

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

**André Silva Gomes**

**ANÁLISE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA ADC nº 18:  
A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS**

Porto Alegre  
2013

ANDRÉ SILVA GOMES

**ANÁLISE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA ADC nº 18:  
A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciência Jurídica e Sociais apresentado no Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergamnn Ávila

Porto Alegre  
2013

**ANDRÉ SILVA GOMES**

**ANÁLISE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NA ADC nº 18:  
A Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciência Jurídica e Sociais apresentado no Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito

Porto Alegre, 16 de dezembro de 2013

Conceito atribuído: \_\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

Professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
UFRGS

---

Professor Igor Danilevicz  
UFRGS

---

Professor Humberto Bergmann Ávila (Orientador)  
UFRGS

Dedico este trabalho à memória do meu avô Valmor Velho Gomes, que, mesmo sem ter o estudo formal, foi dotado da sabedoria inata que a vida por vezes confere a alguns, e ensinou desde cedo ao meu pai e meus tios o valor do conhecimento e do saber.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família, e especialmente aos meus pais, Valdir e Gisele, pelo permanente incentivo ao longo de todo este trajeto percorrido, sempre se mostrando dispostos a me impulsionar e auxiliar, independentemente das circunstâncias. Ainda, agradeço pelo ensino jurídico que, como profissionais do direito, me transmitiram.

Aos amigos, agradeço pelo apoio e pela presença ao longo de tantos anos, e também pelas discussões interdisciplinares que proporcionaram uma visão holística do saber. Sem vocês, essa jornada não teria sido a mesma.

Aos profissionais da Planimec, por terem guiado meus primeiros passos no Direito Tributário, com quem tive meu contato inicial com o tema deste trabalho, bem como por mostrarem o exemplo de profissionalismo que pretendo seguir como advogado.

Ao professor Humberto Ávila, por servir de modelo e fonte de inspiração, e pelo valoroso ensinamento.

À Fernanda, por ter caminhado ao meu lado durante toda a vivência no direito, e por saber que juntos ainda caminharemos muito mais.

## RESUMO

Trata o presente estudo de uma análise do tema discutido na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, ajuizada pela Presidência da República com o escopo de ver declarada a constitucionalidade do art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998, de modo a consagrar a interpretação de que, excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS as hipóteses previstas no aludido dispositivo legal, estaria permitida, *contrario sensu*, a inclusão de demais valores recebidos pelo contribuinte, notadamente o ICMS, destacando-se que a base de cálculo das contribuições sociais abrangeria os valores ingressados a título desse tributo. Num primeiro momento, é feita uma análise voltada à definição dos conceitos normativos de “receita” e “faturamento”, visto que são as bases de cálculo constitucionalmente definidas para as contribuições sociais devidas pelas empresas, e a viabilidade de inclusão da parcela recebida pela empresa a título de ICMS em tais conceitos, bem como uma interpretação sistemática da lei discutida, para aferir o cabimento da inclusão a *contrario sensu*. Em segundo lugar, examina-se o pedido alternativo da Presidência da República no sentido de se conceder a modulação de efeitos no caso de eventual julgamento de improcedência da ADC, para que esta tenha eficácia *ex nunc*, tão somente. Para tanto, é realizada uma pesquisa com base na doutrina e jurisprudência voltada a aferir a presença dos requisitos autorizadores da concessão de efeitos meramente prospectivos no caso analisado, ou seja, a segurança jurídica – notadamente o princípio da proteção da confiança – e o excepcional interesse social. Ao final, chega-se à conclusão de que não é cabível a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, por absoluta incompatibilidade com sua extensão conceitual estabelecida pelo ordenamento jurídico. Da mesma forma, conclui-se que não estão presentes, a partir de todos os ângulos de análise utilizados, os requisitos autorizadores da modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade.

**Palavras-chave:** PIS e Cofins. Base de Cálculo. Modulação de Efeitos. ADC nº 18. Segurança Jurídica. Proteção da Confiança.

## ABSTRACT

The present essay regards the theme discussed in the Declaratory Action for Constitutionality nº 18, filed by the President of the Republic aiming to declare the constitutionality of article 3, paragraph 2, line I, of the law 9.718/1998, so as to consecrate the interpretation that, excluded from the basis for the calculation for the PIS and the COFINS the cases listed in the aforementioned law, it would be permitted to include, as an opposite consequence, other amounts received by the taxpayer, notably the ICMS, noting that the basis for the calculation of the social contributions would include the amounts. At first a first moment, there is an analysis of the normative concept of “revenue” and “invoice”, since those are the constitutionally established basis of calculation for the social contributions owed by companies, and the possibility of inclusion of the values received by the company as ICMS within those concepts, as well as a systematic interpretation of the law discussed, in order to define the likeliness of inclusion as an opposite consequence of it not being explicitly excluded. In second place, there is an examination of the alternative request from the President of the Republic as to allow the modulation of effects in the case of rejection of the Action, so its effects would only affect the future. In order to do so, a research is made, based in the doctrine and precedents so as to define the presence the requirements to allow the attribution of the future effects only, that is, the legal certainty – notably the principle of protection of trust – and the exceptional social interest. In the end, we come to the conclusion that it is not possible to include the ICMS in the basis of calculation for the PIS and the Cofins, given the absolute incompatibility with the extent of its concept as established by the law. Likewise, it is concluded that, from any given angle of analysis, the requirements for the modulation of the judgement’s effects are not fulfilled.

**Keywords:** PIS and Cofins. Basis of calculation. Modulation of judgement’s effects. ADC nº 18. Legal certainty.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>PARTE I - O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E A EXPECTATIVA DE JULGAMENTO DA ADC Nº 18</b>	<b>12</b>
1 ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: OS CONCEITOS DE “RECEITA” E “FATURAMENTO”	12
1.1 O conceito de faturamento e a receita bruta operacional da pessoa jurídica	12
1.2 O conceito de receita e o ingresso definitivo no patrimônio da empresa	15
2 O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: INVIABILIDADE DA INCLUSÃO	18
2.1 A incompatibilidade da parcela do ICMS com os conceitos de “receita” e “faturamento”	18
2.2 O ICMS como receita dos estados-membros	21
2.3 O descabimento da inclusão a <i>contrario sensu</i>	23
3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E EXPECTATIVA DE JULGAMENTO DA ADC Nº 18	26
<b>PARTE II - A MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DA ADC Nº 18</b>	<b>31</b>
1 A MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	32
1.1 Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade	32
1.2 Natureza e elementos da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade	34
1.3 A modulação de efeitos na jurisprudência do STF	37
2 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	40
2.1 Conteúdo e dimensões	40
2.1.1 <i>Dimensões da Segurança Jurídica</i>	42
2.1.2 <i>O Princípio da Proteção da Confiança</i>	44
2.1.3 <i>O Princípio da Segurança Jurídica em benefício do Estado</i>	47
2.2 Inaplicabilidade à ADC nº 18	48
3 O EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL	51
3.1 Conteúdo e dimensões	51
3.2 Inaplicabilidade à ADC nº 18	54
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>59</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>62</b>



## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, dispondo sobre a seguridade social, em seu art. 195, inciso I, definiu as bases de cálculo para o financiamento desta por parte das empresas, elegendo, entre outros elementos, a *receita* ou o *faturamento* da pessoa jurídica.

Regulando infraconstitucionalmente a matéria, a Lei nº 9.718/98, por sua vez, determinou, em seu art. 2º que as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado serão calculadas com base no seu *faturamento*, o qual correspondente, conforme o art. 3º, *caput*, à sua *receita bruta*. Em seguida, a lei federal dispõe, no art. 3º, § 2º, que estão excluídos da receita bruta o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cobrado pelo vendedor ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.

Em razão da exclusão expressa de tais valores específicos é que se estabeleceu a ampla discussão judicial, entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, acerca da possibilidade de inclusão de outras quantias não mencionadas no art. 3º, § 2º da Lei nº 9.718/98, na base de cálculo das contribuições sociais, notadamente os valores recebidos pelas empresas a título de ICMS incluso no preço final da mercadoria ou produto. A autoridade fiscal, entendendo pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, vem exigindo o pagamento das contribuições sociais referidas com a incidência das alíquotas previstas (0,65% de PIS e 3% na Cofins) sobre a parcela de ICMS ingressada nos cofres das empresas<sup>1</sup>.

Tal inclusão, contestada judicialmente pelos contribuintes, teve sua primeira apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 1998, No Recurso Extraordinário nº 240.785, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio. Ao longo de nove anos, o julgamento se encaminhava para uma decisão favorável aos contribuintes, com uma sufrágio parcial de 6 votos a 1 pelo provimento do Recurso, ou seja, favoráveis à tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

---

<sup>1</sup> A exemplo desse entendimento por parte fisco, o Processo Administrativo Fiscal nº 10508.000947/2007-48, julgado pela 2ª Câmara do CARF em 03/12/2008, Relator Antônio Lisboa Cardoso, em que se consignou que “A inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins tem seu supedâneo legal na Lei Complementar nº 70/91 e na Lei nº 9.718/98, que estabeleceram o faturamento e a receita bruta como base de cálculo da exação, em cujos conceitos estão inseridos os tributos indiretos não lançados e cobrados na nota fiscal destacadamente do preço; do produto”.

No entanto, no curso do julgamento do RE, a Presidência da República ajuizou a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 18, com o escopo de consagrar a interpretação de que, excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS as hipóteses previstas no art. 2º, §2º da Lei nº 9.718/98, estaria permitida, *contrario sensu*, a inclusão do ICMS, destacando-se que o conceito constitucional de “faturamento” abrangeria os valores ingressados a título de tal tributo. Alternativamente, a Presidência da República requereu, na hipótese de indeferimento dos pedidos formulados na ADC, a modulação dos efeitos do julgamento da mesma, concedendo-lhe eficácia meramente prospectiva, na forma do art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Decidida a precedência da ADC nº 18 sobre o RE nº 240.785 pelo Plenário do STF em 14 de maio de 2008, aguarda-se o julgamento daquela para definição derradeira acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais.

Diante desse contexto é que se apresenta o presente trabalho. É manifesta a relevância do resultado da ADC nº 18, em razão do montante que está sendo recolhido ao fisco por empresas de todo o país. O pronunciamento final do Plenário do STF seguramente ocasionará acentuado impacto econômico tanto para o poder público quanto para os particulares envolvidos, e a questão que traz consigo a maior controvérsia é a da possibilidade de modulação dos efeitos do julgamento da referida ação. Com efeito, se atribuída a eficácia *ex nunc*, conforme requerimento da Presidência da República, restará inviabilizada pretensão judicial dos valores recolhidos até então pelas empresas com a incidência das contribuições sociais sobre a base de cálculo ampliada.

Os fundamentos apresentados na ADC para a concessão do efeito prospectivo são, em primeiro lugar, a necessidade de preservação das exações anteriores como proteção do princípio da segurança jurídica, visto que a Administração Pública teria agido sob a autêntica expectativa de legitimidade de suas próprias ações, em razão de se tratar de matéria já pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>2</sup> e do já extinto Tribunal Federal de Recursos<sup>3</sup>. Em segundo lugar, o julgamento com efeitos retroativos, viabilizando ações de repetição de indébito por parte dos contribuintes, viria a causar uma grave perda de receita da União, alcançando cifras que comprometeriam o financiamento de serviços essenciais do Estado.

---

<sup>2</sup> As Súmulas do STJ de nº 68 (“A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”) e nº 94 (“A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”) consagraram o firmamento do posicionamento defendido pelo fisco até a devolução da matéria ao STF.

<sup>3</sup> Súmula nº 258 do TFR – “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”.

Assim sendo, no presente estudo, abordar-se-á a discussão levada ao Plenário do STF na ADC nº 18. O método utilizado é o analítico, mediante o confronto lógico-dedutivo das proposições conceituais e enunciados teóricos que tratam do tema, bem como dos fundamentos jurisprudenciais e dispositivos que lhe são aplicáveis.

Num primeiro momento será traçada uma expectativa do julgamento de mérito da referida ação, analisando a viabilidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, sobretudo com base nos argumentos trazido pela Presidência da República, aferindo-se os conceitos de “receita” e “faturamento” sob a luz da doutrina e da jurisprudência, bem como a partir de uma análise acerca da possibilidade de inclusão da ICMS na base de cálculo das contribuições sociais a *contrario sensu*, ou seja, a partir da inexistência de uma exclusão expressa na lei.

Em seguida, na segunda parte, será analisado o cabimento da modulação dos efeitos de eventual julgamento de improcedência da ADC. Para isso, novamente partir-se-á de uma análise crítica das razões apontadas para tanto, principalmente a aplicação do Princípio da Segurança Jurídica, expondo, de início, o conteúdo de tal norma, para em seguida sopesar a viabilidade de sua aplicação em benefício dos atos do próprio poder público, e também analisando as consequências práticas apontadas pela Administração Pública como resultado nefasto da eventual concessão de efeitos retroativos ao julgamento do feito.

## **PARTE I - O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E A EXPECTATIVA DE JULGAMENTO DA ADC Nº 18**

### **1 ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: OS CONCEITOS DE “RECEITA” E “FATURAMENTO”**

A pretensão de inclusão dos valores recebidos pelas empresas a título de ICMS dentro do preço final do produto ou serviço implica, como premissa lógica necessária, a compatibilidade desse ingresso patrimonial com o conceito de “faturamento”.

Com efeito, o entendimento esposado pela Presidência da República na ADC nº 18 é no sentido de que, uma vez que o ICMS compõe sua própria base de cálculo (a chamada incidência “por dentro”), correspondendo, portanto, a uma parte do custo do produto (assim entendido como o conjunto de gastos necessários para que este chegue ao estado em que será comercializado), e considerando que tal custo é computado na composição do preço final do produto, o valor do imposto estaria incluído no faturamento.

Dessa forma, a conceituação desses elementos definidos como a base de cálculo das contribuições sociais é uma etapa essencial para este estudo visto que, sendo essa a base de cálculo eleita pela Constituição Federal e pela Lei nº 9.718/98 para as contribuições sociais, não deverão incidir as alíquotas previstas para o PIS e para a Cofins sobre quaisquer valores recebidos pela pessoa jurídica que não sejam componentes de tais elementos<sup>4</sup>.

Iniciaremos, então, a análise dos conceitos de receita e de faturamento, para aferir a extensão daquilo que deverá ser entendido como dentro ou fora da base de cálculo.

#### **1.1 O conceito de faturamento e a receita bruta operacional da pessoa jurídica**

No que diz respeito ao conceito de faturamento, o STF, órgão incumbido da resolução de questões envolvendo a extensão dos preceitos constitucionais, já foi palco de intensa discussão a respeito de sua dimensão e a extensão de seu conteúdo.

---

<sup>4</sup> Evidencia-se a importância da conceituação de tais elementos, por serem estes a base de cálculo das contribuições sociais, por expressa disposição constitucional. Nada obstante, a conceituação dos componentes da norma acaba se mostrando, essencial à sua correta aplicação. Igor Danilevicz aponta que “a simples leitura de uma palavra em um dispositivo legal, requer sua definição”. E continua: “Num crescendo, teremos de identificar o conjunto de palavras que compõem um artigo; buscar o sentido possível do texto, o que fatalmente nos obrigará a ‘conhecer’ o contexto” (DANILEVICZ, Igor. Reflexões sobre a Interpretação Literal de Normas no Direito Tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, vol. 12, p.166, 1996)

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755/PE<sup>5</sup>, o STF teve defronte a si a primeira indagação acerca da extensão semântica de tal expressão. Apreciando a fixação feita pela Lei nº 7.738/89<sup>6</sup> da *receita bruta* como a base de cálculo do FINSOCIAL, o Supremo entendeu que tal conceito deveria conformar-se ao art. 195, I, da Constituição Federal, sendo entendida tal como a definição dada pelo Decreto-Lei nº 2.397/87<sup>7</sup>, de modo a ser, portanto, equiparável à noção corrente de *faturamento*, que fora recentemente incluído como a base de cálculo das contribuições sociais devidas pelas empresas, através da Emenda Constitucional nº 20/98.

Com efeito, o ensinamento de Humberto Ávila<sup>8</sup> dá conta de demonstrar que tal situação ocorre em razão de que a nova ordem jurídica, inaugurada pela Constituição Federal de 1988, ao utilizar determinados termos, não estava em verdade, instituindo conceitos abertos, a serem livremente alterados pela legislação infraconstitucional posteriormente, mas sim adotando, em determinados casos, a conceituação previamente instituída pelos elementos normativos da ordem jurídica anterior, alçando-os a nível constitucional<sup>9</sup>.

Dessa forma foi que, estabelecendo-se uma conformação conceitual para fins de compatibilidade constitucional, o Supremo analisou o conceito de faturamento com relação ao de receita bruta. Daí surgiu toda uma linha de referência conceitual entre tais elementos que seria resgatada ao longo da história da corte constitucional.

Seguindo tal linha, na ADC ° 1-1/DF<sup>10</sup>, em que se discutia a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, instituidora da Cofins, o Ministro Moreira Alves, relator da ação, já iniciou a delimitação do conteúdo desse termo perante a Constituição Federal vigente.

Tal foi o entendimento esboçado pelo relator:

<sup>5</sup> STF, Plenário, RE 150.755/PE, Relator Min. Moreira Alves, DJ 18.11.92

<sup>6</sup> Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.

<sup>7</sup> Tal diploma legal alterou a redação da norma instituidora do FINSOCIAL, dando-lhe a seguinte redação: "§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre: a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuição Social Sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 107, pp. 95-109, ago/2004

<sup>9</sup> Tal entendimento fora apresentado por Humberto Ávila na forma de um parecer juntado aos autos do RE 346.084, sendo, inclusive, citado pelo Min. Cesar Peluso em seu voto. Posteriormente, houve sua publicação no periódico indicado acima.

<sup>10</sup> STF, Plenário, ADC n 1-1/DF, Relator Min. Moreira Alves, DJ 01.12.93

De outra parte, o DL nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, §1º, do mencionado diploma legal como a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, **conceito este que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como produto de todas as vendas, e não apenas vendas acompanhadas de fatura**, formalidade exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo (grifos nossos).

Da mesma forma, o Min. Ilmar Galvão consignou, em seu voto, que *“o conceito de receita bruta não discrepa do faturamento, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas”*.

Percebe-se, então, que a Lei nº 9.718/98, ao estabelecer, em seu art. 3º, a equivalência entre o faturamento e a receita bruta da pessoa jurídica<sup>11</sup>, não trouxe uma inovação, na medida em que já se tinha estabelecido a conformação do segundo ao primeiro, a partir das alterações trazidas pela EC nº 20/98, sob a ótica da construção de conceitos constitucionais. Contudo, restava ainda indefinido o alcance verdadeiro da receita bruta.

Com efeito, a extensão do conceito de faturamento foi novamente questionada como ponto central de discussão no julgamento do RE nº 357.950-9/RS<sup>12</sup>, em que se contestava a própria Lei nº 9.718/98. Naquela oportunidade, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da referida lei, uma vez que o dispositivo legal aludido pretendia que a receita bruta se equiparasse à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ampliando de maneira indevida seu conteúdo, e, por consequência, a base de cálculo das contribuições sociais. Com isso, a Corte incrementou o conceito de faturamento, considerando-o uma espécie do gênero receita.

De maneira mais específica, o Min. Carlos Ayres Britto, em seu voto, estabeleceu de maneira expressa a *“sinonímia ‘faturamento’ e ‘receita operacional’, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional”*. Dessa forma, a definição derradeira do conteúdo do faturamento, conforme definido pelo STF após reiterada discussão, é o conjunto de valores recebidos como resultado da realização das atividades operacionais da pessoa jurídica.

<sup>11</sup> Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

<sup>12</sup> STF, Plenário, Rec. Extraordinário nº 357.950-9/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006

Em consonância com a acepção do STF, Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que “a fonte de custeio ‘faturamento’ significa que a contribuição será calculada sobre o fruto das vendas de bens e serviços no estrito cumprimento do objeto social”<sup>13</sup>.

Seguindo a mesma linha, André Mendes Moreira assinala que o faturamento “adstringe-se à denominada receita bruta operacional, é dizer, àqueles ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa (venda de mercadorias ou prestação de serviços)”<sup>14</sup>.

Desse modo, tem-se que o faturamento, sendo correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, equivale aos valores recebidos pela empresa em decorrência da prática de suas atividades operacionais, vale dizer, da realização de seu objeto social. Dessa forma, são apenas estes os valores que deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais, excluindo-se, portanto, os valores recebidos pela pessoa jurídica por quaisquer outras razões que não sejam o cumprimento de suas atividades-fim.

Em seguida, visto que já se estabeleceu que o faturamento é, em razão da conformação semântico-normativo outorgada pelo STF, tratado como uma modalidade receita – muito embora não haja verdadeira identidade unívoca entre tais conceitos –, passa-se à análise do conceito desta.

## 1.2 O conceito de receita e o ingresso definitivo no patrimônio da empresa

A utilização da receita como possível base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo empregador, pela empresa ou a entidade a ela equiparada pela lei foi decorrente da inclusão feita pela Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998. Muito embora não haja uma especificação sobre seu conteúdo no texto constitucional, a extensão de seu significado, da mesma forma que o conceito de faturamento, também já foi amplamente debatido na doutrina e na jurisprudência.

Inicialmente, vemos que a doutrina de Solon Sehn estabelece que a receita corresponde ao “*elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica*”, ressaltando a necessidade de repercussão patrimonial positiva como característica própria desta<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 196, p. 153, jan/2012.

<sup>14</sup> MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – Não-incidência sobre Receitas de Terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 141, p. 41, jun/2007

<sup>15</sup> SEHN, Solon. *Cofins Incidente sobre a Receita Bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pp. 117-122

No mesmo sentido, Ricardo Mariz de Oliveira, descrevendo esquematicamente o conteúdo do termo, aduz que a receita seria a incorporação de algum valor que, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, se agrega a um determinado patrimônio, acrescentando-lhe um elemento positivo<sup>16</sup>.

Destaca-se, ainda, em absoluta consonância com o que já se apresentou como estabelecido pela doutrina, a Resolução nº 1.412/2012 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a qual, estabelecendo diretrizes técnicas infraconstitucionais para análise de conceitos contábeis, conceitua a receita, em seu item nº 7, da maneira que segue:

7. Nesta Norma são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários<sup>17</sup>.

Assim sendo, temos o elemento do ingresso patrimonial que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica como elemento basilar do conceito de receita, conforme estabelecido pela doutrina e na regulamentação infralegal específica. Neste ponto, há de se atentar com especial destaque para a dimensão específica de agregação de tal ingresso positivo.

Nesse sentido, compete referir novamente o julgamento do RE nº 357.950-9/RS. Em seu voto, o Min. Cezar Peluso, buscou delimitar o conceito de receita da seguinte maneira:

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial.

A partir daí já é possível perceber a destacada importância com que deverá ser tratado o elemento da incorporação dos valores para que estes sejam considerados receita da pessoa jurídica. Com efeito, não se trata apenas da quantia que ingressa no patrimônio, sendo necessário que esta lá permaneça para que se constitua a receita.

Geraldo Ataliba, a esse respeito, fez uma importante diferenciação entre tais valores que definitivamente integram o patrimônio da pessoa jurídica e aquele que constituem meras entradas passageiras, com destino diverso. Tal foi a lição do professor:

---

<sup>16</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases da Contribuição ao PIS e da Cofins. In: COSTA, Alcides Jorge; Schoueri, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Org.). *Direito Tributário Atual nº 17*. São Paulo: Dialética, 2003, p.212

<sup>17</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Portaria n. 1.412, de 26 de outubro de 2012. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/porta1\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1412.htm](http://www.crcsp.org.br/porta1_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1412.htm). Acesso em 29 out. 2013.



O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada.

Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda a entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só poderá ser considerado receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe.<sup>18</sup>.

Acerca desse aspecto particular do conceito de receita, Aires Barreto faz importante contribuição, reforçando ainda mais o posicionamento ora demonstrado, como segue abaixo:

(...) Só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo<sup>19</sup>.

Ainda, a doutrina de José Minatel afirma que o conceito de receita “*pressupõe conteúdo material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrentes de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a aufere*”<sup>20</sup>. Dessa forma, fica ainda mais evidente o elemento ora apresentado, porquanto o caráter de disponibilidade da receita pressupõe que haja a plena titularidade desta por parte de quem a embolsa<sup>21</sup>.

Destarte, é possível concluir que a receita, além de constituir um ingresso no patrimônio da empresa, deverá, ainda, agregar-se definitivamente a ele, diferenciando-se, então, de quaisquer valores que, muito embora venham a ser recebidos pela pessoa jurídica, adentrando seu patrimônio, possuam destinação diversa já definida.

Assim, uma vez definidos os conceitos normativos de receita e faturamento à luz da doutrina e jurisprudência, passaremos então à análise da possibilidade de inclusão da parcela de ICMS – que compõe o preço final do serviço ou produto - em tais categorias.

<sup>18</sup> NOGUEIRA, José Geraldo de Ataliba. ISS – Base Imponível. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário vol. 1*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 85

<sup>19</sup> BARRETO, Aires Fernandino. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 103, p. 10, abr/2004.

<sup>20</sup> MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005. P. 181.

<sup>21</sup> Oportuno mencionar, também, a obra de Marcelo Knoepfelmacher (KNOEPFELMACHER, Marcelo. *O Conceito de Receita da Constituição: Método para sua Tributação Sistemática*. 2006. 112 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006), em que é feito extensivo estudo sobre o tema.

## 2 O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: INVIABILIDADE DA INCLUSÃO

### 2.1 A incompatibilidade da parcela do ICMS com os conceitos de “receita” e “faturamento”

Temos por definido, então, em síntese, que o *faturamento* é o conjunto de valores recebidos pela pessoa jurídica em decorrência da realização de sua atividade operacional, e a *receita* é o ingresso econômico que se incorpora definitivamente à esfera patrimonial da pessoa jurídica.

Dessa forma, é preciso excluir todas as parcelas que eventualmente não integrem esses conceitos, a fim de evitar a ampliação indevida da base de cálculo das contribuições sociais. Diante disso, é imperioso fazer um cotejo entre tais conceitos e a parcela de ICMS que integra o preço final dos produtos e serviços, de modo a aferir a possibilidade de que este seja abarcado por aqueles.

De início, é possível perceber de plano a flagrante impossibilidade de se considerar o ICMS como receita da pessoa jurídica, na medida em que não ocorre a incorporação definitiva de tal parcela ao patrimônio desta. Com efeito, muito embora a empresa tenha o ingresso efetivo da quantia em seu caixa, tal soma já tem destino certo e diverso, haja vista que o titular de tal parcela é o estado-membro de modo que não há que se falar na hipótese de a empresa optar por manter consigo tal quantia.

Compete, neste momento, retomar a lição de José Minatel, que, aprofundando de maneira perspicaz seu ensinamento, tece as seguintes considerações sobre o elemento da *disponibilidade pessoal*, inerente ao conceito de receita:

[Trata-se de] conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la [a receita] com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que acontece com o valor da operação de produtos industrializados e mercadorias<sup>22</sup>.(notas nossas)

Por conseguinte, percebe-se a ausência de disponibilidade, por parte da empresa contribuinte, da parcela de ICMS que ingressa em seu patrimônio – justamente por se tratar de ingresso temporário, e não definitivo – exclui tal montante do conceito de receita.

---

<sup>22</sup> MINATEL. *Conteúdo do conceito...* p. 181

Consectário lógico de tal constatação é a impossibilidade de inclusão do referido imposto no conceito de faturamento. Isso porque, como já demonstrado, o faturamento é espécie do gênero receita.

Entretanto, como não fosse suficiente, o conceito específico de faturamento também é incompatível com a inclusão da parcela do ICMS. Consoante a exposição do capítulo anterior, o faturamento corresponde aos valores recebidos pela pessoa jurídica em decorrência do exercício de suas atividades operacionais. Ocorre que o ICMS tampouco se enquadra em tal definição.

Ora, a parcela do ICMS, antes de representar contraprestação financeira resultante da realização do objeto social da empresa, é, ao invés, valor que só está ingressando nos cofres da pessoa jurídica em razão de disposição da lei tributária. Vale dizer, tais valores não são recebidos pela pessoa jurídica em razão da circulação da mercadoria ou da prestação do serviço, mas sim da legislação fiscal que os estabelece como fatos geradores do imposto, determinando à empresa a obrigação de recolhê-lo.

Assim, é inadmissível entender-se que, pelo simples fato da parcela do ICMS ser um valor que em um dado momento é recebido pela empresa, tal valor deverá ser compreendido como quantia recebida em razão do exercício da atividade operacional da pessoa jurídica, uma vez que tal parcela só está incluída no preço por força de lei tributária estadual.

Nesse ponto, magistral é a doutrina de Humberto Ávila, que preconiza:

De fato, o ICMS é um imposto indireto destinado aos Estados e que surge em razão da venda de mercadorias. Os valores recebidos pela empresa a título de ICMS para serem repassados aos Estados não representam remuneração pela prestação de qualquer tipo de atividade da empresa<sup>23</sup>.

Oportuno mencionar, em tal ponto, a alegação apresentada pela Presidência da República no sentido de que o chamado cálculo “por dentro” do ICMS teria o condão de torná-lo parte do faturamento da pessoa jurídica.

Partindo-se do conceito estabelecido para o faturamento, não há espaço para admitir que o procedimento utilizado para apuração do valor devido de ICMS ao estado-membro possa vir a alterá-lo. Com efeito, Sacha Calmon assinala sobre o tema em comento:

---

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 195, p. 73, dez/2011.

O método de cálculo não é capaz de modificar a natureza jurídica dos valores referentes ao ICMS, os quais não são passíveis de integrar a categoria de faturamento ou receita própria do contribuinte, porquanto devem, inexoravelmente, ser repassados à Fazenda Pública. De conseguinte, não integram supraditos valores o “seu faturamento” ou, se assim se quiser, a “sua receita bruta”<sup>24</sup>.

Da mesma forma, Rodrigo Petry faz brilhantes colocações sobre o tema, como segue abaixo:

Aproveitamos o momento para afirmar que o núcleo da hipótese de incidência do imposto ICMS, ou seja, CEI critério material no cão (realizar operações relativas à circulação de mercadorias), é ligeiramente diverso do núcleo da hipótese de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep enquanto incidentes sobre o “faturamento” (“auferir receita da venda de mercadorias ou da prestação de serviços”).

Essa diferenciação auxilia-nos a perceber que o fato da legislação do ICMS (art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996) determinar que o mesmo imposto seja calculado “por dentro” na operação de venda de mercadorias não nos permite inferir que esse imposto deva compor o “faturamento” da pessoa jurídica vendedora. Vê-se, então, que o “valor da operação (preço)” e o “faturamento” do vendedor são coisas distintas. O primeiro interessa ao ICMS; e o segundo interessa à Cofins e ao PIS/Pasep<sup>25</sup>.

Assim, é possível constatar que os conceitos de receita e de faturamento, definidos pela Constituição Federal como a base de cálculo das contribuições sociais devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, não alcançam a parcela de ICMS componente do preço final do produto ou do serviço prestado pela empresa, em razão desta não constituir valor recebido pela pessoa jurídica em decorrência do exercício de sua atividade operacional, e tampouco se agrega definitivamente ao patrimônio da empresa. Da mesma forma, o método de apuração do ICMS (cálculo “por dentro”) não tem o condão de incluí-lo em tais conceitos<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> COELHO. *O ICMS não integra...* p. 160

<sup>25</sup> PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 151, p. 102, abr/2008

<sup>26</sup> A respeito da influência do método de cálculo do imposto sobre a base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da Cofins, cabe mencionar a distinção feita entre o ICMS e o IPI. Desde o início da vigência da CRFB já se entendia o que o cálculo “por fora” utilizado para o IPI implicava sua exclusão da composição do preço do produto vendido (vide STF, RE nº 107.392, 1ª Turma, Rel. Ministro Néri da Silveira, DJ 13.12.1991). Diante disso, a autoridade fiscal defendia que o ICMS, justamente por ter método de cálculo distinto, integrando a composição do preço (também consoante jurisprudência do STF, a exemplo do RE 212.209, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Marco Aurelio, DJ 14.02.2003), passaria a compor, também, o faturamento da pessoa jurídica. No entanto, a doutrina já se encarregou de demonstrar a falsidade da dicotomia então apresentada. Como exemplo disso, vide CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 598 e BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 347.

## 2.2 O ICMS como receita dos estados-membros

É desnecessário despende maiores esforços hermenêuticos para constatar que a Constituição Federal, ao referir que a receita e o faturamento serão as bases de cálculo das contribuições sociais devidas pelas empresas, refere-se justamente ao faturamento e receita da própria empresa contribuinte. Com efeito, o caput do art. 195, bem como o seu parágrafo 1º, fazem expressa diferenciação entre a receita dos entes públicos voltada ao financiamento da seguridade social<sup>27</sup>.

Por conseguinte, conclui-se que, em se tratando das contribuições sociais do art. 195, I, a base de cálculo será a receita e o faturamento – conforme definidos anteriormente – específicos da pessoa jurídica, estando fora de tal base os valores componentes da receita de outras pessoas, notadamente, para o presente estudo, os estados-membros.

O art. 155, II, da Constituição Federal dispõe sobre a competência dos estados-membros para a instituição de impostos sobre as operações de circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte interestadual já exprime que o valor de tais parcelas é constitucionalmente dirigido aos entes federativos.

Da mesma forma, a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 9º, explicita o seguinte acerca dos valores tributários:

Art. 9º - Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Em seguida, a referida lei estabelece uma classificação das receitas públicas, em que enquadra os impostos, taxas e contribuições de melhoria como “receitas tributárias”. Resta evidenciado, então, que, de fato, os montantes referentes ao ICMS que compõem o preço final dos produtos ou serviços constituem receita de titularidade dos estados.

---

<sup>27</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

Isso põe em evidência outro aspecto relevante a demonstrar o descabimento da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais. Com efeito, além de tal parcela não poder ser incluída no conceito de receita da pessoa jurídica, há ainda de se atentar que ela constitui, por outro lado, receita dos estados-membros, por expressa disposição constitucional.

Diante disso, não há como se admitir, também por esse ângulo, sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins, pois, conforme determinado pelo próprio texto da Constituição Federal, a receita a que se refere o art. 195 é a do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada. Vale dizer, não apenas não se trata de receita da pessoa jurídica em razão da flagrante incompatibilidade do conceito desta, como também constituem receita de terceiro – o ente federativo.

Acerca dessa distinção entre a titularidade das receitas, Ricardo Mariz de Oliveira tece relevante consideração:

Os valores que a pessoa jurídica receba no interesse de terceiros, a quem pertençam, não são receitas dela, mas meros ingressos ou entradas, podendo, ainda, seguindo o mesmo conceito, representar receita da pessoa a quem se destinam<sup>28</sup>.

Demonstra-se, então, que, a diversidade da titularidade da receita também impede que se compreenda o ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, na medida em que, caso se permitisse tal inclusão, resultaria daí uma violação à expressa disposição do texto constitucional, uma vez que se realizaria a cobrança do valor do PIS e da Cofins sobre receitas de titularidade de terceiros, e não da pessoa jurídica.

Nesse sentido, André Moreira alerta para os nefastos efeitos confiscatórios que inexoravelmente decorrem da incidência do PIS e da Cofins sobre receitas alheias, apontando como justificativa para isso o fato de que “*o faturamento efetivamente tributado não pertence ao titular do ingresso – que não terá o seu patrimônio aumentado – mas sim a outrem*”<sup>29</sup>.

Portanto, também fica evidenciada a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, na medida em que, sendo o valor dos impostos estaduais parte da receita de terceiro – no caso, a receita tributária do estado-membro -, é descabida a incidência sobre tais verbas, consubstanciando-se em violação de expressa disposição constitucional.

---

<sup>28</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *A Problemática...* p.93

<sup>29</sup> MOREIRA. *PIS/Cofins...* p. 45

### 2.3 A impossibilidade jurídica da inclusão a *contrario sensu*

A pretensão da Presidência da República na ADC nº 18 não é embasa tão somente no entendimento de que o ICMS seria passível de inclusão na base de cálculo das contribuições sociais. Também é referido na petição inicial que tal inclusão teria supedâneo no art. 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 9.718/98 também a *contrario sensu*. Tal foi o resumo da argumentação formulada:

Desse modo, observa-se que a lei só excluiu o ICMS da base impositiva das contribuições em exame quando for ele pago em regime de substituição tributária. Esse regime, por sua vez, é excepcional e depende de expressa previsão legal (art. 150, § 7º, CRFB). Logo, em regra geral, não sendo o valor pago a título de ICMS decorrente de substituição tributária, não deve ser ele deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP<sup>30</sup>.

Portanto, a lógica esboçada seria no sentido de que, em não sendo a parcela recebida pela pessoa jurídica a título de ICMS expressamente excluída da base de cálculo das contribuições sociais, haveria então uma inclusão a *contrario sensu*, ou seja, uma inclusão implícita decorrente da não exclusão. Tal linha de argumentação pressupõe que a norma referida teria o efeito de excluir da base de cálculo apenas aqueles valores ali assinalados, não havendo que se falar em exclusão de demais quantias, em estrita restrição da aplicabilidade da mesma.

Voltando-nos à lição de Humberto Ávila, que encontra apoio em Karl Larenz, vemos que a interpretação a *contrario* só é admitida quanto compatível com a teleologia da lei<sup>31 32</sup>, de modo que a extração de uma determinada consequência jurídica a partir de uma determinação legal em sentido oposto só será aceitável se absolutamente harmônica com as finalidades e valores da norma.

Em plena consonância com tal ensinamento, Tércio Sampaio Ferraz Jr. discorre acerca das técnicas de interpretação restritiva, assinalando que a restrição na aplicação de uma norma – de que se extrairia o consectário jurídico oposto aos demais casos a que tal norma não se

---

<sup>30</sup> Petição inicial disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=362145#0%20-%20Peticao%20inicial>>, consulta em 02.11.2013

<sup>31</sup> ÁVILA. *O ICMS na Base do PIS...* p. 76

<sup>32</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 311

aplica – “*decorre da teleologia imanente ao ordenamento, sendo uma exigência de valores que constituem a mens legis*”<sup>33</sup>.

Em sentido semelhante, Rolf Wank, fazendo uma comparação entre a denominada “conclusão invertida” e a analogia, preconiza que, para aferir a viabilidade da aplicação de consequência normativa a *contrario sensu*, o crucial é analisar se, observando outros critérios de interpretação (entre o quais é mencionado expressamente o *fim normativo* do dispositivo legal interpretado), é possível extrair da norma um “só”. Diz o autor que “*sendo esse o caso, intervém a conclusão invertida, noutro caso é possível a analogia*”<sup>34</sup>.

Em harmonia com tal entendimento está a obra de Leandro Paulsen, ao apontar que, analisando-se a identidade dos elementos essenciais e a adequação da norma com a situação não expressamente prevista por ela, é viável sua aplicação analógica justamente para que se alcancem os fins pretendidos<sup>35</sup>.

Então, uma vez estabelecido que a aplicação de uma consequência normativa a *contrario sensu* - no caso em tela, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins por ausência de exclusão expressa – só é possível se em plena harmonia com a teleologia e os valores da norma interpretada, oportuno partir a uma análise de tais elementos no tocante à forma de custeio da seguridade social.

O art. 194 da Constituição Federal prevê, em seu inciso V, que o custeio da seguridade social será orientado pela *equidade*<sup>36</sup>.

Com efeito, acerca do tema da equidade, tal é o ensinamento de Luciano Amaro:

A rigorosa aplicação da lei pode levar a injustiças, ou seja, o legalmente certo não é necessariamente o justo: *summum jus, summa injuria*. A equidade atua como instrumento de realização concreta da justiça, preenchendo vácuos axiológicos, onde a aplicação rígida e inflexível da regra legal escrita repugnaria ao sentimento de justiça da coletividade, que cabe ao aplicador da lei implementar.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 270

<sup>34</sup> WANK, Rolf. *Die Auslegung vin Gesetzen*. 3ª ed. Colônia: Darl Heymanns, 2005, p. 125 *apud* ÁVILA. *O ICMS na base do PIS...* p. 77

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 129

<sup>36</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: (...)

V - equidade na forma de participação no custeio;

<sup>37</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 241



Ainda, nos ensina Leandro Paulsen com lastro na lição de Francisco Amaral Neto que a equidade, configurando-se em *justiça no caso concreto*, implica levar em conta a situação pessoal dos respectivos interessados<sup>38</sup>.

Ainda, Humberto Ávila, ao tratar do postulado normativo da razoabilidade como equidade, preconiza que este “*exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela legislação*”, de modo que, em se tratando de situação em que a aplicação da regra implique a exclusão da razão motivadora da própria regra ou a contradição com um princípio que institua uma razão contrária, tal regra poderá não ser aplicada<sup>39</sup>.

Por conseguinte, vemos que a equidade é um preceito que orienta à consideração das particularidades do caso concreto, notadamente aos elementos próprios dos sujeitos envolvidos em determinada relação jurídica. Dessa forma, em sendo a equidade um critério orientador da forma de custeio da seguridade social, infere-se que, para financiar a seguridade social, deverão ser levados em consideração aspectos próprios dos contribuintes, atentando-se para suas características individuais, e não elementos externos que não lhe dizem respeito.

Ora, a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais contraria valor orientador do custeio da seguridade social, na medida em que, com base na omissão do legislador, pretenderia que a base de cálculo fosse composta por um elemento externo que não atine aos aspectos individuais do contribuinte, mas, ao invés, resulta de disposição legal estadual. Desse modo, haveria uma diferenciação entre os contribuintes conforme as diversas alíquotas a que estariam sujeitos em diferentes estados, em clara afronta ao dispositivo constitucional que preconiza que as características do contribuinte que deverão nortear as eventuais modulações no custeio da seguridade social.

Com efeito, Humberto Ávila chega à inexorável conclusão de que tal inclusão a *contrario sensu* do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, além de contrariar a base de financiamento eleita para estas (a receita e o faturamento), colide também com o valor da equidade, que deve necessariamente orientar sua instituição<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A Equidade no Código Civil Brasileiro. *Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*. Nº 25, p. 23. Jun/2004. *Apud* PAULSEN. *Curso*.... p. 131

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 166

<sup>40</sup> ÁVILA. *O ICMS na base*... p. 76

Deveras, disso não se extrai qualquer vício por parte do art. 3º, § 2º, inciso I da Lei nº 9.718/98, porquanto se trata de disposição legal que, de maneira absolutamente válida e correta, expõe a exclusão de determinados valores da base de cálculo do PIS e da Cofins. Contudo, o que importa atentar com relação à norma é que, nesse caso, não há que se falar em aplicação inversa aos demais valores não listados no texto do dispositivo legal, visto que isso atentaria contra os valores informadores do custeio da seguridade social.

Por consequência, a exclusão contida na norma deverá ser entendida como meramente exemplificativa, e não taxativa. Nesse sentido, José Maria Arruda de Andrade, analisando as técnicas de interpretação e integração da lei tributária no aspecto específico de resolução de lacunas na lei, explicita que, em tais casos, o intérprete é autorizado a incluir situações que, embora não previstas expressamente na lei, se compreendem na categoria enumerada<sup>41</sup>.

Assim, chega-se à conclusão de que, sob todos os aspectos analisados no presente estudo, não é possível a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, seja por sua incompatibilidade com os conceitos constitucionalmente eleitos para compor tal base, e, como vimos neste capítulo, também pela inadequação da pretensão de inclusão a *contrario sensu*, em razão dos valores informadores do método de custeio da seguridade social.

Passa-se, então, à análise de pronunciamentos anteriores do STF sobre temas análogos ao presente estudo, com a finalidade de averiguar uma projeção daquele que poderá ser o entendimento final esboçado pela corte constitucional quando do julgamento final do mérito da ADC nº 18.

### 3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E EXPECTATIVA DE JULGAMENTO DA ADC Nº 18

Vimos nos capítulos anteriores que, a partir das premissas estabelecidas (quais sejam, os conceitos e abrangência das bases de cálculo das contribuições sociais devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado), chega-se à conclusão de que não há autorização normativa para a incidência do PIS e da Cofins sobre a parcela de ICMS recebida pelas empresas. Com efeito, tal conclusão foi alcançada, principalmente, com arrimo na efervescente produção da doutrina, que tem, sempre com muita fecundidade, produzido amplo material crítico acerca do tema em comento.

---

<sup>41</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006. p. 222

Todavia, com o escopo de se maturar ainda mais as conclusões desta primeira parte do presente estudo, cumpre ainda analisar mais detidamente os sinais dados pelo STF no sentido de qual poderá ser seu entendimento derradeiro sobre o assunto.

Ocorre que, em que pese seja tema já discutido há anos e que conta com farta produção doutrinária, trata-se de matéria cuja apreciação ainda pende de juízo final por parte do Plenário da corte suprema. Nada obstante, o STF já demonstrou, em determinadas ocasiões, esboços de seu entendimento. Impõe-se, então, uma análise de tais manifestações da corte constitucional.

Em primeiro lugar, necessário analisar o rumo tomado no julgamento do RE nº 240.785. No caso referido, o Min. Marco Aurélio proferiu seu voto pelo parcial provimento do recurso, ou seja, pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais, consignando que esta somente pode incidir sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre o imposto referido, uma vez que este “*constitui ônus fiscal e não faturamento*”<sup>42</sup>. Após o pedido de vista do então Min. Nelson Jobim, o relator foi acompanhado em seu voto pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, bem como pela Min.<sup>a</sup> Carmen Lúcia. O então Min. Eros Grau, á época, proferiu voto em sentido contrário, por entender que o ICMS estaria incluso no faturamento, em raciocínio análogo àquele esboçado pela Presidência da República na causa de pedir da ADC nº 18<sup>43</sup>.

Tal é a configuração do julgamento do RE 240.785 antes da decisão da precedência da ADC nº 18. É possível constatar uma evidente tendência ao julgamento final de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais. Na ocasião da proferição de seus votos, os ministros do Plenário buscaram alicerce no conteúdo do julgamento do também já mencionado RE 357.950-9/RS, em que se aprofundou a apreciação jurisdicional acerca do conceito de faturamento.

Em segundo lugar, oportuno analisar o RE 559.937/RS, originalmente de relatoria da Min.<sup>a</sup> Ellen Gracie, cujo voto condutor chegou a ser proferido, e redistribuído posteriormente ao Min. Dias Toffoli para fins de redação do acórdão. No caso referido, já julgado pelo Plenário do STF em 20.03.2013, discutiu-se a constitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº

---

<sup>42</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 161 do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>, consulta em 02.11.2013

<sup>43</sup> Idem. *Informativo nº 437 do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo437.htm>, consulta em 02.11.2013

10.865/2004. A lei mencionada instituiu os chamados PIS-importação e Cofins-importação, devidos por pessoas físicas ou jurídicas, e incidentes sobre a importação de bens ou serviços executados no exterior, determinando expressamente a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais<sup>44</sup>.

O precedente indicado foi assim ementado:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

<sup>44</sup> Art. 7º. A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Oportuno neste momento fazer a ressalva devida sobre a diferença existente entre os objetos de análise do STF. Com efeito, ao passo que a discussão sobre PIS e a Cofins envolve os conceitos de receita e faturamento, o PIS-importação e a Cofin-importação trazem consigo o debate acerca do *valor aduaneiro* dos bens ou serviços importados. A relatora, em seu voto, destacou a impossibilidade de equiparação absoluta dos tributos, enfatizando, para tanto suas bases de cálculo distintas.

No entanto, o fato de se tratar de bases de cálculo diversas não impede que seja feita uma análise comparativa com a finalidade de projeção do entendimento da suprema corte. Isso porque a resolução do problema trazido à apreciação do plenário implicou uma análise acerca da possibilidade de inclusão da parcela de ICMS no conceito de valor aduaneiro, base de cálculo eleita pela Constituição Federal para o PIS-importação e Cofins-importação<sup>45</sup>. Para tanto, o plenário realizou um exame da extensão do conceito da referida base de cálculo, buscando aferir a viabilidade do abarcamento, por parte desta, da parcela de ICMS.

Trata-se de um estudo análogo à pesquisa realizada no presente trabalho. Disso se extrai a validade do método utilizado, porquanto, no caso aludido, o STF procedeu justamente a um cotejo analítico de compatibilidade entre o conceito da base de cálculo e a disposição da legislação sobre valores a serem nela incluídos. Buscando embasamento na legislação do Imposto de Importação (II), a corte suprema apurou o conteúdo da expressão “valor aduaneiro”, constatando, em seguida, a inviabilidade de inclusão da parcela de ICMS em tal conceito.

Nesse sentido, aduziu em seu voto o Min. Dias Toffoli:

Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico da expressão ‘valor aduaneiro’ pela EC nº 42/03, há de se concluir que o sentido pressuposto, e

---

<sup>45</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:(...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição.

Nessa linha, a simples leitura das normas contidas no art. 7º da Lei nº 10.865/04, objeto de questionamento, já permite constatar que a base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços extrapolou o aspecto quantitativo da incidência delimitado na Constituição Federal, pois se acresceu ao valor aduaneiro o valor dos tributos incidentes, inclusive o das próprias contribuições.

Tal é a importância da análise do referido julgado. O cotejo realizado pelo Plenário do STF é, em termos de método analítico, o mesmo a ser feito para resolução dos problemas atacados no presente estudo, de tal sorte que o caso apresentado demonstra a abordagem a ser feita quando do julgamento de mérito da ADC nº 18. Além disso, fica demonstrado também que a corte constitucional já observou que, e se tratando de contribuições sociais cuja base de cálculo é um conceito de extensão semântico-normativa já estabelecida, o ICMS (no caso do precedente apresentado, o ICMS-importação) não deverá ser incluído em tal base, mesmo em face de expressa disposição da legislação infraconstitucional.

Assim, após toda a exposição feita até o presente momento, foi possível constatar que, analisando-se a extensão dos conceitos de receita e faturamento, percebe-se a absoluta inadequação da inclusão da parcela de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais devidas ao PIS e à Cofins. Da mesma forma, é possível aferir que, em face do posicionamento já esboçado pelo STF no julgamento do RE 240.785 e RE 559.937/RS, a corte suprema, em que pese as mudanças ocorridas em sua composição, já possui precedentes que demonstram uma clara possibilidade de decisão pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais.

Desta feita, cumpre então analisar, na segunda parte do presente estudo, a possibilidade da modulação dos efeitos do julgamento da ADC nº 18, na hipótese de julgamento de improcedência da mesma.

## PARTE II - A MODULAÇÃO DE EFEITOS NO JULGAMENTO DA ADC Nº 18

Conforme assinalado no introito do presente estudo, a Presidência da República, na ADC nº 18, após expor sua tese de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, formula postulação alternativa, em que pugna pela concessão de efeitos meramente prospectivos à decisão do Plenário do STF que eventualmente vier a julgar improcedentes os pedidos formulados na ação no tocante ao mérito da mesma.

A justificar o pleito de modulação dos efeitos do julgamento, a Presidência da República afirma que, considerando-se que já é tradicional a possibilidade de inclusão de determinados tributos na base de cálculo de outros, tal prática teria se incorporado à cultura jurídica nacional. Afirmando ser este um elemento da previsibilidade que faz parte da segurança jurídica, a Presidência da República alega que, pautando sua prática fiscal a partir daquilo que se tinha como admissível em razão de entendimentos pacíficos de casos anteriores, havido agido na legítima expectativa da legitimidade de seus próprios atos. Dessa forma, seria necessária a atribuição de efeitos meramente prospectivos ao julgamento, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica, na medida em que tradição jurídica até o presente momento indicava a legitimidade de seus atos.

Além disso, é apontado o argumento do impacto econômico que as eventuais ações de repetição de indébito ajuizadas pelos contribuintes acabariam causando no erário público. É apresentada a cifra de sessenta bilhões de reais como provável decréscimo do patrimônio público, de tal forma que o financiamento de serviços de saúde e assistência social estaria irremediavelmente comprometido.

Diante disso, cumpre analisar criticamente as razões expostas pela Presidência da República para justificar seu pleito pela concessão de efeitos prospectivos ao julgamento da ADC nº 18, a partir de um cotejo analítico com o que foi estabelecido pela doutrina e jurisprudência acerca do tema.

Assim sendo, iniciaremos esta parte do presente estudo com uma apreciação acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, e as circunstâncias em que tais efeitos podem ser mitigados.

## 1 A MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

### 1.1 Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade

Para que se proceda a uma verificação adequada acerca do instituto da modulação dos efeitos do julgamento no controle de constitucionalidade, é necessário, antes, fazer uma breve exposição sobre os efeitos regulares que decorrem do pronunciamento judicial de inconstitucionalidade de determinada lei.

É sobremaneira assente na maior parte doutrina brasileira que a declaração de inconstitucionalidade traz consigo a noção de que o ato inconstitucional é nulo. Gilmar Mendes, a respeito disso, assinala que a nulidade da lei inconstitucional é “um dogma” já arraigado à tradição jurídica brasileira, e decorre da doutrina americana, segundo a qual “*the unconstitutional statute is not Law at all*”<sup>46</sup>.

Da mesma forma, o saudoso mestre Ruy Barbosa, também lastreado na doutrina norte-americana, preconizava que toda medida legislativa que desrespeitasse preceitos constitucionais seria, em sua essência, nula<sup>47</sup>.

Francisco Campos, cabe destacar, vai além, ao mencionar que a lei inconstitucional é inexistente, muito embora faça a ressalva de que “*as consequências da inconstitucionalidade são as mesmas da nulidade de pleno direito*”<sup>48</sup>.

O STF já demonstrou, ao longo dos anos de vigência da Constituição Federal de 1988, ser esta a posição a que se filia. Com efeito, trata-se de posicionamento já reiterado há mais de 20 anos, como se vê do julgamento da ADI nº 652/MA, em que o Min. Celso de Mello, relator do julgamento, assinalou que os “*atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica*”<sup>49</sup>.

No entanto, em que pese a já sedimentada e tradicional doutrina que preconiza a nulidade da norma inconstitucional<sup>50</sup>, importa ressaltar que também há um posicionamento

<sup>46</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1296

<sup>47</sup> BARBOSA, Ruy. *A Constituição e os Atos Inconstitucionais*. 2ª ed., Rio de Janeiro. *Apud.* SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 53

<sup>48</sup> CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. São PAULO: Freitas Bastos, 1956. p. 430

<sup>49</sup> STF, Plenário, ADI n 652/MA, Relator Min. Celso de Mello, DJ 02.04.92

<sup>50</sup> Oportuno citar, ainda, em consideração à sua obra, os professores Alexandre de Moraes (MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 687) e Alfredo Buzaid (BUZOID,



divergente por parte de diversos estudiosos do Direito. Tal posicionamento entende e preconiza que, ao invés de nula, a norma inconstitucional seria, na verdade, apenas anulável.

Possivelmente o nome de maior relevo a defender tal linha de pensamento seja o do celebrado jurista austríaco Hans Kelsen, o qual refere expressamente em sua obra que, antes de se falar em norma nula, é preferível entender a norma inconstitucional como anulável, com a possibilidade de que tal anulabilidade tenha efeitos retroativos. Tal posicionamento é embasado na noção de que, até o pronunciamento jurisdicional de inconstitucionalidade, a norma era válida e eficaz, e a apreciação judicial possuiria caráter constitutivo, e não somente declaratório<sup>51 52</sup>.

Ainda, cabe mencionar, por fim, o entendimento esposado por José Afonso da Silva, o qual assevera que a declaração de inconstitucionalidade não implica a nulidade, mas sim a supressão da eficácia da lei. Segundo tal entendimento, o efeito vinculativo da sentença no controle concentrado de constitucionalidade acarreta especificamente a não execução da lei por parte das autoridades. Contudo, tal inaplicabilidade decorreria, na verdade, da eficácia da coisa julgada, e não da pretensa nulidade da lei<sup>53</sup>.

Dessa forma, vemos que há ao menos três modos de se entender os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei. É possível percebê-la como um ato que meramente declara a nulidade do ato inconstitucional, pois desde sua gênese teria carregado tal mácula, sendo também nulos todos os efeitos dele decorrentes<sup>54</sup>. Por outro lado, pode-se perceber a lei inconstitucional como puramente anulável, porquanto ao longo de sua vigência teria produzido seus regulares efeitos, e o julgamento teria caráter constitutivo. Ainda, cogitar-se-ia da mera ineficácia do ato inconstitucional, haja vista que permaneceria existente e válido, tendo tão somente sua aplicabilidade impossibilitada em consequência dos consectários legais da coisa julgada do controle de constitucionalidade.

---

Alfredo. Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1958, p. 130-132. *Apud* MENDES, *Curso de...*.

<sup>51</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito* / Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 193. Disponível em <[http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/HansKelsenTeoria.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/HansKelsenTeoria.pdf)>, acesso em 05.11.2013

<sup>52</sup> Também é defensor de tal corrente de pensamento o ilustre professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, conforme consta em FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 41. Da mesma forma, também compartilha de tal opinião o professor Luis Afonso Heck (HECK, Luis Afonso. *Jurisdição Constitucional: teoria da nulidade versus teoria da nulificabilidade das leis*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 45)

<sup>53</sup> SILVA. *Curso de Direito...* p. 54

<sup>54</sup> Ressalvando-se, é claro, o entendimento de Francisco Campos de que seria juridicamente inexistente a norma inconstitucional.

Nada obstante as eventuais diferenças existentes entre as distintas escolas de pensamento, podemos constatar que, de modo geral, o elemento comum que permeia as variadas linhas de entendimento acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é o da eficácia retroativa do pronunciamento judicial. Com efeito, percebe-se como característica marcante de todas as correntes de pensamento a compreensão de que, uma vez verificada a inconstitucionalidade de determinada lei, a consequência primária de tal fato será a desconstituição dos efeitos de referida norma. O que mudará será apenas a maneira de enxergar a natureza jurídica de tal desconstituição, sendo entendida ora como decorrente da nulidade plena do ato, ora como efeito da anulação da norma com efeitos retroativos.

Da mesma forma, a análise acerca da viabilidade de atribuição apenas de efeitos *ex nunc* também encontra respaldo e abrigo nos diferentes vieses teóricos acerca da natureza jurídica da decisão de inconstitucionalidade. Nesse sentido, tal é a lição de Ingo Sarlet:

Adotada uma ou outra teoria, admitindo-se a declaração da nulidade ou da desconstitutividade – isto é, os efeitos *ex tunc* ou os efeitos *ex nunc* –, sempre seria necessário, conforme as particularidades de cada caso, fazer avançar ou fazer retroagir os efeitos da decisão de inconstitucionalidade<sup>55</sup>

Assim, vemos que, no ordenamento jurídico brasileiro, o regular efeito da declaração de inconstitucionalidade, além da proibição de execução da lei inconstitucional, é a desconstituição dos efeitos anteriormente decorrentes de sua aplicação, sendo cabível, em determinados casos, a análise acerca da viabilidade de atribuição de efeitos meramente prospectivos à decisão de inconstitucionalidade.

Diante disso, cumpre então analisar o instituto da modulação de efeitos do controle de constitucionalidade, que permite a concessão de efeitos meramente prospectivos ao julgamento.

## **1.2 Natureza e elementos da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade**

A modulação dos efeitos do julgamento no controle de constitucionalidade está prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Tal é a redação do permissivo legal:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os

---

<sup>55</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional* / Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni, Daniel Mitidiero. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 1001

efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.<sup>56 57</sup>

Da redação do dispositivo já se depreende que a concessão de efeitos meramente prospectivos à declaração de inconstitucionalidade é medida excepcional, em razão de haver disposição expressa regulando a casuística de sua aplicação – em oposição à situação ordinária, em que haverá a eficácia *ex tunc*.

O próprio STF já possui entendimento reiterado no sentido de que, não havendo manifestação expressa a respeito da modulação de efeitos, deverão ser atribuídos efeitos retroativos à decisão. Nesse sentido, tal foi a manifestação da Corte:

não está o Tribunal compelido a manifestar-se em cada caso: se silenciou a respeito, entende-se que a declaração de inconstitucionalidade, como é regra geral, gera efeitos *ex tunc*, desde a vigência da lei inválida<sup>58 59</sup>.

Acerca da finalidade da norma contida no referido artigo, cumpre ressaltar que se trata de ferramenta voltada aos casos em que a desconstituição total dos efeitos da lei inconstitucional possa acarretar consequências mais danosas do que a sua vigência. A respeito disso, Ana Paula Ávila leciona o seguinte:

De fato, a aplicação indiscriminada do efeito *ex tunc* pode gerar situações de lesão a direitos individuais, de insegurança jurídica e de contrariedade aos ditames da justiça. A lei inconstitucional, ao nascer com presunção de constitucionalidade, dá origem a inúmeras relações jurídicas que se estabelecem durante a sua vigência, criando, em seus destinatários, a legítima expectativa de que sua pauta de conduta seja cumprida<sup>60</sup>.

Na mesma linha do excerto colacionado retro, Gilmar Mendes e Ives Gandra asseveram:

---

<sup>56</sup> Trata-se de dispositivo análogo àquele constante no art. 282, parágrafo 4, da Constituição da República Portuguesa, que lê: “*Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.os 1 e 2*” (PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em [http://www.fd.uc.pt/CI/CEE/OI/Constituicao\\_Portuguesa.htm](http://www.fd.uc.pt/CI/CEE/OI/Constituicao_Portuguesa.htm))

<sup>57</sup> Este dispositivo legal tem sua constitucionalidade questionada na ADI 2154 e 2258, ambas de relatoria do Min. Dias Toffoli, e ainda pendem de julgamento.

<sup>58</sup> STF, Plenário, ADI n° 2996, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 16.03.07.

<sup>59</sup> Luiz Marinoni, por outro lado, assinala a coisa julgada como limite para tais efeitos, assinalando que “*o silêncio ou a omissão do STF certamente não pode ter o significado de fazer a decisão de inconstitucionalidade retroagir sobre todas as decisões acobertadas pela autoridade da coisa julgada*”. Para mais, vide MARINONI, Luiz Guilherme. *A Coisa Julgada Inconstitucional*. 3ª ed. São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 165

<sup>60</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei n° 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 57

O princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social<sup>61</sup>.

Dando seguimento a tal raciocínio, Gilmar Mendes explicita, também, que a redação do art. 27 abre as portas para três caminhos possíveis de se seguir. O primeiro seria a declaração de inconstitucionalidade a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração *ex nunc*), o segundo seria o da declaração de inconstitucionalidade com a suspensão dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração com efeitos por futuro), e o terceiro seria a declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade, “*permitindo que se operem a suspensão da aplicação da lei até que o legislador, dentro de prazo razoável, venha a se manifestar sobre a situação inconstitucional*”<sup>62</sup>.

Diante disso, temos estabelecida, então, a finalidade à qual se presta a instituição da técnica de modulação de efeitos do julgamento no controle de constitucionalidade.

Por todo o exposto, é possível chegarmos à conclusão de que **(i)** a legislação pátria consagra o princípio da nulidade como efeito regular da declaração de inconstitucionalidade, estabelecendo, como regra, o efeito *ex tunc* ao pronunciamento do STF, e **(ii)** a mesma legislação dá à corte constitucional uma ferramenta para, em situações em que a desconstituição retroativa dos efeitos da vigência da lei inconstitucional possa ocasionar lesão ao princípio da segurança jurídica ou a valores que configurem relevante interesse social, conferir somente efeitos prospectivos, preservando-se, assim, as situações jurídicas anteriormente constituídas.

Nessa senda, vemos que os requisitos apresentados para aplicação da técnica de modulação de efeitos são, no aspecto formal, o alcance do quórum qualificado de dois terços dos membros da corte, e, no aspecto material, a presença de situação periclitante à segurança jurídica ou de possível ameaça à situação de relevante interesse social.

O requisito formal é tido pela doutrina como um elemento que vem a reforçar a decisão que supera a regra da retroação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, configurando-se, portanto, em exigência salutar<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999* / Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 565

<sup>62</sup> MENDES, Gilmar. O Sistema Brasileiro de Controle de Constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tratado de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 374-375

<sup>63</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação...*p. 59

Relevante questão no tocante a tal requisito é a individualização do momento de aferição do quórum mínimo necessário. Com efeito, o quórum para deliberação acerca da inconstitucionalidade não se confunde com o quórum para deliberação acerca da modulação de efeitos. No julgamento da ADI nº 3601<sup>64</sup>, o Plenário do STF entendeu que se trata de um modelo bifásico, em que, presente o quórum para deliberação acerca da constitucionalidade da norma, mas não atingidos os votos para determinar efetivamente a modulação dos efeitos, a sessão de julgamento deverá ser adiada para que os demais membros da corte se manifestem<sup>65</sup>.

No que toca aos requisitos materiais – a segurança jurídica e o relevante interesse social –, analisaremos mais detidamente suas características abstratas – bem como sua presença no caso concreto objeto deste estudo – nos capítulos seguintes.

Todavia, antes disso será feita uma breve análise acerca do posicionamento já delineado pelo STF no que diz respeito ao cabimento da aplicação da modulação de efeitos em diferentes hipóteses ocorridas anteriormente, com a finalidade de angariar mais elementos sobre os parâmetros estabelecidos, amadurecendo, assim, a avaliação acerca da possibilidade de concessão de efeitos apenas prospectivos ao julgamento da ADC nº 18.

### **1.3 A modulação de efeitos na jurisprudência do STF**

Após ter estabelecido os elementos do instituto jurídico da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade, é oportuno analisar, neste momento, o entendimento aplicado pelo STF no que diz respeito ao cabimento da concessão de efeitos prospectivos aos diferentes julgamentos. Isso porque a corte constitucional já teve a oportunidade de apreciar repetidamente as mais diversas hipóteses em que tal técnica de modulação fora requerida, de tal modo que, em seus precedentes, desenvolveu parâmetros aos quais recorre ao apreciar pedidos de tal natureza.

---

<sup>64</sup> STF, Plenário, ADI nº 3601, Relator Min. Dias Toffoli, DJ 17.06.2010

<sup>65</sup> Na ocasião, deliberada a inconstitucionalidade da norma objeto da ação, estavam presentes 9 ministros, havendo 7 votos a favor da modulação de efeitos, e 2 contrários. o Min. Marco Aurélio, revisor, apresentou questão de ordem sobre o tema, embasado no posicionamento de que, presente o quórum de deliberação acerca da constitucionalidade da norma, mas ausentes os demais membros do plenário, deveria ter-se por indeferida a atribuição de efeitos *ex nunc*. Seu entendimento, no entanto, foi minoritário.

De início, cumpre reiterar que o STF já possui farta produção jurisprudencial no sentido de que os efeitos normais da declaração de inconstitucionalidade operam-se retroativamente, em homenagem ao princípio da nulidade, também consagrado pela corte<sup>66</sup>.

Outro detalhe a ser reconhecido é o do entendimento da possibilidade de fixação de efeitos prospectivos pelo Supremo em julgados anteriores à vigência da Lei nº 9.868/99. Ana Paula Ávila registra que, em verdade, a técnica consagrada na legislação não consubstanciou verdadeira inovação na práxis do STF, porquanto a corte, nesse particular, já havia entendido possível e posto em prática tal medida<sup>67 68</sup>.

O Plenário do Supremo também já estabeleceu entendimento no sentido de que, em havendo ampla discussão judicial acerca da inconstitucionalidade da norma questionada anteriormente à apreciação do caso pela corte constitucional pode constituir elementos que afasta a possibilidade de modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Na ADI nº 1.116, tal posicionamento foi sintetizado no seguinte excerto do voto do Min. Sepúlveda Pertence:

O problema dramático da eficácia da declaração de inconstitucionalidade surge quando ela vem surpreender uma lei cuja validade, pelo menos, era “dada de barato”, e de repente, passados tempos, vem a Suprema Corte a declarar-lhe a invalidez à origem. Não é este o caso: a incidência da contribuição social sobre a remuneração de administradores, autônomos e avulsos vem sendo questionada desde a vigência da lei 7.787(...).<sup>69</sup>

Percebe-se, então, que o Supremo, para avaliar o cabimento da modulação de efeitos, examina a circunstância em que se encontrava o nível de presunção de constitucionalidade da lei, de modo que, em se tratando de norma cuja constitucionalidade fosse reiteradamente questionada, já haveria elementos para questionar a hipótese de atribuição de efeitos meramente prospectivos. Evidencia-se o cabimento deste precedente ao caso em análise, na medida em que a norma instituidora da base de cálculo do PIS e da Cofins já possui ampla controvérsia judicial<sup>70</sup>. Contudo, tal ponto voltará a ser abordado no capítulo seguinte.

---

<sup>66</sup> Também neste sentido: STF, Plenário, ADI 1434/MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 22.11.96 e STF, Segunda Turma, RE 348468/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 18.02.2010

<sup>67</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação...* p. 48

<sup>68</sup> A exemplo disso: STF, Primeira turma, RE 105.789-1, relator Min. Carlos Madeira, 15.04.1986, e STF, Segunda Turma, RE nº 122.202, 10.06.93. Nestes casos, foi declarada a inconstitucionalidade de norma atributiva de gratificação a magistrado, garantindo-se, contudo, que os valores recebidos anteriormente ao pronunciamento judicial não deveriam ser devolvidos.

<sup>69</sup> STF, Plenário. ADI nº 1.116, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 17.11.95

<sup>70</sup> Com efeito, a controvérsia judicial é, inclusive, requisito de admissibilidade da Ação Declaratória de Constitucionalidade, como consta no art. 14 da Lei nº 9.868/99:

Cumpra, ainda, ressaltar que, ao analisar o cabimento da modulação de efeitos do julgamento, a corte suprema brasileira já demonstrou dar especial atenção aos interesses dos cidadãos de modo geral, buscando preservar as situações em que determinadas situações jurídicas constituídas na crença da validade da norma.

De fato, no julgamento da ADI nº 2.240, a qual versava sobre a criação pretensamente irregular do Município de Luís Eduardo Magalhães (BA), o Plenário, muito embora tenha declarado a inconstitucionalidade da lei que criou o Município, entendeu por bem evitar a atribuição de efeitos *ex tunc*, porquanto as situações já consolidadas, se anuladas, traria prejuízos para toda a coletividade. Nesse caso, o STF optou por manter a vigência da lei inconstitucional por um prazo de 24 meses, para que o legislador reapreciasse o tema<sup>71</sup>.

De outra feita, no julgamento dos Embargos de Declaração interpostos na já mencionada ADI nº 3.601, o STF apresentou semelhante preocupação. Ao declarar a inconstitucionalidade da Lei Distrital nº 3.642/05, que regulava a Comissão Permanente de Disciplina da Polícia Civil do DF, a corte entendeu pela atribuição de efeitos estritamente prospectivos, seguindo as razões do Min. Dias Toffoli, relator, que afirmou:

Com efeito, nesse ínterim, situações jurídicas foram consolidadas, e muitos policiais civis foram processados, alguns absolvidos e outros condenados, inclusive, com perda do cargo. Assim, aqueles absolvidos podem, eventualmente, ter que se submeter a novo processo administrativo, com todos os percalços e incertezas resultantes de um procedimento disciplinar. Isso sem falar na reintegração de policiais civis que, mesmo após a condenação pela prática de infrações gravíssimas, voltarão ao serviço público e aos quadros da Polícia Civil, exercendo função inerente e essencial à segurança pública, o que pode resultar em riscos à preservação da ordem pública, e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, resguardados no art. 144, caput, da Constituição Federal.

Por outro lado, ao passo que a corte suprema vem demonstrando uma zelosa preocupação com as repercussões que possivelmente venham a se abater sobre a população atingida pela declaração de inconstitucionalidade da norma, quando se trata de situações que gerarão repercussões especificamente aos poder público em razão da desconstituição de efeitos jurídicos de fatos pretéritos, o STF já apresentou posicionamento diametralmente oposto.

Com efeito, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 650.000/RJ, a corte suprema apreciou o pedido formulado pelo Município do Rio de Janeiro

---

Art. 14. A petição inicial indicará(...)

III - a existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória.

<sup>71</sup> STF, Plenário. ADI nº 2240, Rel. Min. Eros Grau, DJe 03.08.2007

sobre a modulação temporal na decisão de inconstitucionalidade da lei que instituíra as taxas de coleta de lixo e de iluminação, ocasião em que o Min. Joaquim Barbosa, relator do julgamento, mencionou em seu voto:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações.<sup>72</sup>

Por conseguinte, em que pese a elevada preocupação com a preservação das situações jurídicas que, se desconstituídas, possam repercutir negativamente às esferas individuais ou coletivas dos cidadãos, a corte suprema demonstra maior contenção na aplicação do efeito *ex nunc* quando o poder público se apresenta como possível prejudicado pela declaração com efeitos retroativos<sup>73</sup>.

Desta feita, tendo analisado o instituto da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade, cabe examinar agora, mais pormenorizadamente, os elementos apontados como requisitos materiais pelo art. 27 da Lei nº 9.686/99 para sua aplicação, bem como avaliar sua ocorrência na ADC nº 18. O primeiro dos elementos trazidos como requisitos para aplicação dos efeitos *ex nunc* no julgamento de inconstitucionalidade de determinada lei é a segurança jurídica. Passa-se, então à sua análise.

## 2 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

### 2.1 Conteúdo e dimensões

<sup>72</sup> STF, Plenário. AgRg no AI n 650.000/RJ. Rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje 27.09.2007

<sup>73</sup> No tocante a tal ponto, oportuno mencionar que tal entendimento não se dá por acaso, na medida em que, muitas vezes, há um verdadeiro conflito entre os interesses do Estado e os interesses dos particulares. Com efeito, é possível perceber, por parte do Estado, uma tendência a imiscuir sua posição própria enquanto ente público com a da própria sociedade à qual ele serve, arrogando-se, assim uma posição de privilégio nos eventuais embates com os cidadãos individualmente considerados. No entanto, o interesse público, em que pese deva ser entendido como um elemento a ser sopesado na tomada de decisão judicial, não se constitui em princípio do ordenamento jurídico. Para mais, ver ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público Sobre o Particular”. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, n. 7, Vol. 1, out/2001. Disponível em: [http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf), consulta em 08.11.2013



A segurança jurídica, para Ana Paula Ávila, “é uma ideia tão antiga no direito, que importantes teóricos consideram-se, ao lado da justiça, como os únicos elementos universalmente válidos da ideia do direito”<sup>74</sup>.

Na mesma linha, Almiro do Couto e Silva assinala o seguinte:

O princípio da segurança jurídica, entendido como proteção à confiança, está hoje reconhecido na legislação e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como princípio de valor constitucional, imanente ao princípio do Estado de Direito.<sup>75</sup>

Em consonância com tais ensinamentos Humberto Ávila preconiza que a construção do princípio da segurança jurídica se dá, ao mesmo tempo, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, e pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, tais como a proteção ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada (presentes no art. 5º da CRFB), bem como as regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade (constantes no art. 150 da CRFB)<sup>76</sup>.

Seguindo nessa linha, Humberto Ávila também assinala que, em sua acepção normativa preponderante, a segurança jurídica é norma-princípio, na medida em que coloca um estado de coisas que deve ser perseguido através da assunção de comportamentos que colaborem com sua promoção geral<sup>77</sup>.

Leandro Paulsen, seguindo a mesma linha, destaca a natureza de princípio da segurança jurídica, mencionando que se trata de fácil inferência lógica, a partir da afirmação dos diversos dispositivos constitucionais voltados à proteção das pessoas, de modo que pratiquem seus atos com certeza e confiança, resguardadas do arbítrio<sup>78</sup>.

Assim, uma vez situada a natureza do princípio da segurança jurídica no ordenamento, cumpre analisar os diferentes aspectos sobre esse princípio, os quais se passa a expor.

<sup>74</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação...* p. 144

<sup>75</sup> COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei de Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 27. Porto Alegre: PGE, 1971. p. 72

<sup>76</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370

<sup>77</sup> Idem. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 109.

<sup>78</sup> PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 47.

### 2.1.1 Dimensões da Segurança Jurídica

Muito são os modos de dimensionar o conteúdo da segurança jurídica. De fato, há quase tantas esquematizações das facetas deste princípio quanto há autores que o abordam. Cumpre, no presente estudo, apresentar alguns deles, demonstrando aquilo que se tem como assente na doutrina acerca da extensão da referida norma.

Para Ricardo Lobo Torres, a segurança jurídica possui uma dupla face, porquanto apresenta um conteúdo positivo, que se configura, por exemplo, na prestação jurisdicional adequada e efetiva, e um conteúdo negativo, cuja eficácia seria análoga à dos denominados direitos fundamentais de segunda geração, na medida em que se configura numa afirmação contra o Estado<sup>79</sup>.

Também é bidimensional a classificação feita por José Gomes Canotilho das dimensões do princípio da segurança jurídica. Para o autor, a eficácia de tal princípio desenvolve-se em torno (i) da estabilidade, ou eficácia *ex post* da segurança jurídica, assim entendida como a proibição de modificação indevida daquilo que já se tem como sedimentado no âmbito normativo, e a (ii) previsibilidade, ou eficácia *ex ante* da segurança jurídica, compreendida como a certeza e calculabilidade em relação aos efeitos dos atos normativos<sup>80</sup>.

Helena Torres, por outro lado, vem a assinalar três elementos, chamados pelo autor de “âmbitos funcionais” ou apenas “funções” da segurança jurídica. São elas as funções de confiança (também denominada de proteção da expectativa de confiança legítima), de certeza e de estabilidade do ordenamento, de modo que estaria inserida em todas as funções a característica da previsibilidade, inerente à segurança jurídica como um todo<sup>81</sup>.

Por sua vez, Danilo Knijnik elenca quatro elementos de expressão do princípio da segurança jurídica. São elas a segurança jurídica propriamente dita, a certeza do direito em sentido estrito, a segurança do tráfego jurídico, e o Estado de Direito como princípio, cada um com um âmbito próprio de incidência no ordenamento jurídico<sup>82</sup>.

<sup>79</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 175

<sup>80</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 380

<sup>81</sup> TORRES, Helena Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 203/222

<sup>82</sup> KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. *Revista do Ministério Público*. N. 35. Porto Alegre, procuradoria geral de justiça, 1995. p. 218

Já Luís Roberto Barroso apresenta cinco dimensões de expressão do princípio da segurança jurídica. São elas: (i) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, (ii) a confiança nos atos do Poder Público, (iii) a estabilidade das relações jurídicas, (iv) a previsibilidade dos comportamentos e (v) a igualdade perante a lei<sup>83</sup>.

Humberto Ávila, finalmente, elenca três elementos, designados como aspectos materiais da segurança jurídica. São eles a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade. Com tal proposta terminológica, Ávila busca uma ruptura com as expressões usualmente empregadas pela doutrina majoritária para designar os âmbitos de emanção do princípio da segurança jurídica. Com efeito, tal é o resumo traçado pelo autor para expressar seu posicionamento:

O aspecto material da segurança jurídica, relativo ao termo segurança, denota um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade: de cognoscibilidade, em vez de determinação, em razão da indeterminação congênita da linguagem e da dependência do Direito a critérios e argumentos indispensáveis ao processo necessário à sua determinação e concretização; de confiabilidade, em vez de imutabilidade, visto que a CF/88, a par de prever cláusulas pétreas, que tornam mais difícil a mudança, mas pressupõem a sua possibilidade, também prevê o princípio do Estado Social de Direito, o qual exige que o Estado cumpra a sua função planificadora e indutora da sociedade, realizando mudanças sociais, especialmente por meio da distribuição de riqueza; de calculabilidade, em vez de previsibilidade (absoluta), porque, apesar de a CF/88 conter uma série de regras destinadas a permitir uma antecipação da ação estatal, como são os casos das regras de legalidade e de anterioridade, a natureza do Direito, vertido este em linguagem indeterminada e dependente de processos argumentativos para a reconstrução de sentidos, impede a existência de univocidade semântica dos seus enunciados.<sup>84 85</sup>

Além disso, para Ávila<sup>86</sup>, tais aspectos materiais, componentes do conteúdo da segurança jurídica, possuiriam, cada um, em razão de suas particularidades, diferentes perspectivas. A cognoscibilidade, por ser mais ampla que a mera determinabilidade, abrangeria aspectos materiais em relação à acessibilidade do conteúdo normativo, bem como sua abrangência e inteligibilidade, constituindo, portanto, um elemento de perspectiva estática e atemporal.

A confiabilidade, por sua vez, diria respeito ao aspecto da construção de um ordenamento jurídico protetor de expectativas e garantidor de mudanças estáveis,

<sup>83</sup> BARROSO, Luis Roberto. Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2009. p. 139-140

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica...* p. 674

<sup>85</sup> Ávila destaca serem estes os aspectos materiais da segurança jurídica relativos ao termo “segurança”, em oposição aos aspectos materiais referentes ao termo “jurídica”, que possui feições diversas e próprias. Para mais, vide ÁVILA, *op. cit.* p. 339 e seguintes.

<sup>86</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.* p.122-126

consubstanciando-se em perspectiva dinâmica intertemporal da segurança jurídica com vista ao passado.

Já a calculabilidade, que, segundo o autor, constitui a perspectiva dinâmica intertemporal da segurança jurídica voltada para o futuro, traz a ideia da segurança jurídica em sua aceção enquanto elemento garantidor da possibilidade de se antecipar alternativas interpretativas e efeitos normativas das diferentes normas jurídicas.

Como se vê, então, há diversas aceções no que diz respeito às dimensões da segurança jurídica, com variações a respeito dos diferentes aspectos específicos de sua manifestação no ordenamento jurídico, bem como no grau de certeza que se pode extrair a partir de sua aplicação. Todavia, adotaremos, no presente estudo, a sistematização e terminologia apresentada na obra de Humberto Ávila, porquanto leitura apresentada pelo autor demonstra que, ao invés de um juízo definitivo, o que é permitido aos sujeitos de direito de modo geral, é um grau variável e não ilimitado de conhecimento acerca do que se pode esperar com base no que já há, em termos de situação do conteúdo normativo, ao passo que o restante da doutrina tende a trabalhar com um estado ideal de conhecimento inequívoco do direito, sustentando, assim, uma estabilidade idealizada, e, portanto, inalcançável à ciência jurídica.

Contudo, há, de modo geral, uma convergência por parte das diferentes abordagens teóricas a explicitar que a segurança jurídica possui um aspecto de resguarda à justa expectativa dos sujeitos de direito. É partir de tal lógica que surge o princípio da proteção à confiança, o qual, inserido no princípio da segurança jurídica, guarda relação direta e específica com o caso analisado neste estudo.

### *2.1.2 O Princípio da Proteção da Confiança*

A fim de melhor situar a relação que se estabelece entre os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, oportuno observar a lição de José Gomes Canotilho, que enuncia o seguinte:

Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexada com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a

calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante 'qualquer acto' de 'qualquer poder' - legislativo, executivo e judicial.<sup>87</sup>

Assim, o ilustre professor português explicita que, ao passo que a segurança jurídica guardaria relação com os elementos objetivos da ordem jurídica, em suas diferentes dimensões, a proteção da confiança diria respeito aos componentes subjetivos daquela, elencando as medidas de calculabilidade e previsibilidade.

Almiro do Couto e Silva, em harmonia com Canotilho, faz semelhante divisão entre os âmbitos objetivo e subjetivo da segurança jurídica, indicando a proteção da confiança como sendo a manifestação desta no campo subjetivo. Tal é seu ensinamento:

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes de qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. (...)  
A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.<sup>88</sup>

Tal posicionamento guarda semelhança – mas não identidade – com o pensamento ilustrado por Humberto Ávila. Para o professor, também existe a diferenciação entre as dimensões objetiva e subjetiva. Todavia, o autor, em sua esquematização, expõe que ambas as dimensões estariam contidas na chamada estabilidade normativa, um dos enfoques da confiabilidade, que, conforme já mencionado, diz respeito à segurança de “transição do passado ao presente”<sup>89</sup>. Em que pese tal diferenciação em termos de organização dos aspectos, Humberto Ávila também situa o princípio da proteção da confiança na dimensão subjetiva da segurança jurídica (especificamente, na dimensão subjetiva da estabilidade normativa).

Além disso, o autor também diferencia o princípio da segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança pelo fato de que este se relaciona com um aspecto específico do ordenamento jurídico, ao passo que aquele diz respeito ao ordenamento como um todo. Dessa forma, a segurança jurídica refere-se a uma norma objetiva no plano abstrato, servindo de instrumento de proteção a interesses coletivos, enquanto o princípio da proteção da confiança,

<sup>87</sup> CANOTILHO. *Direito Constitucional...* p. 374

<sup>88</sup> COUTO E SILVA. *O Princípio da Segurança...* p. 35

<sup>89</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica...* p. 339 e ss.

pressupondo um nível concreto de aplicação, protege interesses individualmente considerados<sup>90</sup>.

Retomando a lição de Couto e Silva, oportuno mencionar que, discorrendo acerca do conteúdo eficaz e aplicação de tal princípio, o autor assinala que há de se assegurar ma certa previsibilidade da ação estatal, tal qual é garantido o respeito pelas situações constituídas em consonância com as normas impostas ou reconhecidas pelo poder público, assegurando-se, dessa forma, a estabilidade das relações jurídicas, além de uma coerência por parte da conduta do Estado<sup>91</sup>.

Nesse mesmo diapasão, Ingo Sarlet, analisando os diferentes aspectos da proibição de retrocesso no ordenamento jurídico, dispõe que o princípio da proteção da confiança impõe ao poder público “*o respeito pela confiança depositada pelos indivíduos em relação a uma certa estabilidade e continuidade da rodem jurídica como um todo e das relações jurídicas especificamente consideradas*”<sup>92</sup>.

Humberto Ávila<sup>93</sup>, desenvolvendo mais detalhadamente os elementos integrantes do princípio da proteção da confiança, ensina que há determinados requisitos para sua aplicação. Seriam eles (i) a *confiança*, que pressupõe a existência de uma *base de confiança*, consubstanciada nas “*normas que serviram de fundamento para uma (in)ação individual*”, (ii) o *exercício concreto da confiança*, assim entendido como a colocação em prática, a efetiva concretização da confiança através do exercício concreto da liberdade e demais direitos fundamentais, e (iii) a *frustração da confiança*, compreendida como a manifestação estatal posterior que, vindo em sentido diametralmente oposto àquele tomado anteriormente, tem o efeito de frustrar as expectativas do sujeito em questão. Dessa forma, é a avaliação conjunta de tais elementos, sopesando os encargos causados que determinará a viabilidade de aplicação do princípio da proteção da confiança, e em que medida.

Por conseguinte, percebe-se que, assim como o princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança, a despeito de eventuais particularidades presentes no pensamento de cada autor, tende a convergir no sentido da proteção à justa expectativa do

---

<sup>90</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica...*, p. 362-363

<sup>91</sup> COUTO E SILVA. *O Princípio da Segurança...* p.35

<sup>92</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2009. p. 114

<sup>93</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. Cit.* p. 367-401

cidadão que sofrera prejuízo posterior à tomada de determinada atitude em razão da alteração repentina e inesperada da postura assumida pela autoridade estatal em relação a tal ação.

Mais uma vez, adotaremos, neste estudo, a terminologia apresentada por Humberto Ávila, uma vez que os elementos constitutivos do exame acerca da aplicabilidade do princípio da proteção da confiança abrangem de modo eficaz e completa os diferentes aspectos a serem sopesados na avaliação fática das diferentes situações em que tal princípio exsurge. Da mesma forma, trata-se de esquematização de apurada elaboração, não se limitando à mera listagem de conceitos amplos, como se encontra na grande parte da doutrina atual.

Assim, antes de se passar à análise do caso abordado no presente estudo, oportuno fazer breves considerações acerca da aplicabilidade do princípio da proteção da confiança e do princípio da segurança jurídica em benefício do próprio Estado.

### *2.1.3 O Princípio da Segurança Jurídica em benefício do Estado*

A aplicabilidade do princípio da segurança jurídica aos casos em que se trata de situação que possa vir a afetar a situação jurídica dos cidadãos – coletiva ou individualmente considerados – já constitui verdadeiro axioma da ciência do direito. Todavia, a aplicação dessa norma e benefício do Estado constitui tema mais árido, sobre o qual cabe referir as abordagens do magistério de Humberto Ávila<sup>94</sup>.

Em primeiro lugar, analisando a segurança jurídica como princípio objetivo, o autor destaca que é possível sua aplicação em benefício do Estado, de modo que se poderia cogitar da atribuição de eficácia prospectiva em benefício do Estado em razão de um risco de elevada instabilidade institucional caso a decisão do STF retroagisse. Entretanto, é imprescindível a efetiva comprovação de tal instabilidade, bem como uma ponderação de todas as possíveis consequências.

Já no sentido subjetivo da segurança jurídica, o autor aponta sérios obstáculos para sua aplicação em favor do Estado, na medida em que o Estado não é titular de direitos fundamentais. Uma vez que o Estado não exerce liberdade, mas sim competência e poder normativos, sua atuação não é pautada pelas balizas do princípio da proteção da confiança, e, conseqüentemente, tampouco unguído das mesmas garantias.

---

<sup>94</sup> ÁVILA. Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica*.... p. 154-156

Assim, delineados os aspectos relevantes atinentes à segurança jurídica e suas dimensões, cabe analisar o substrato teórico exposto perante o caso da ADC nº 18.

## **2.2 Inaplicabilidade à ADC nº 18**

A fim de aferir a viabilidade da modulação de efeitos do julgamento da ADC nº 18 com base na segurança jurídica de que fala o art. 27 da Lei nº 9.868/99, é essencial que se faça um cotejo entre os pressupostos identificados na doutrina jurisprudência, e os elementos do caso em análise.

Como já foi visto, a modulação dos efeitos foi postulada com base na premissa de que já se teria como amplamente possível na tradição jurídico-tributário nacional a inclusão de certos tributos na base de cálculo de outros, de modo que a autoridade fiscal teria pautado suas ações voltadas à cobrança do PIS e da Cofins a partir daquilo que razoavelmente se teria como aceitável em face dos pronunciamentos judiciais anteriormente proferidos em casos e momentos anteriores, havendo, assim uma expectativa da legitimidade de seus próprios atos a ser protegida. Consequentemente, seria necessária a atribuição de efeitos *ex nunc* ao julgamento, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica<sup>95</sup>.

Ora, analisando-se a argumentação apresentada para justificar o pedido de modulação dos efeitos do julgamento, percebe-se que a Presidência da República invoca, na verdade, o princípio da proteção da confiança, uma vez que, a partir da estrutura lógica de seu arrazoado, extrai-se o pleito de proteção dos atos praticados através do exercício concreto da confiança, que estariam sendo posteriormente frustrados a partir de uma alteração repentina no entendimento daqueles a quem caberia o exame da viabilidade de tais atos.

Contudo, a partir do alicerce teórico observado até este momento, não há como reputar-se a existência dos elementos necessários à aplicação do princípio da proteção da confiança no caso presente, em benefício do Estado. Com efeito, partindo-se do entendimento formulado na doutrina de Humberto Ávila para compreensão de tal princípio, percebe-se a incompatibilidade absoluta dos requisitos necessários, e das circunstâncias de fato que se apresentam.

---

<sup>95</sup> Vide nota de rodapé nº25.



Validamente, o autor já assinalou em recente publicação os motivos para o descabimento apontado<sup>96</sup>. Em um primeiro momento, é possível constatar a inoportunidade do exercício concreto de confiança, pois - conforme apontado também no item “2.1.3” do presente estudo – o Estado – na figura da União, no caso em análise – não é titular de direitos fundamentais a serem exercidos. Ao invés, trata-se de ente político incumbido do exercício do poder de tributar dentro dos limites previsto pela Constituição Federal.

Da mesma forma, Humberto Ávila assinala que não haveria uma base digna de confiança em que se poderiam pautar a administração pública em sua prática fiscal, porquanto “*a suposta base de confiança da União são as decisões antigas do Superior Tribunal de Justiça*”<sup>97</sup>.

Para melhor explicar sua assertiva, o autor aponta que, de um lado, o STJ não é o órgão competente para julgamento de matéria constitucional, de modo que, cabendo tal atribuição ao STF, sempre fora previsível à União que eventuais decisões daquele poderiam ser reformadas por este, sem prejuízo à integridade e legitimidade do ordenamento jurídico. De fato, é absolutamente irretocável tal colocação, na medida em que a Constituição Federal, dispondo sobre as competências das cortes superiores, designou de maneira clara a atribuição do STF como guardião da Constituição e detentor da palavra final no tocante a controvérsias constitucionais<sup>98</sup>. Dessa forma, como caso em análise prevê a apreciação e definição do conteúdo das bases de cálculo das contribuições sociais devidas pelas empresas, não há como se presumir que o pronunciamento do STJ não seria passível de revisão pela legítima corte constitucional.

Em seguida, é mencionado pelo professor que as decisões do STJ têm lastro no extinto Tribunal Federal de Recursos. Fica claro que também é acertada tal consideração, na medida em que tais órgãos colegiados eram incumbidos da atividade jurisdicional tendo por base a ordem constitucional anterior<sup>99</sup>, cujos parâmetros não servem de base para pautar o exercício de competência tributária na ordem vigente.

---

<sup>96</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *O ICMS na Base...* p. 79-81

<sup>97</sup> *Ibidem.* p. 79-81

<sup>98</sup> Com efeito, a redação do art. 102 da Constituição Federal exime de qualquer dúvida tal realidade, ao explicitar que “*compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição*”.

<sup>99</sup> A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 dispunha sobre os Tribunais Federais de Recursos em seus artigos 116 e 117, estabelecendo sua competência para julgar, em sede de recurso, as causas de competência originária dos Juízes Federais. Para mais, vide: BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm)>

Em decorrência disso, ainda segundo Humberto Ávila, não haveria que se falar em mudança repentina por parte das instituições responsáveis por examinar a legitimidade da conduta da autoridade fiscal. Não existiria mudança porquanto não há qualquer decisão do órgão competente – o STF – sobre o assunto, e não seria esta repentina, uma vez que, por um lado, os contribuintes já vêm discutindo a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins há mais de vinte anos<sup>100</sup>.

Com efeito, o autor faz acertada análise histórica do problema, projetando o descabimento da aplicação do princípio da proteção à confiança como fundamento para modulação dos efeitos do julgamento, em razão da não verificação de seus requisitos:

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 provavelmente 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 agora pretender ficar com a receita que sabidamente não seria sua, sob a alegação de violação do princípio da segurança jurídica.<sup>101</sup>

Realmente, não há como se chegar a qualquer conclusão diversa. Os elementos necessários à aplicação do princípio da segurança jurídica não estão presentes no caso em análise, na medida em que não havia base de confiança legítima, tampouco exercício concreto dessa confiança, ou sequer a frustração da confiança.

Ademais, oportuno apontar, também, o posicionamento trazido por Ana Paula Oliveira Ávila<sup>102</sup>. A autora, trabalhando o princípio da proteção da confiança com os conceitos mais comumente utilizados no Direito Privado, tais como o da boa-fé objetiva e o chamado “*tu quoque*” – compreendido como o “*exercício inadmissível de um direito quando a posição jurídica alegada tenha sido obtida mediante uma conduta ilegal ou contrária ao contrato*” – destaca a impossibilidade absoluta de invocação do art. 27 da Lei nº 9.686/99. Para embasar tal entendimento, é elaborado um raciocínio bastante semelhante àquele já exposto neste estudo, como se vê:

Assim, seria incongruente com os ditames da boa-fé (objetiva, saliente-se), a mais não poder, a solução que permitisse ao Estado usar (no caso, abusar) do poder de legislar em desrespeito à Constituição – ou seja, inconstitucionalíssimamente –, e,

<sup>100</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *O ICMS na Base...* p. 81

<sup>101</sup> *Ibidem*.

<sup>102</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos...* p. 154

como prêmio, ainda dispor da possibilidade de ver mantido o proveito que tenha logrado em virtude da lei inconstitucional, muito especialmente se esse proveito se dá em detrimento dos direitos individuais.<sup>103</sup>

Percebe-se, então, que tal exposição vem em total encontro ao fundamento já apresentado anteriormente neste trabalho. Isso porque fica demonstrado, desta vez sob a ótica dos preceitos de direito privado, que o Estado, grosso modo, não pode se fazer valer das próprias falhas para locupletar-se com o benefício de não ter que arcar com as consequências que derivam de tais erros.

Também em tal sentido está a doutrina de Fábio Martins de Andrade, que assinala, de modo irretocável, o seguinte:

O Estado-Administração não pode se beneficiar do vício da inconstitucionalidade reconhecido e declarado em razão de lei ou ato normativo emanado do Estado-Legislador. Além de ser imoral é também contrários aos princípios mais comezinhos de Direito Administrativo contidos na Constituição e na legislação pertinente, tais como da legalidade e da segurança jurídica.<sup>104</sup>

Assim, percebe-se o descabimento da concessão de efeitos prospectivos no julgamento da ADC nº 18 com base nas pretensas razões de segurança jurídica. Cabe, então, analisar a possibilidade de se considerar as soi-disant razões de excepcional interesse social.

### 3 O EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL

#### 3.1 Conteúdo e dimensões

Além das razões de segurança jurídica, o art. 27 da Lei nº 9.868/99 também institui o excepcional interesse social como fundamento autorizador da modulação de efeitos no pronunciamento de inconstitucionalidade de determinada norma. No que diz respeito ao conteúdo de tal expressão, não se alcançou, até o presente momento, uma definição genérica e abstrata que abranja a totalidade desse conceito, mormente por traduzir uma ideia ampla de difícil clausura dentro de um enunciado já pronto.

No entanto, é possível delinear algumas tendências na doutrina e jurisprudência que auxiliam a maturação da compreensão desse pressuposto. Em primeiro lugar, vemos que Hely

<sup>103</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos...* p. 155

<sup>104</sup> 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 18 não deve ter Efeito ex Nunc em Benefício da Fazenda Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 166, p. 71, jul/2009

Lopes Meirelles expõe que, na hipótese da desapropriação por interesse social, os bens desapropriados são destinados não à Administração, mas sim à coletividade, ou então “*a certos beneficiados que lei credencia para recebê-los ou utilizá-los convenientemente*”<sup>105</sup>.

Ana Paula Ávila, em harmonia com tal entendimento, destaca a preocupação, por parte da doutrina, em demonstrar que “*interesse social não é interesse da Administração e nem do Estado, mas sim dos administrados, da sociedade*”<sup>106</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já vem demonstrando, em seus julgados, ao apontar diferentes hipóteses de ocorrência do excepcional interesse social, um entendimento semelhante àquele construído por parte da doutrina.

No julgamento da ADI nº 2-501-5/MG, em que se discutia a inconstitucionalidade dos artigos 81 e 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual do Estado de Minas Gerais, o Plenário declarou inconstitucionais tais normas, porquanto, ao estabelecerem a criação da Universidade de Minas Gerais, bem como normas gerais de controle e funcionamento das instituições de ensino superior situadas no estado-membro, incorrera em inconstitucionalidade por vício de forma. Contudo, ao pronunciar tal vício, a corte constitucional entendeu por bem aplicar a modulação de efeitos, de modo a preservar a validade e eficácia dos atos praticados pelas instituições superiores de ensino (tais como diplomas, certidões, etc.), a fim de não ocasionar lesão aos numerosos alunos que se graduaram nas referidas instituições.

Tendo em vista o excepcional interesse social, consistente no fato de que milhares de estudantes frequentaram e frequentam cursos oferecidos pelas instituições superiores mantidas pela iniciativa privada no Estado de Minas Gerais, é deferida a modulação dos efeitos da decisão (art. 27 da lei 9.868/99), a fim de que sejam considerados válidos os atos (diplomas, certificados, certidões, etc.) praticados pelas instituições superiores de ensino atingidas por essa decisão, até a presente data, sem prejuízo do ulterior exercício, pelo Ministério da Educação, de suas atribuições legais em relação a essas instituições superiores.<sup>107</sup>

Em caso diverso, o STF entendeu pela atribuição do efeito *ex nunc* ao controle concentrado de constitucionalidade com base nas potenciais consequências lesivas da cessação da prestação de serviço de saneamento básico. No recente julgamento da ADI nº 1.842/RJ, o plenário avaliou a inconstitucionalidade de uma série de leis do Rio de Janeiro que instituíram a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e Microrregião dos Lagos,

---

<sup>105</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 608

<sup>106</sup> ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos...* p. 164

<sup>107</sup> STF, Plenário, ADC n 2-501-5/MG, Relator Min. Gilmar Mendes, DJ 04.09.2008

transferindo a titularidade do poder concedente para a prestação de serviços públicos de interesse metropolitano ao Estado do Rio de Janeiro. A corte constitucional, ao declarar a inconstitucionalidade das leis, ponderou que deveria resguardar os efeitos negativos potencialmente produzidos à população como resultado de tal julgamento, tendo em vista que suas consequências poderiam gerar um “caos jurídico”.

Assim, analisando a relevância da situação, tal foi a colocação do Min. Gilmar Mendes sobre o assunto:

Logo, a declaração de inconstitucionalidade sem efeitos modulados acarretaria a imediata interrupção da prestação dessa função pública, por absoluto vício nos instrumentos de concessão e na regulação que dispõe sobre as formas e tarifas da prestação da mencionada função pública.

A toda evidência, a continuidade da prestação da função de saneamento básico consiste em excepcional interesse social que não pode ser prejudicado, sob pena de ensejar grandes danos à população.<sup>108</sup>

Por conseguinte, a corte concedeu ao Estado do Rio de Janeiro o prazo de 24 meses para implementar novo modelo de planejamento e execução da função de interesse comum no âmbito das regiões metropolitanas, microrregiões e aglomerados urbanos, com base em tal premissa.

Por fim, oportuno reiterar que na já mencionada ADI n 3.601 o Plenário entendeu que a manutenção da incolumidade das situações jurídicas dos policiais civis do Distrito Federal em relação ao órgão responsável por sua fiscalização era justificada por razões de excepcional interesse social, porquanto a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e de seu patrimônio constituiria primado de segurança pública que, por sua vez, configuraria o requisito para atribuição de efeitos *ex nunc* ao julgamento.

Dessa forma, é possível constatar que, como atesta José Cretella Júnior, que “a expressão *interesse social não se define, exemplifica-se*”<sup>109</sup>. A partir daquilo que se extraiu do exame da doutrina e jurisprudência, é possível concluir que o excepcional interesse social refere-se, no mais das vezes, às hipóteses em que são discutidos casos com potencial lesivo os chamados interesses transindividuais difusos ou coletivos<sup>110</sup>, ou seja, cujo resultado pode

<sup>108</sup> STF, Plenário, ADC n 1.842/RJ, Relator Min. Luiz Fux, DJe 28.02.2013

<sup>109</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Lei de Desapropriação*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 522 *apud* ÁVILA. Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos...* p. 163

<sup>110</sup> O Código de Defesa Consumidor (Lei nº 8.078/90), em que pese tenha aplicabilidade restrita às relações de direitos privado do âmbito consumerista, indica um conteúdo material para os conceitos abordados, em seu art. 81, de tal sorte que os interesses difusos seriam entendidos como “*os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato*”, ao passo que os direitos

acarretar prejuízos a conjuntos coletivos de dimensões variáveis dentre os componentes da população.

Afora isso, é de se destacar também a atenção dada aos interesses específicos dos cidadãos, o qual não se confunde com o interesse próprio do Estado, haja vista que a coletividade não se confunde com os entes políticos por ela criados.

Assim, cumpre, por derradeiro, analisar a compatibilidade das premissas ora elaboradas com as circunstâncias do caso estudado a fim de se aferir a ocorrência o excepcional interesse social como fundamento idôneo a autorizar a concessão de efeitos meramente prospectivos na ADC nº 18.

### **3.2 Inaplicabilidade à ADC nº 18**

Estabeleceram-se no capítulo anterior alguns dos elementos mais comumente associados ao requisito do excepcional interesse social como fundamento da modulação de efeitos no controle concentrado de constitucionalidade. Passa-se, então, à realização de um cotejo analítico entre tais subsídios teóricos e o caso concreto.

A Presidência da República, para ilustrar o excepcional interesse social presente no julgamento da ADC nº 18, atesta que as eventuais ações de repetição de indébito ajuizadas pelas milhares de empresas que pagaram as contribuições sociais com base de cálculo indevidamente expandida nos últimos cinco anos teria o efeito de lesar gravemente os cofres públicos. Essa alegação é ilustrada pela afirmação de que se estima uma perda econômica no montante de R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), o que comprometeria a viabilidade de custeio da saúde e assistência social<sup>111</sup>.

Num primeiro momento, há uma aparente adequação entre o arrazoado exposto pela Presidência da República e as características apontadas pela jurisprudência para configuração do excepcional interesse social, evidenciando-se de modo quase intuitivo, na medida em que, uma vez que a União seria despida de valores de tal importância, e ela é o ente responsável pela prestação da saúde a nível federal, bem como dos benefícios da assistência social, seria imensa a quantidade de atingidos entre os membros da população.

---

coletivos seriam “os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base”.

<sup>111</sup> Vide NR nº 25

Todavia, uma análise mais criteriosa evidencia que não há, na verdade, como se entender presente tal requisito.

Em primeiro lugar, há de se destacar a invalidade da premissa de que, muito embora a Presidência da República fale em “*perda da receita da União*”, o que se verifica é hipótese diversa. Com efeito, não se cogita da perda de Receita da União pelo fato – já demonstrado – de que tal receita nunca foi da União, ocorrendo, em verdade, genuíno enriquecimento ilícito por parte do ente público. Por conseguinte, já na ideia inicial apresentada na argumentação se percebe o erro fundamental, na medida em que a eventual perda financeira por parte dos cofres públicos seria, ao invés de valores perdidos pelo poder público, valores devolvidos a quem de direitos os deveria deter.

Não por acaso, a já mencionada lição de Humberto Ávila dá conta de evidenciar que tal enriquecimento ilícito não poder ser protegido<sup>112</sup>. No mesmo sentido, Fábio Martins de Andrade também assinala o seguinte:

É até intuitivo que ao argumento puramente retórico de que o julgamento pode trazer um enorme prejuízo aos cofres públicos contrapõe-se o argumento da apropriação indébita que serviu para financiar parte das atividades estatais e que são anteriores aos últimos cinco anos<sup>113</sup>.

Em segundo lugar, a Presidência da República não demonstrou de maneira alguma a exatidão dos números apresentados. Ora, mesmo ao Estado, com suas prerrogativas de direito material e processual, incumbe demonstrar a legitimidade de suas alegações para atingir os efeitos pretendidos. Inclusive, em se tratando de pedido de atribuição de efeito *ex nunc* ao julgamento de inconstitucionalidade de lei tributária, o STF já demonstrou entendimento de que incumbe ao poder público a demonstração inequívoca dos desdobramentos lesivos ocasionados pela nulidade retroativa da norma discutida. Como exemplo disso, tal foi a manifestação do Min. Joaquim Barbosa no voto proferido na ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 634.578/MG:

O pedido de modulação dos efeitos de decisão que reconhece a inconstitucionalidade de norma deve ser motivado. Em especial, por se tratar de matéria tributária, essa demonstração deve ser especialmente precisa, objetiva e rigorosa, dado ser um truísmo qualquer alegação genérica de que os valores recolhidos devem ser empregados em finalidade pública.<sup>114</sup>

<sup>112</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *O ICMS na Base...* p. 81

<sup>113</sup> ANDRADE. *A ADC 18...*p. 71

<sup>114</sup> STF, 2ª Turma. EDcl no RE 634.578/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe 08.05.2012

Ademais, no já mencionado AgRg no AI 650.000, o Supremo também reafirmou a necessidade de comprovação efetiva das consequências lesivas do efeitos retroativo, de tal sorte que a mera alegação genérica do prejuízo não bastaria para autorizar a modulação.

Entretanto, imperioso mencionar que, nesse ponto, ainda que fosse apresentada uma comprovação robusta com o escopo de ilustrar a acuidade da cifra indicada pela Presidência da República, continuaria sendo inviável a manutenção da eficácia da lei tributária no período antecedente à pronuncia de inconstitucionalidade, porquanto, conforme explicitado no capítulo anterior, o Estado, em razão de suas características subjetivas, não preencheria os requisitos necessário à aplicação do princípio da proteção da confiança.

Por conta do exposto, fica claro que, ao alertar para as nefastas consequências da lesão aos cofres públicos, ao invés de evidenciar o excepcional interesse social, a Presidência da República apenas formula argumentação consequencialista abstrata, a qual não tem o condão de autorizar a atribuição de eficácia *ex nunc*. Com efeito, a mera argumentação consequencialista não deve ser entendida como fundamentação idônea a possibilitar a modulação de efeitos.

Humberto Ávila, acerca de tal ponto, traz importante lição, equiparando a aceitação do consequencialismo no Direito a uma caixa de Pandora:

Em suma, uma teoria decisional consequencialista, desprovida de uma rigorosa delimitação das consequências que se deseja empregar, é totalmente incompatível com o princípio da segurança jurídica, pela absurda incerteza que a sua manipulação propicia.<sup>115</sup>

Seguindo essa linha, o autor assinala que, em casos como este, ao invés de termos uma simples oposição entre a viabilidade de o Estado promover certos fins constitucionais – no caso, o custeio da assistência social – e o direito creditório do contribuinte, está-se, em verdade, diante de uma escolha que envolve, de um lado, a validação do comportamento arbitrário do Estado – consubstanciada na manutenção dos efeitos pretéritos da lei inconstitucional em razão da alegação de eventual e incerta promoção indireta de outros fins – ou invalidar tal comportamento, de modo a desestimular o Estado a adotá-lo novamente<sup>116</sup>.

Disso se extrai que não é possível considerar que, no ordenamento jurídico pátrio, haja espaço para a utilização de argumentos de natureza eminentemente consequencialista – tais como o apontamento genérico e abstrato de riscos financeiros, dificuldades econômicas e

---

<sup>115</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica...* p. 561-562

<sup>116</sup> *Ibidem*. p. 554



intempéries orçamentárias, como no caso – a pretexto de se descumprir a constituição através da manutenção de incolumidade dos efeitos pretéritos de lei inconstitucional.

Ademais, Fábio Martins Andrade também faz importante crítica à argumentação consequentialista do caso em análise, aduzindo seu total descabimento como fundamento autorizador da modulação, conforme segue:

Tratando-se da ADC 18, o argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico, por si só, não é suficiente para ser sequer ponderado com os elevados princípios constitucionais explícitos e implícitos (como o do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica, da proteção da confiança e da boa-fé). Ainda que assim não fosse, e este argumento levantado pela Fazenda Nacional fosse levado à ponderação, certamente ele não prevaleceria e cederia espaço no sentido da manutenção da segurança e da ordem constitucionais, motivo pelo qual deve ser aplicado o tradicional efeito *ex tunc* à decisão<sup>117</sup>.

Por derradeiro, oportuno trazer uma última lição de Humberto Ávila no que diz respeito à pretensa ofensa à segurança orçamentária:

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. Um escândalo – é isso que propõe a União, ao defender que deve ficar com os supostos 60 bilhões arrancados dos contribuintes sem autorização da Constituição<sup>118</sup>.

Fica gritante a inversão total ocasionada como resultado da linha argumentativa proposta pela Presidência da República, porquanto são as próprias irregularidades da lei que servirão de base para manter incólume a eficácia de seus efeitos pretéritos.

Assim, vemos que a pretensa instabilidade orçamentária do ente público, que geraria a suposta inviabilidade de custeio de deveres essenciais da União, não tem o azo de configurar o excepcional interesse social de que fala o art. 27 da Lei nº 9.868/99, na medida em que (i) não fica efetivamente evidenciado o quadro nocivo denunciado pela Presidência da República em decorrência dos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade, (ii) mesmo que ficasse, não seria possível, com base em tal argumento, a modulação de efeitos, em razão de que (a) tal raciocínio configura argumentação consequentialista, que não constitui meio idôneo de legitimação argumentativa das decisões judiciais, e que (b) é inviável a aplicação

<sup>117</sup> ANDRADE, Fábio Martins. *A ADC 18...* p. 74

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *O ICMS na Base...* p. 81

do efeito *ex nunc* ao Estado com fundamentos que dizem respeito exclusivamente aos cidadãos, tal como no caso em tela.

## CONCLUSÃO

Da análise da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, que se destina a buscar a consagração da interpretação dada pelo fisco federal à Lei nº 9.718/98, no sentido de que o ICMS integraria a base de cálculo do PIS e da Cofins devidas pelas empresas – e, caso o Supremo Tribunal Federal entenda pela exclusão do referido imposto da base de cálculo, requereu-se a concessão de efeito *ex nunc* ao julgamento da corte constitucional –, em confronto com fundamentos normativos, jurisprudenciais e teóricos que lhe são contrapostos, conclui-se pela sua improcedência, inclusive quanto à pretensão de modulação de efeito.

Em primeiro lugar, a base de cálculo eleita pela Constituição Federal para as referidas contribuições sociais são a *receita* e o *faturamento* da pessoa jurídica, sem, no entanto, conceituá-las. Contudo, analisando-se os preceitos normativos, a doutrina majoritária e a jurisprudência em que tais conceitos foram trabalhados, é possível inferir que o *faturamento* é o conjunto dos valores ingressos em seus cofres em estrita decorrência da realização de seu objeto social, ao passo que a *receita* se traduz na quantia que ingressa definitivamente no patrimônio da empresa.

Considerando-se que o valor ingresso no patrimônio das empresas a título de ICMS decorre não do mero exercício do objeto social da pessoa jurídica, mas sim de expressa disposição de lei tributária, não há como enquadrá-lo no conceito de faturamento. Da mesma forma, em se tratando o ICMS de receita da Administração Pública, tampouco poderá ser tido como receita.

Além disso, a interpretação da Lei nº 9.718/98, sob a luz dos valores e finalidades destacados constitucionalmente no tocante à forma de custeio da seguridade social, demonstra que o fato de o ICMS não ter sido expressamente excluído do conceito de receita bruta não apenas não implica a sua inclusão tácita a *contrario sensu*, como também evidencia a impossibilidade de incluí-lo, visto que a equidade, elemento que pressupõe a consideração dos fatores e características próprios do contribuinte é, por definição, incompatível com tal prática, em razão de ser o ICMS exação decorrente de lei tributária, não constituindo característica própria do contribuinte.

Ademais, a análise da orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal em casos análogos ou semelhantes permite que se faça a projeção de que a ADC nº 18 tende tecnicamente a um julgamento de improcedência, notadamente face às suas diretrizes jurisprudências que delimitam a extensão normativa dos referidos conceitos de receita e

faturamento, inferindo assim a inadequação da inclusão da parcela de ICMS – porque alheia a esses conceitos –, na base de cálculo das contribuições sociais devidas ao PIS e à Cofins.

Acerca do pedido de concessão de efeitos prospectivos na declaração de inconstitucionalidade da ADC, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, os fundamentos levantados foram, de um lado, a necessidade de se proteger a justa expectativa da União na legitimidade de seus atos, em razão do entendimento já amplamente difundido no Poder Judiciário que a levaria a contar a constitucionalidade das exações, e, de outro lado, os possíveis efeitos nefastos decorrentes das inúmeras ações de repetição de indébitos que seriam ajuizadas pelos contribuintes, acarretando um suposto prejuízo de cerca de 60 bilhões de reais aos cofres públicos, impossibilitando o custeio da assistência social.

Com isso, nota-se que a União, em verdade, invoca a aplicação do princípio da proteção da confiança, alegando estarem presentes a base sólida de confiança, o exercício de direitos com fulcro em tal confiança, e a inesperada mudança da postura do poder público – no caso o Judiciário – com relação às consequências de tal ação, e do motivo de excepcional interesse social, na medida em que o comprometimento do custeio da assistência social acarretaria prejuízo a incalculáveis membros da sociedade.

Todavia, não se verifica, no caso em análise, a presença dos requisitos autorizadores da aplicação do princípio da proteção da confiança. Em primeiro lugar, o Estado, ao escolher a conduta fiscal que se questiona na ADC nº 18, não estava exercendo direitos, mais sim sua competência tributária, haja vista que o ente público, diferentemente do cidadão – a quem o princípio da proteção da confiança realmente se presta a resguardar –, não é titular de direitos fundamentais. Em segundo lugar, não há base concreta de confiança, uma vez que o entendimento judicial que pretensamente respaldara a conduta fiscal da Administração Pública fora pronunciado, sem exceções, por instâncias judiciais não incumbidas de dar a palavra final em matéria constitucional, como é a do caso analisado, de modo que sempre foi possível sua reforma. E em terceiro lugar, não há que se falar em mudança repentina, porquanto a matéria discutida na ADC nº 18 já foi guerreada pelos contribuintes há mais de 20 anos, havendo, inclusive, pronunciamento do próprio STF que tendia a um julgamento contrário à expectativa do fisco, no RE nº 240.785.

No tocante à alegação da lesão aos cofres públicos, verifica-se que, ao invés de suscitar o excepcional interesse social, se trata de alegação genérica de consectários lesivos almejando a incolumidade dos efeitos pretéritos da lei inconstitucional. Trata-se, portanto, de argumento consequencialista que busca com alegações genéricas e abstratas de risco à

sociedade, a manutenção dos efeitos arrecadadores da interpretação dada à Lei nº 9.718/98. E ainda o faz justamente em razão de sua inconstitucionalidade, na medida em que é justamente o produto da exação indevida que se busca preservar em posse da União, e uma inversão total da lógica a ser adotada.

Em suma, percebe-se que a matéria que a Presidência da República busca ver definitivamente sedimentada em seu favor pelo STF é, em verdade, tema historicamente controverso, que, após ter tomado um rumo inicial em favor da posição fiscalista, assumiu feições diversas ao ser apreciado pelo STF, de tal modo que o próprio ajuizamento no ADC nº 18 constitui manobra executada pela União para reverter a situação em prol da interpretação que lhe é mais benéfica, haja vista que a decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade viria a ter precedência sobre o julgamento do RE nº 240.785.

Entretanto, constata-se do resultado da pesquisa realizada que não há como se considerar constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, seguindo-se os precedentes do STF e a doutrina dominante sobre esse tema. Do mesmo modo, eventual decisão de improcedência da ADC nº 18 não deverá atribuir efeitos *ex nunc* ao julgado, uma vez que tal modulação viria de encontro justamente ao princípio da segurança jurídica.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A Equidade no Código Civil Brasileiro. *Revista do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*. Nº 25
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006
- 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 18 não deve ter Efeito ex Nunc em Benefício da Fazenda Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 166, p. 71, jul/2009
- ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei nº 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuição Social Sobre o Faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre Receita e Faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 107, pp. 95-109, ago/2004
- \_\_\_\_\_. O ICMS na Base do PIS e da Cofins: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 195
- \_\_\_\_\_. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público Sobre o Particular”. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, n. 7, Vol. 1, out/2001
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012
- \_\_\_\_\_. *Segurança Jurídica – entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010
- BARBOSA, Ruy. *A Constituição e os Atos Inconstitucionais*. 2ª ed., Rio de Janeiro
- BARRETO, Aires Fernandino. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 103
- BARROSO, Luis Roberto. Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.).

*Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada.* 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2009

BUZAID, Alfredo. *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1958

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição.* 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional.* São Paulo: Freitas Bastos, 1956

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.* 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a Base de Cálculo do PIS/Cofins – ADC nº 18. *Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo, n. 196

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei de Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). In: *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, v. 27. Porto Alegre: PGE, 1971

DANILEVICZ, Igor. Reflexões sobre a Interpretação Literal de Normas no Direito Tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.* Porto Alegre, vol. 12

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.* 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional.* 38ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012

HECK, Luis Afonso. *Jurisdição Constitucional: teoria da nulidade versus teoria da nulificabilidade das leis.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito / Tradução de João Baptista Machado.* 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. *Revista do Ministério Público.* N. 35. Porto Alegre, procuradoria geral de justiça, 1995

KNOEPFELMACHER, Marcelo. *O Conceito de Receita da Constituição: Método para sua Tributação Sistemática.* 2006. 112 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997

MARINONI, Luiz Guilherme. *A Coisa Julgada Inconstitucional*. 3ª ed. São PAULO: editores Revista dos Tribunais, 2013

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle de Constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999* / Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

\_\_\_\_\_. O Sistema Brasileiro de Controle de Constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tratado de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010

MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006

MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – Não-incidência sobre Receitas de Terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 141, p. 41, jun/2007

NOGUEIRA, José Geraldo de Ataliba. ISS – Base Imponível. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário vol. 1*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Problemática das Receitas de Terceiros perante as Bases da Contribuição ao PIS e da Cofins. In: COSTA, Alcides Jorge; Schoueri, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Org.). *Direito Tributário Atual nº 17*. São Paulo: Dialética, 2003

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012

\_\_\_\_\_. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006

PETRY, Rodrigo Caramori. “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de Cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 151,

SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional* / Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni, Daniel Mitidiero. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012



\_\_\_\_\_. Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. 2ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2009

SEHN, Solon. *Cofins Incidente sobre a Receita Bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2009