérios utilizados. § 5º. Quando não for possível estimar o impacto financeiro com razoável segurança, devem ser indicadas as razões dessa impossibilidade”.

Date Created

03/06/2017