



**Jonathan Aparecido Malaquias**

**O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS EFEITOS DA  
ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA NAS AÇÕES  
TRIBUTÁRIAS DE GRANDE IMPACTO FISCAL**

**Monografia apresentada à  
Escola de Formação da  
Sociedade Brasileira de  
Direito Público - SBDP, sob  
a orientação do Professor  
Pedro Marques Neto.**

**São Paulo**

**2022**

**RESUMO:** o consequencialismo decisório permeia as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. Nas ações de natureza tributária, que representam grande impacto fiscal nas contas públicas, a argumentação pelas consequências fornece azo a inúmeros debates. Nesse sentido, a pesquisa compreende como os argumentos consequencialistas de natureza fiscal integram o convencimento decisório dos Ministros. A recente modificação na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, mormente no que diz respeito ao seu artigo 20 (“Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.”), direciona a consideração das consequências à análise do Poder Judiciário. Joga-se luz aos impasses fornecidos por meio da argumentação pelas consequências, assim como se observam quais os limites e condicionantes na sua adoção.

**Palavras-chave:** consequencialismo, impacto fiscal, orçamento, lindb, tributário.

*"Teorias metafísicas que possam dar-nos um momento de ilusão de que explicámos o inexplicável; teorias morais que possam iludir-nos uma hora com o convencimento de que sabemos, por fim qual, de todas as portas fechadas, é o ádito da virtude; teorias políticas que nos persuadem durante um dia que resolvemos qualquer problema, sendo que não há problema solúvel, exceto os da matemática — resumamos a nossa atitude para com a vida nesta ação conscientemente estéril, nesta preocupação que, se não dá prazer, evita, ao menos, sentirmos a presença da dor."*

(Bernardo Soares)

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2. METODOLOGIA.....</b>	<b>9</b>
2.1. Pergunta de pesquisa.....	13
<b>3. O STF E O CONSEQUENCIALISMO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>15</b>
3.1. ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (ED no RE 574.706) e o Impacto Fiscal de R\$ 250 bilhões.....	15
3.2. IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (ED no RE 946.648) e o Impacto Fiscal de R\$ 67 bilhões.....	28
3.3. Constitucionalidade da Contribuição Sebrae/Apex/ABDI (RE 603.624) e o Impacto Fiscal de R\$ 18,8 bilhões.....	31
3.4. Créditos do IPI na Zona Franca de Manaus (RE 596.614) e o Impacto Fiscal de R\$ 49,7 bilhões.....	34
3.5. Conversão de tempo no RPPS (EB no RE 1.014.286).....	37
<b>4. CLASSIFICAÇÃO ARGUMENTATIVA.....</b>	<b>39</b>
4.1. Quanto à manifestação acerca das consequências.....	39
4.2. Quanto à consideração do argumento consequentialista enquanto detentor de caráter jurídico.....	39
4.3. Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento enquanto fundamento de decidir.....	39
4.4. Quanto às condições impostas à sua necessidade e/ou suficiência.....	39
4.5. Quanto às insuficiências em sua adoção.....	39
<b>5. ANÁLISE QUALITATIVA.....</b>	<b>41</b>
5.1. ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS (ED no RE 574.706).....	41

5.1.1.	Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais.....	41
5.1.2.	Quanto ao caráter jurídico do argumento consequencialista de natureza fiscal.....	41
5.1.3.	Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não.....	41
5.1.3.1.	Necessariedade condicionada.....	41
5.1.3.2.	Suficiência condicionada.....	42
5.1.3.3.	Suficiência incondicionada.....	43
5.1.4.	Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista.....	43
5.2.	IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (ED no RE 946648).....	43
5.3.	Constitucionalidade da Contribuição Sebrae/Apex/ABDI (RE 603624).....	44
5.3.1.	Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais.....	44
5.3.2.	Quanto ao caráter jurídico do argumento consequencialista de natureza fiscal.....	44
5.3.3.	Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não.....	45
5.3.3.1.	Necessariedade condicionada.....	45
5.3.3.2.	Necessariedade incondicionada.....	45
5.3.4.	Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista.....	45
5.4.	Créditos do IPI na Zona Franca de Manaus (RE 596.614).....	45
5.4.1.	Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais	

5.4.2.	Quanto ao caráter jurídico do argumento consequencialista de natureza fiscal.....	45
5.4.3.	Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não.....	46
5.4.3.1.	Necessariedade condicionada.....	46
5.4.4.	Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista.....	46
5.5.	Conversão de tempo no RPPS (EB no RE 1.014.286).....	47
5.5.1.	Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais.....	47
5.5.2.	Quanto ao caráter jurídico do argumento consequencialista de natureza fiscal.....	47
5.5.3.	Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista.....	47
<b>6.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>48</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>49</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>53</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A argumentação consequentialista preconiza que decisões judiciais devem estar adstritas às consequências que produzirão, isto é, aquelas devem ser formalizadas em consideração destas. Em termos fiscais, ações de natureza tributária, que possuem grande impacto no orçamento da União, expõem, por vezes, argumentos de natureza consequentialista. Como exemplo notório, pode-se citar a “Tese do Século”<sup>1</sup>, caso que envolveu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR). Em sede embargos, a Procuradoria da Fazenda Nacional requereu a modulação dos efeitos com fulcro nas consequências do acórdão: na hipótese de não haver modulação, a União arcaria com despesas no montante de R\$250 bilhões, consequência que, sob visão do Procurador, deveria ser evitada. Os Ministros, por sua vez, não deixaram de considerar os impactos orçamentários descritos, razão pela qual a modulação de efeitos foi deferida.

Por um lado, o cenário brasileiro expõe a dificuldade dos gestores na indução do equilíbrio das contas públicas<sup>2</sup>. Por outro, em juízo, recorre-se a argumentos consequentialistas como forma de evitar um desequilíbrio ainda maior. Dessa forma, estes argumentos, trazidos aos processos de grande impacto no orçamento, demonstram o dilema da busca do equilíbrio fiscal em detrimento da justiça no caso concreto.

A temática do consequentialismo tributário ressurgiu com a edição da Lei 13.655, que altera a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), mormente em seu artigo 20, e torna imperativo a consideração das

---

<sup>1</sup>MONGUILOD, Ana; NETO, Carlos. ‘Tese do século’: Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/Cofins: Infundável discussão parecia terminar com o julgamento pelo STF em 2021, mas gerou novas questões. JOTA, 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins-07032022#:~:text=Esses%20pontos%20s%C3%B3%20foram%20esclarecidos,o%20que%20foi%20efetivamente%20recolhido>>. Acesso em: 19 de maio de 2022.

<sup>2</sup>TOMAZELLI, Idiana. Governo vê contas no azul só em 2025: déficit pode ir a R\$ 66 bi no próximo ano, prevê Economia. Folha de São Paulo, 2022. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/04/meta-fiscal-de-2023-deve-permitir-deficit-de-r-66-bilhoes.shtml>>. Acesso em: 15 de maio de 2022.

consequências práticas da decisão judicial realizada com base em valores abstratos.

A filosofia indica que há inúmeros contextos onde é razoável mensurar as consequências de determinadas decisões, como exemplo: é razoável preferir um remédio que alivia e cura a dor ao remédio que somente alivia a dor. No entanto, a principal crítica ao consequencialismo reside no fato de que o bem-estar, em inúmeras hipóteses, não pode ser mensurado, o que torna impossível afirmar que a consequência "A" é preferível à "B". Dito de outra maneira: é possível comparar o nível de satisfação entre tomar uma xícara de chá ou de café para saciar a sede, mas o mesmo não ocorre quando se pretende comparar esta mesma satisfação com a realização de se tornar um advogado ou um bom pai. Mensurar consequências sem um denominador comum equivaleria, como argumenta FINNIS (2011, p. 111), a somar o tamanho desta página, o número "6" (seis) e a massa deste documento.

Perpassada tais críticas, autoras modernas, como PISCITELLI (2011, p. 30), enunciam, à luz da Teoria do Direito de MACCORMICK (2005, p. 93), que "Uma decisão bem justificada seria aquela que, além de consistente e coerente com o ordenamento jurídico, é aceitável em suas consequências". Para a autora, "um argumento consequencialista válido (ou seja, que esteja focado nas consequências que importam) deverá tratar da aceitabilidade da aplicação universal da decisão em face dos valores do direito tributário". Um valor primordial, de acordo com a tributarista, é a manutenção do Estado Democrático por meio de seu financiamento via tributos. Nesse sentido, uma decisão será justificada se assegurar a continuidade material do Estado, de modo a evitar situações de grande calamidade, onde o préstimo de direitos básicos podem restar prejudicados. Nesse sentido, PISCITELLI (2011) fornece verdadeira qualificação jurídica ao argumento que seria tipicamente denominado "econômico" - somente dessa forma, ensina a autora, seria possível tratá-los como objeto de convicção do julgador.

Os Ministros, ao se debruçarem sobre a questão, encontram impasses no que se refere à qualificação do argumento, assim como estabelecem condicionantes à produção de seus efeitos - é justamente assim que parte

dos julgadores vislumbra um “consequencialismo possível”, destinado, a como propõe PISCITELLI (2011), a assegurar valores fundamentais do Estado.

Ressalta-se, por fim, que a modificação na LINDB tem sido motivo de grande atenção por parte dos Ministros que consideram, agora, a consideração das consequências diretamente endereçada ao Poder Judiciário.

A presente pesquisa inova ao (1) considerar a modificação trazida pela LINDB em seu art. 20; e ao (2) adotar metodologia distinta daquelas empregadas nos trabalhos supracitados; por esta, restringe-se o escopo de análise às ações de natureza tributária, em trâmite no STF, que representam riscos ao orçamento da União, por meio da classificação utilizada nos Anexos de Riscos Fiscais (ARF) presente nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) entre 2016 e 2023.

## 2. METODOLOGIA

As ações de natureza tributária que representam riscos ao orçamento da União são descritas pelo Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Este Anexo está previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 4, §3 da Lei 101/2000) e por ele são avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

O Anexo é formalizado em consonância às Portarias 40/2015 e 318/2018 da Advocacia Geral da União. A primeira Portaria foi responsável por (1) fixar *quantum* mínimo de R\$ 1 (um) bilhão para ações que representam risco ao orçamento federal, além de (2) classificar os riscos em (2.1) provável, (2.2) possível e (2.3) remoto. A segunda Portaria modificou, em 2018, os critérios de classificação de riscos, como pode ser observado abaixo:

PORTARIA 40/2015	PORTARIA 318/2018
<p>RISCO PROVÁVEL (Art. 3, I)</p> <p>a) quando houver Súmula Vinculante desfavorável à Fazenda Pública;</p> <p>b) quando houver ação de controle concentrado de constitucionalidade, com decisão de colegiado do Supremo Tribunal Federal - STF desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente o debate quanto à eventual modulação dos efeitos;</p> <p>c) quando houver decisão de órgão</p>	<p>RISCO PROVÁVEL (Art. 3, I)</p> <p>a) ação judicial de conhecimento, ação de controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida sobre conjunto de ações judiciais fundadas em idêntica questão de direito com decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública; e</p> <p>b) ação judicial de conhecimento ou recurso representativo de controvérsia</p>

<p>colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública proferida em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda que pendente a publicação do acórdão ou o julgamento dos embargos de declaração;</p> <p>d) quando houver recurso representativo de controvérsia julgado por órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho - TST desfavorável à Fazenda Pública, ainda que pendente a publicação do acórdão ou o julgamento dos embargos de declaração e desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF;</p> <p>e) quando houver Súmula, Enunciado ou Orientação Jurisprudencial emitida pelo STJ ou TST desfavorável à tese da Fazenda Pública, desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF;</p> <p>f) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à tese da Fazenda Pública proferida por órgão colegiado do STF;</p> <p>g) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à Fazenda Pública proferida por órgão colegiado dos</p>	<p>com decisão de órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho-TST desfavorável à Fazenda Pública, que não tenha matéria passível de apreciação pelo STF.</p>
---	--

<p>demais tribunais superiores, desde que não haja matéria passível de apreciação pelo STF; e</p> <p>h) quando a ação judicial estiver em fase de execução.</p>	
<p>RISCO POSSÍVEL (Art. 3, II)</p> <p>a) quando houver recurso representativo de controvérsia julgado pelo STJ ou pelo TST desfavorável à Fazenda Pública, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF;</p> <p>b) quando houver Súmula, Enunciado ou Orientação Jurisprudencial emitida pelo STJ ou TST desfavorável à tese da Fazenda Pública, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF;</p> <p>c) quando houver incidente de inconstitucionalidade julgado por Tribunal Superior desfavorável à tese da Fazenda Pública, enquanto a matéria ainda não tiver sido apreciada por órgão colegiado do STF;</p> <p>d) quando na ação judicial houver decisão desfavorável à Fazenda Pública proferida por órgão colegiado do STJ ou</p>	<p>RISCO POSSÍVEL (Art. 3, II)</p> <p>a) ação judicial de conhecimento, recurso extraordinário sobre processo individual ou recurso extraordinário desde o reconhecimento da repercussão geral sobre conjunto de ações judiciais fundadas em idêntica questão de direito até a decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública; e</p> <p>b) ação judicial de conhecimento ou recurso representativo de controvérsia com decisão de órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho - TST desfavorável à Fazenda Pública, que tenha matéria passível de apreciação pelo STF.</p>

<p>do TST, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF; e</p> <p>e) quando a ação tramitar no STF sem decisão de mérito proferida pelo órgão colegiado, desde que tenha havido decisão desfavorável do tribunal a quo.</p>	
<p>RISCO REMOTO (Art. 3, III)</p> <p>a) ações judiciais que não se enquadrem nas classificações previstas nos incisos I e II.</p>	<p>RISCO REMOTO (Art. 3, III)</p> <p>a) ações judiciais que não se enquadrem nas classificações previstas nos incisos I e II.</p>

Deste modo, a maioria dos processos, antes considerados como de "risco remoto", passou a ser classificada como de "risco possível", ainda no ARF da LDO (2018). Como o próprio ARF (2018) destaca, excluem-se do Anexo os processos com probabilidade de perda não considerada possível, tendo em vista que, de acordo com o Tribunal de Contas da União (ofício nº 171/2014-TCU/SEMAG), processos com risco considerado como provável deverão ser provisionados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Recorri aos Anexos e à classificação das ações por eles realizadas para delimitar meu objeto de pesquisa. Selecionei as ações de natureza tributária em trâmite no Supremo Tribunal Federal. O recorte temporal se limitou aos anos de 2016 a 2022. A razão de ser desta escolha está nos parâmetros para classificação das ações fornecidas pela Advocacia Geral da União. Como exposto anteriormente, somente no ano de 2016 o *quantum* na análise das ações que representam riscos no orçamento da União foi definido: R\$ 1 (um)

Bilhão. Feito este recorte temporal, foram selecionadas as ações que já haviam sido julgadas até a data de maio de 2022. É justamente nestas ações que se encontrará a razão de decidir favorável ou desfavorável ao argumento consequencialista.

No total, chegou-se à quantificação de 62 (sessenta e duas) ações; destas, 29 (vinte e nove) ações não foram julgadas até maio de 2022. Dentre as 33 (trinta e três) ações julgadas, 11 (onze) foram desfavoráveis à União - e, por consequência, concretizaram o risco previsto no ARF de seu respectivo regime -, 19 (dezenove) foram julgadas favoravelmente, 1 (uma) foi julgada parcialmente procedente e 2 (duas) foram extintas pela presença de acordo ou ausência de repercussão geral.

Por meio da metodologia indicada foi possível delimitar as seguintes ações: RE 574706; RE 946648 e 979626; RE 605506; RE 607642; RE 656089; RE 576967; RE 603624 e 630898; RE 761263; RE 1043313; RE 598468; RE 592891 e 596614; RE 566622; RE 855091; RE 596701; RE 878313; RE 1049811; RE 1187264; RE 1014286; RE 1171152; RE 1169289; RE 1224696; RE 607109; RE 630790; RE 606314; RE 627280; RE 677725; RE 852796; RE 855649; RE 1063187; RE 1018911.

Fez-se necessário, por fim, averiguar quais ações estiveram adstritas à argumentação consequencialista de natureza fiscal. Isso se tornou possível por meio de uma varredura dos termos, alternativamente, "consequência(s)", "impacto(s)", "bilhões". Essa seleção preliminar foi realizada nos acórdãos de mérito dos REs e de seus respectivos Embargos ou Agravos, que serão objeto de análise. Assim, chegou-se às ações que compõem o objeto dessa pesquisa, quais sejam: EB no RE 574.706; EB no RE 946.648; RE 603.624; RE 596.614; EB no RE 1.014.286.

## **2.1. PERGUNTA DE PESQUISA**

Como questionamento, indaga-se: **em ações de natureza tributária que possuem grandes impactos no orçamento da União, o argumento consequencialista de natureza fiscal é utilizado como razão de decidir pelo Supremo Tribunal Federal?** À vista disso, com objetivo de fornecer

uma resposta à pergunta de pesquisa, faz-se necessário esclarecer outros questionamentos, quais sejam: Os argumentos consequentialistas de natureza fiscal são levados em consideração para produção de efeitos jurídicos (declaração de constitucionalidade, modulação de efeitos e afins)? Há uma fundamentação jurídica para adoção da argumentação consequentialista de natureza fiscal? Há limites para adoção da argumentação consequentialista nas ações analisadas?

### **3. O STF E O CONSEQUENCIALISMO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1. ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (ED no RE 574.706) e o Impacto Fiscal de R\$ 250 bilhões**

O Embargo Declaratório no Recurso Extraordinário 574.706 teve por objeto a modulação de efeitos do RE 574.706 e a definição do valor relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) excluído da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O Recurso Extraordinário 574.706 versou sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A base de cálculo das referidas contribuições consiste no faturamento do agente econômico, como dispõe o artigo 2 da Lei 9.718 de 1998. Em síntese, discutiu-se a hipótese em que o ICMS representaria ou não parte do faturamento do produtor. A tese vencedora assentou o entendimento de que o valor do ICMS não integra o faturamento da empresa, pois, em se tratando de ingresso momentâneo em caixa, o valor referente ao ICMS pertenceria ao Estado, sendo receita deste. Ou seja, afirmou-se que o agente econômico não “fatura” imposto.

Ao embargar a decisão prolatada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, para além da discussão acerca de qual valor referente ao ICMS seria excluído da base de cálculo das contribuições, requereu a modulação de efeitos como forma de amenização de seus impactos fiscais negativos. Para tanto, sustentou-se que a decisão (1) atingiria profundamente o sistema tributário por recair, igualmente, sobre outros tributos; (2) provocaria uma sensibilidade de preços, responsável por beneficiar os maiores contribuintes do imposto em discussão; (3) concretizaria verdadeira reforma tributária em razão da não recepção da tese que garante a incidência de tributo sobre tributo - neste caso, PIS e COFINS sobre ICMS; e, por fim, (4) possibilitaria vultosas transferências de riqueza à luz da restituição futura.

Concretamente, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) demonstra que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2015, mormente no que diz respeito ao seu Anexo de Riscos Fiscais, previu o impacto de R\$ 250 bilhões como montante possível de restituição. Os números se repetem nas LDOs de 2016 a 2019.

Apesar de reconhecer a dificuldade na estimativa precisa destes dados, ante a fatores externos ao Direito, como as oscilações na economia, a PGFN afirmou a impossibilidade de existência de um superdimensionamento, uma vez que a decisão influenciou no comportamento dos contribuintes, que, até o momento, haviam ingressado com inúmeras ações para requerer a restituição dos valores pagos indevidamente<sup>3</sup>.

Por certo, nota-se o caráter consequencialista do requerimento ante a necessidade de garantia de meios materiais para a existência do Estado. Em síntese: o Estado garante a fruição de direitos, o orçamento impacta direitos, e a decisão, por fim, impacta profundamente o orçamento - este foi o cenário a ser evitado. Outrossim, salienta-se que tal argumentação possui respaldo constitucional, uma vez que o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado são valores assegurados normativamente<sup>4</sup>.

A impugnação realizada pela Embargada colocou em destaque a fragilidade - já reconhecida pela Embargante - na apuração dos valores de forma precisa. Nessa toada, sob a alegação de que se realizaram "verdadeiros exercícios de futurologia", indicou-se que nenhum argumento de natureza econômica seria suficiente para dar azo à modulação temporal dos efeitos da decisão. Isto é assim pois os valores suscitados careciam, segundo a Embargada, de provas e, sem qualquer arcabouço probatório, as alegações da Fazenda seriam meramente especulativas. Para além da inconsistência do impacto, esclareceu-se que o argumento não-jurídico - neste caso, de

---

<sup>3</sup> A notícia do Valor Econômico de 15/3/19 apontou que "Contribuintes ajuizaram 25 mil ações para excluir o ICMS da base do PIS e da Cofins". Disponível em : <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/03/15/contribuintes-ajuizaram-25-mil-acoes-para-excluir-icms-do-pis-e-da-cofins.ghtml>> Acesso em: 20 de outubro de 2022.

<sup>4</sup> Sobre esse aspecto, cita-se o Título VI, Capítulo II da Constituição da República, que versa sobre a formalização das Leis Orçamentárias.

natureza fiscal - deveria se limitar a corroborar ou subsidiar na tomada de decisão, que deve ser necessariamente centralizada em um argumento tipicamente jurídico, isto é, não fiscal.

Sob um viés consequencialista, como alegou a Embargada, a consideração das consequências não deveria se limitar ao impacto nas contas públicas, mas se estender àquelas que atingem, igualmente, o contribuinte - uma vez que o outro lado da moeda, na visão consequencialista, poderia levar as empresas, por exemplo, a demitir funcionários, rever seu plano estratégico de crescimento, estancar investimentos produtivos e até mesmo desembocar em recuperação judicial ou falência.

Por fim, a Embargada ressalta a função da Lei Orçamentária em ações de significativo impacto nas contas públicas. Isto posto, é função da União, à luz de seu planejamento, observar os possíveis efeitos das decisões. Em decorrência disso, impõe-se a adoção de medidas que mitiguem estes impactos, com fulcro no § 3º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>5</sup>.

À luz do Código de Processo Civil, a modulação de efeitos possui seus requisitos descritos art. 927 § 3º, pelo qual

Art. 927 § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. (BRASIL, 2015)

Sob a Presidência do Ministro Luiz Fux, deliberaram os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, Roberto Barroso e Marco

---

<sup>5</sup> De acordo com a leitura do dispositivo "Art. 4, § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem." (BRASIL, 2000).

Aurélio, sendo que apenas por parte dos dois últimos não houve manifestação acerca do impacto fiscal aludido nos Embargos.

Na oportunidade, passa-se à descrição dos votos que fizeram alusão ao referido impacto.

Inicialmente, a **Ministra Relatora Cármen Lúcia** considerou que, apesar do pedido de modulação de efeitos fundar-se no impacto no equilíbrio orçamentário do Estado, a jurisprudência dominante acerca do tema (inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS), foi relegada ao Superior Tribunal de Justiça, responsável por construir tese, em sede de recurso repetitivo, contrária àquela decidida pelo Supremo Tribunal Federal<sup>6</sup>. Ou seja, a julgadora estaria diante de uma ruptura das expectativas legítimas do planejamento fazendário, situação que configura afronta à segurança jurídica - pressuposto da modulação.

Acerca da ruptura jurisprudencial, importa notar que o STF havia adotado a tese ora consolidada no julgamento no Recurso Extraordinário n. 240.785; contudo, os efeitos daquela decisão, emanada em 2014, cingiu-se à produção de efeitos *inter partes*, situação considerada insuficiente na garantia de segurança jurídica frente às posições contrárias do Superior Tribunal de Justiça.

Subsidiariamente, soma-se o cenário fiscal à mudança de jurisprudência como argumento de natureza jurídica - isto é, passível de produção de efeitos no mundo do Direito; é por esta razão que, ao ressaltar a manifestação do Procurador Geral da República, a Ministra Relatora

---

<sup>6</sup> Ao referenciar o Ministro Edson Fachin (BRASIL, 2021, p. 35), nota-se que "(...) De outro lado, até em decorrência da ausência de repercussão geral no julgado anterior, noticia-se o julgamento, em 10 de agosto do ano pretérito, do REsp 1.144.469, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes e com acórdão redigido pelo Ministro Mauro Campbell, sob a sistemática dos recursos repetitivos, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em que se assentou diretriz jurisprudencial diametralmente oposta à fixada no apelo extremo supracitado. Nesse caso, firmou-se a seguinte tese: 'O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações'. À luz da função uniformizadora da jurisprudência federal que dispõe o STJ e dos tributos em discussão serem o PIS e a COFINS, recomenda-se levar em consideração esse fato superveniente e as razões argumentativas lá apresentadas (...)'"

salientou que o julgador não deve ser alheio às consequências práticas de seus atos decisórios.

Por outro lado, de acordo com o **Ministro Nunes Marques**, a modulação de efeitos deve ser entendida a partir de suas justificadoras - segurança jurídica e/ou interesse social. Logo, inviável seria limitar este juízo aos eventuais impactos orçamentários alegados pela Fazenda. Caberia, contudo, a consideração dos efeitos práticos da decisão quando configurado cenário que seja passível de desestabilizar a estrutura do Estatal. Por certo, a acepção faz referência à noção de viabilidade material dos direitos; sem o financiamento de direitos de préstimos positivos, tem-se a desestabilização. É justamente por este motivo que Cass Sunstein e Stephen Holmes são citados: à luz da obra dos autores, chega-se à conclusão de que todos os direitos implicam custos ao poder público<sup>7</sup>.

Comparativamente, alude o Ministro, que o impacto da decisão representaria, por si só, 42,96% de todas as provisões para perdas judiciais e administrativas referentes às teses em que envolvida a Procuradoria da Fazenda Nacional e classificadas como de risco provável<sup>8</sup>. No entanto, o Ministro salienta que somente o impacto orçamentário não é suficiente para justificar a modulação, uma vez que, se assim o fosse, dificilmente uma controvérsia fiscal não seria modulada. Dessa forma, retoma-se o ideário de segurança jurídica frente à evolução jurisprudencial descrita, anteriormente, pela Ministra Relatora Cármen Lúcia - é por meio desta consideração que se atinge o requisito da modulação. Ou seja, o impacto citado, apesar de necessário para produção de efeitos jurídicos, não se mostra suficiente para gerar a modulação.

De forma semelhante, para o **Ministro Alexandre de Moraes**, o fato do STF ter situado a matéria no âmbito infraconstitucional, o que culminou com o entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário à decisão do STF, constituiu razão suficiente para modulação, uma

---

<sup>7</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999, passim.

<sup>8</sup> Tesouro Nacional. Balanço Geral da União – Trimestral. Demonstrações contábeis consolidadas. 3º Trimestre de 2020. Publicado em novembro de 2020. p. 88.

vez que afetado o paradigma da segurança jurídica<sup>9</sup>. Nesta toada, o Tribunal estaria habilitado a modular os efeitos de sua decisão.

No entanto, o Ministro faz referência aos ensinamentos do economista Bernard Appy, na reportagem ao jornal Valor Econômico, em que comenta que o impacto financeiro das eventuais repetições de indébito, até 2015, equivaleria a R\$ 250 bilhões para os cofres públicos. Ademais, é necessário notar que, segundo o economista, os sistemas da PGFN indicaram que 78% dos mais de 56.000 processos mapeados sobre o assunto foram ajuizados a partir do ano de 2017, quando o STF julgou o mérito do processo em questão.

À vista disso, indaga-se, como estas considerações são utilizadas na construção de sua razão de decidir? Para responder o questionamento, faz-se imperioso reconhecer o destaque que o Ministro fornece à situação pandêmica. De acordo com o julgador, as finanças de todos os entes públicos passariam por momento crítico, agravado pela situação de calamidade e emergência de saúde pública ocasionada pela pandemia do coronavírus (Covid-19). Logo, torna-se desaconselhável conferir efeitos *ex tunc* ao acórdão embargado, sob pena de se ocasionar maior desequilíbrio. Sobre esse aspecto, conclui que “a realidade das finanças públicas do País justifica essa excepcional modulação, em vista do interesse público na preservação, tanto quanto possível, da higidez fiscal do Estado” no cenário de calamidade pública. Ou seja, de acordo com essa aceção, o argumento consequencialista de natureza fiscal teria o condão de produzir efeitos jurídicos - e, portanto, seria suficiente para tal - quando estivéssemos diante de uma situação excepcional, como visualizada com a Pandemia.

Ao revés, o **Ministro Edson Fachin** entendeu que as razões que justificariam a modulação de efeitos não estariam presentes. De acordo com sua construção argumentativa, a perda de receita não seria suficiente para demonstrar o requisito interesse social, indispensável à modulação, ainda que o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado seja um valor assegurado

---

<sup>9</sup> Nesse sentido, traz-se luz às Súmulas do Superior Tribunal de Justiça, quais sejam: Súmula 68: A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO PIS. (BRASIL, 1992); Súmula 94: A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL. (BRASIL, 1994)

constitucionalmente; e isto é assim pois a perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir a propagação dos efeitos de lançamentos inconstitucionais, que deveriam, de forma contrária, assegurar os direitos fundamentais dos contribuintes.

Nesse ínterim, revela notar a crítica realizada pelo Ministro à adoção do argumento consequencialista de natureza fiscal: o fato de que a apresentação do valor não é segura, uma vez que a própria União diz “ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão, uma vez que há influência de fatores externos ao direito” torna sua adoção, enquanto razão jurídica, imprecisa. Por esse motivo, esclarece o Ministro, o impacto orçamentário não deve ser considerado um argumento jurídico, razão pela qual não o adota em sua convicção decisória.

Ademais, o requisito da segurança jurídica restaria assegurado, uma vez que o instituto, enquanto estado de estabilizações das relações jurídicas, foi garantido pelo seguimento do entendimento firmado na Suprema Corte anteriormente - faz-se, nessa acepção, alusão ao julgamento do RE nº 240.785, realizado em 2014, onde se firmou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a despeito de seu efeito *inter partes*. Ou seja, nas palavras do Ministro, “não houve mudança repentina nem tampouco surpresa, mas sim estabilidade”.

Para além destas considerações, o Ministro Edson Fachin chama atenção para o fato de que a consideração de consequências de natureza fiscal importa em levar em conta, igualmente, os malefícios suportados pelo contribuinte - situação que não se verificou no Acórdão. Por certo, na visão do Ministro, uma vez admitida a modulação, o contribuinte arcaria com o ônus de valores que foram inconstitucionalmente arrecadados, ao passo que ocorreria o enriquecimento sem causa da União.

Por fim, outro ponto de fundamental importância é a previsão, nas LDOs, do impacto possível da ação nas contas públicas. Nessa toada, cediço é o fato de que a LDO (2017), previu o risco possível quanto à decisão relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da CONFINS. Logo, seria de

responsabilidade da União o provisionamento dos recursos orçamentários cabíveis para mitigação de tais riscos. Inviável seria, nos ditos do Ministro “a União requerer a modulação para atingir o equilíbrio orçamentário [consequência a ser evitada] às custas dos contribuintes.”

A despeito dos julgados consolidados pelo Superior Tribunal de Justiça, a **Ministra Rosa Weber** entendeu que, à luz do RE 240.785, a Corte havia consolidado (e sinalizado) o entendimento contrário à jurisprudência do STJ, ainda que sem o pressuposto da repercussão geral. Semelhantemente, traz-se à baila o julgamento da Medida Cautelar da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 18 que concluiu, em juízo sumário, pela inviabilidade da incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS, ante a indisponibilidade do ente privado sobre receita que pertence ao Estado. Nesse sentido

“EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamento no Supremo Tribunal Federal.”<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 18. Relator: Ministro Menezes Direito, Tribunal Pleno. Brasília, DF, 24 de out. de 2008.

É necessário notar, sobre esse aspecto, que o julgamento desfavorável à Fazenda, no bojo da ADC 18, ajuizada em 2007, levou à União à contabilização do risco da perda de arrecadação na Lei de Diretrizes Orçamentárias (2017). Ou seja, o risco foi provisionado pelo Estado ao se considerar que haveria julgamento posterior, no mesmo sentido da ADC 18, em sede de Recurso Extraordinário com eficácia *erga omnes*.

De outra forma, como ponderou a Ministra, a análise de decisões anteriores do STF, em casos tributários de relevante repercussão, demonstra que o Tribunal não considera que impacto no caixa do ente tributante ou impacto orçamentário configurem excepcional situação de interesse social - requisito da modulação. A título exemplificativo, cita-se o julgamento de mérito do RE 559.937, onde o Plenário considerou, de forma unânime, que “mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida”; nesse sentido:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO COM QUE SE DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DE PARTE DO INCISO I DO ART. 7º DA LEI 10.865/04. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE EXCEPCIONALIDADE. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como

formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. Embargos de declaração não acolhidos.”<sup>11</sup>

Logo, o argumento do impacto orçamentário não seria fundamento suficiente para caracterização do excepcional interesse social. Nessa toada, aduz a Ministra, o argumento do impacto orçamentário pode ser relevante para o Direito, mas essa relevância não se traduz em interesse jurídico, isto é, capaz de produzir efeitos na esfera decisória. É por essa razão que a julgadora se utiliza dos ensinamentos de Humberto Ávila, que argumenta

“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.”<sup>12</sup>

Sem embargo, a Ministra Rosa Weber alude ao fato de que

“o consequencialismo não pode servir de fundamento primeiro e proeminente nas decisões judiciais, sob pena do Estado de Direito ser subvertido pelo Estado de fato, o qual, em muitas oportunidades, é informado por interesses parciais. A prevalência do Estado de fato (o que

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 559.937. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Brasília, DF, 17 de Set. 2014.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS. Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015, págs. 27-28.

não significa a sua desconsideração na tomada de decisão) rompe com o princípio da segurança jurídica e com a premissa da convivência jurídica que é a boa-fé objetiva. Não posso me valer ou ter proteção estatal para os atos ilícitos ou inconstitucionais. [...] A prevalecer o pleito de modulação na modalidade ex nunc, na minha visão desapareceria imediata e perenemente a razão de ser do contencioso tributário judicial, o que implicaria evidente violação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.”<sup>13</sup>

De forma contrária, o **Ministro Dias Toffoli** compreende que a edição das do entendimento sumular do STJ, descrito anteriormente, consolidou a jurisprudência pátria, motivo pelo qual o novo entendimento do STF configuraria razão para a modulação, frente à quebra de segurança jurídica. Outrossim, ainda que houvesse sinalização desfavorável à jurisprudência do STJ, por meio do julgamento do RE 240.785, a decisão ali construída não teve caráter de repercussão geral, ou seja, somente produziu efeito vinculante para as partes.

No que tange às consequências no sistema tributário, o Ministro se volta às falas da Procuradoria-Geral da República, para quem "essa decisão produziria um impacto imprevisível e, possivelmente, indesejável". Concretamente, como motivo de convencimento do Ministro Dias Toffoli, é dito que as razões do consequencialismo fiscal atreladas às questões de segurança jurídica anteriormente descritas, são suficientes para se acolher o pedido de modulação de efeitos. Assim, alude o Ministro "o cenário atual, contudo, a meu ver, não permite tamanho impacto nas contas públicas. É por todos conhecida a crise nas contas públicas da União", hipótese em que se conclui que "A ausência da modulação dos efeitos do acórdão embargado não contribuirá para o enfrentamento desse desequilíbrio."

---

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13 de maio de 2014, p. 116.

Por sua vez, o **Ministro Ricardo Lewandowski** salienta que houve quebra de segurança jurídica, uma vez que presente a alteração de jurisprudência do STJ. Ainda que não fosse assim, haveria motivos para se considerar o interesse social, outro requisito da modulação, pois, nos dizeres do Ministro

“interesse social está na prolação de uma decisão equilibrada, que contempla, ao mesmo tempo, os interesses do Fisco, que, ao final, representa o patrimônio comum de todos nós, e os dos contribuintes, de maneira a definir, de uma vez por todas, que a matéria passa a ser regida nos termos da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em 15/3/2017, precisamente com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, considerado aquele ICMS destacado na nota fiscal.”<sup>14</sup>

No que diz respeito às consequências fiscais da decisão, o **Ministro Gilmar Mendes** invoca a visão sistêmica do arcabouço normativo brasileiro: é possível verificar, à luz de outros diplomas legais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que as consequências econômicas e orçamentárias foram motivo de preocupação do legislador ordinário, razão pela qual o Poder Judiciário não deve estar alheio à sua concretização. Nesse sentido, ao trazer à vista o impacto da ordem de R\$ 250 bilhões, apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e presente na elaboração do Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o orçamento de 2015, o Ministro realiza atividade comparativa ao cotejar o impacto supracitado com aporte financeiro da Reforma da Previdência, estimado em R\$ 630 bilhões em um período de 10 anos.

No entanto, para além do critério numérico, o Ministro Gilmar Mendes evidencia o fundamento jurídico para consideração das consequências

---

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13 de maio de 2014, p. 132.

elencadas: a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro; nesse sentido, diz-se que

“Como visto, os valores discutidos na presente ação são vultosos, o que pode levar ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças públicas. Por fim, reitero uma vez mais **as consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgado**

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e, devo dizer, da arrecadação tributária, peçachave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos e como fundamentei acima a partir das lições de Casalta Nabais . Está claro que enfrentamos, há meia década, grave crise fiscal orçamentária, sem que, em horizonte próximo, descortine-se alguma melhora significativa, não havendo dinheiro em caixa ou projeção de aumento de arrecadação, por meio das fontes usuais, para quitar as despesas já previstas nos orçamentos, quiçá para fazer frente a novas, sequer cogitadas da

ordem de praticamente centenas de bilhões de reais.”<sup>15</sup>  
(grifos nossos)

De forma finalística, não caberia ao Tribunal, nos dizeres do Ministro, aumentar a conta do déficit público, uma vez que a solvabilidade das contas públicas é valor assegurado pela Constituição. Nesse ínterim, ao retomar a noção de fruição de direitos por vias materiais, o Ministro apontou que se deve especial atenção para “o momento pandêmico e à garantia de governabilidade”. Assim, decidir pela não modulação equivaleria a contrapor a garantia das necessidades coletivas. O argumento consequencialista é jurídico, isto é, suficientemente capaz de produzir efeitos no mundo do direito dadas as condições que o norteiam.

Ao ser o último julgador a se manifestar acerca das consequências fiscais do julgado, o Ministro Luiz Fux sustentou que a modulação estaria intimamente vinculada ao momento pandêmico e à garantia de governabilidade. Assim, o fato de que o Estado arrecada tributos para sua subsistência ganha especial relevo frente ao cenário de calamidade. Apesar de se filiar à noção de segurança jurídica para garantir a modulação, o Ministro considera as consequências fiscais como verdadeiras razões para decidir.

### **3.2. IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (ED no RE 946.648) e o Impacto Fiscal de R\$ 67 bilhões**

No bojo do RE 946.648, a Corte decidiu pela constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, razão pela qual foram interpostos embargos para declarar atribuição de efeitos prospectivos à decisão.

---

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno. Brasília, DF, 13 de maio de 2014, p. 168.

Os fundamentos utilizados para construção da tese modulatória possuíram cunho consequencialista. Em síntese, a Embargante alegou que, para além do Código de Processo Civil, constituiria razão para decidir favoravelmente à modulação, o artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que estabelece a obrigação de serem consideradas as consequências práticas das decisões judicial.

Pelo fato do julgado considerar constitucional a incidência do tributo nas operações descritas, inauguram-se inúmeras obrigações que levam à tributação. Por meio da nova tributação, haveria consequências negativas à atividade econômica dos contribuintes que, até então, não arcaram com imposto. Assim, como sustentou a embargante, por força do art. 20 da LINDB, as consequências da decisão deveriam ser avaliadas de modo a garantir a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes (pequenos e médios comerciantes).

Nessa ambiência, traz-se à luz a jurisprudência do próprio Tribunal, em que o dispositivo foi objeto de consideração. Nesse aspecto,

“Sob uma perspectiva consequencialista, no abalizado magistério de Richard Posner, o magistrado tem o dever de examinar as consequências imediatas e sistêmicas que o seu pronunciamento irá produzir na realidade social...”<sup>16</sup>

Ademais, ressalta-se que

“(...) Deve-se levar em consideração que o caso ora tratado não é de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante, havendo argumentos igualmente consistentes para declaração de inconstitucionalidade da legislação objeto da presente ação, tanto que temos votos em ambos os sentidos no Plenário desta Suprema Corte. Ademais, somente quando do julgamento da presente ação está se confirmando (ou

---

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Petição 8002. 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, 01 de ago. 2019.

proibindo, caso meu voto não prevaleça) o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado; entendo que o momento mais adequado para que essa decisão produza efeitos é justamente a data de julgamento da presente ação. É que os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais. A título ilustrativo, cito a informação trazida pelo Estado de São Paulo, na condição de *amicus curiae*, o qual informa que, caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem de R\$ 9 bilhões de reais apenas pelo referido Estado. Por outro lado, ainda que a posição por mim defendida se sagre vencedora, há o risco de que os Estados que não adotaram qualquer medida em relação ao estorno proporcional dos créditos assim o procedam com base no entendimento desta Suprema Corte, de forma retroativa aos últimos cinco anos. Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, **não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências**

**práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador.”<sup>17</sup> (grifos nossos)**

Por unanimidade, os embargos foram rejeitados. Não houve menção às consequências práticas da decisão como razão de decidir favoravelmente à modulação<sup>18</sup>.

**3.3. Constitucionalidade da Contribuição Sebrae/Apex/ABDI (RE 603.624) e o Impacto Fiscal de R\$ 18,8 bilhões**

Pelo julgamento do RE 603.624, decidiu-se acerca da constitucionalidade da Contribuição Sebrae/Apex/ABDI diante da redação dada ao artigo 149 da Constituição da República pela Emenda Constitucional (EC) 33/01. Em síntese, a EC 33/01 definiu as alíquotas e bases de cálculos da referida Contribuição, mas não clarificou se o fez de modo taxativo ou exemplificativo. A Corte, por maioria, adotou a tese de que a textualidade da modificação trazida pela EC 33/01 incorreria em mera faculdade, não estando presente o fator impositivo para seleção das bases aludidas. Nesse sentido, o Tribunal negou provimento ao RE, para fixar a seguinte tese de repercussão geral: “As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001”. Pela decisão, a Fazenda saiu vitoriosa.

Sob a Presidência do Ministro Luiz Fux, deliberam à sessão os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, sendo que somente os 4 (quatro) primeiros se manifestaram acerca das consequências fiscais da decisão. É o que se passa a descrever.

No que diz respeito às suas razões decisórias, o **Ministro Gilmar Mendes** se utilizou da hermenêutica para chegar à conclusão de que o texto

---

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 628.075. Plenário, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, DF, 30 de set. 2020.

<sup>18</sup> No julgado (BRASIL, 2020), lê-se que “1. O acórdão embargado contém fundamentação apta e suficiente a resolver todos os pontos do recurso que lhe foi submetido. 2. Ausentes omissão, contradição, obscuridade ou erro material no julgado, não há razão para qualquer reparo. 3. Embargos de declarações ambos rejeitados.”

constitucional não realizou imposições acerca da base de cálculo a ser escolhida. Subsidiariamente, nota-se a consideração da argumentação consequencialista de natureza fiscal - o Ministro o faz ao citar o Professor Fernando Scaff, que realiza a seguinte consideração

“Isso aponta para o alcance do que está sendo debatido no julgamento em curso pois o voto menciona apenas a questão da CIDE, porém também está em jogo toda a sistemática de base de cálculo das contribuições sociais e previdenciárias. Caso a Corte entenda pela inconstitucionalidade da contribuição, o STF estará tacitamente revogando o art. 195, I, CF que prevê como base de cálculo das contribuições previdenciárias a folha de salários, acarretando a falência do regime contributivo para a previdência social pública brasileira, com repercussões fortíssimas não só nos cofres públicos, mas também na sociedade como um todo.”<sup>19</sup>

O Ministro Gilmar Mendes traz à baila, ainda, os dizeres do economista e contabilista José Roberto Afonso

“Após relatar a possibilidade de repercussão do entendimento firmado nestes autos a outras contribuições igualmente incidentes sobre a folha de salários (ao Inca, à Marinha, à ANAC, à SDR, ao Salário Educação), José Roberto Afonso vaticina que o resultado deste julgamento poderá trazer implicações i. no aumento de despesa governamental, ii. na repetição dos valores recolhidos e iii. na perda de receita fiscal”<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> SCAFF, Fernando Facury. O uso da folha de salários como base de cálculo das contribuições. JOTA Info. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-uso-da-folha-de-salarios-como-base-de-calculo-das-contribuicoes-07082020>. Acesso em: 10 out. 2022.

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.624. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 23 set. 2020, p. 149.

Nesse sentido, uma decisão em sentido contrário seria capaz de remodelar grande parte do sistema tributário, além de influir na arrecadação da União. Apesar disso, o argumento consequencialista é adotado de forma subsidiária - isto é, faz-se necessário, mas não suficiente à produção de efeitos jurídicos, uma vez que o argumento central é calcado na interpretação textual da Constituição.

Da mesma maneira, a **Ministra Rosa Weber**, ao entender que o rol elencado pela Constituição Federal era de natureza taxativa, deu provimento ao recurso; mas asseverou que, uma vez postulada a modulação de efeitos, não seria possível realizar sua concessão, ainda que as consequências práticas da decisão fossem negativas. Merece destaque, nesse sentido, o seguinte trecho:

“Destaco, em arremate, minha convicção de que **o argumento consequencialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial**. A adoção da medida deve, ao contrário, estar calcado na – e legitimada pela – deontologia extraída da própria Constituição. Nessa ordem de ideias, longe de ostentar caráter discricionário ou traduzir arbítrio da Suprema Corte, a atribuição de efeitos prospectivos resulta, quando verificadas as condições que a exigem, do dever, inerente à jurisdição, de assegurar a melhor harmonização possível entre o império do direito, de um lado, e, de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.”<sup>21</sup>  
(grifos nosso)

De forma categórica, o **Ministro Marco Aurélio** acompanhou a fundamentação da Ministra Rosa Weber e afirmou que

---

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.624. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 23 set. 2020, p. 35.

**“Não cabe ao Supremo potencializar argumentos metajurídicos. Não cabe ao Supremo fechar os olhos à Constituição Federal e ser estritamente consequencialista, potencializando repercussões de se glosar este ou aquele tributo, não importa qual seja.** O que nos vem da Constituição Federal? Vem-nos, quanto aos tributos-gênero, o princípio da legalidade estrita. É o que está na lei e simplesmente o que está na lei, mesmo porque o administrador – e se tem o administrador no campo da cobrança dos tributos – apenas pode fazer o que está autorizado em lei, ao contrário do particular, que pode atuar desde que não haja proibição legal.”<sup>22</sup> (grifos nossos)

Logo, não caberia, na concepção do Ministro, evidenciar quaisquer consequências econômicas como razões para decisão. Ao revés, o **Ministro Luiz Fux** entendeu não ser taxativo o rol constitucional, mas elucidou que “estamos vivendo um momento em que é preciso manter o status quo do desenvolvimento econômico”, razão pela qual se faz necessária, subsidiariamente, “que se faça uma interpretação contextualista, consequencialista”.

#### **3.4. Créditos do IPI na Zona Franca de Manaus (RE 596.614) e o Impacto Fiscal de R\$ 49,7 bilhões**

O RE 596614 tratou do direito ao crédito dos insumos provenientes da Zona Franca de Manaus adquiridos sob regime de isenção. Em síntese, o direito ao creditamento ocorre quando, na cadeia produtiva, incide a tributação em momento anterior. Ou seja, se o produtor inicial teve seu produto tributado, o produtor final, ao adquirir o produto, terá direito ao crédito proveniente da tributação realizada anteriormente. Em termos mais amplos, pode-se dizer que a tributação é pressuposto do direito ao crédito. A Corte, em sua maioria, assentou o direito ao creditamento, favorável aos

---

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.624. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 23 set. 2020, p. 151.

contribuintes do imposto, ainda que não haja tributação na etapa anterior. Assim, houve a fixação da seguinte tese “É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade”.

Sob a Presidência do Ministro Dias Toffoli, deliberaram acerca da decisão os Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Rosa Weber, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia e Luiz Fux - sendo que apenas os 2 (dois) últimos se manifestaram acerca das consequências econômicas da decisão. É o que se passa a descrever.

De acordo com o **Ministro Luiz Fux**, a concessão do benefício fere a Constituição Federal, uma vez que o direito ao crédito somente existe frente à tributação. Na modalidade isentiva, não ocorre a incidência do imposto, razão pela qual não seria correto conceder o crédito. No julgamento, o Ministro asseverou que não se poderia extrair da Constituição benefícios que ela não concede - mas, sua razão de decidir vai além da mera constatação do caráter técnico-tributário, o que recai na análise das consequências práticas da decisão, prejudiciais à ZFM, à luz da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, nesse aspecto:

“E, sem prejuízo de tudo isso, que faz com que prevaleça a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que zero é zero e não há creditamento quando não há pagamento na fase anterior, a nova **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**, que ontem foi lembrada aqui da tribuna, estabelece que, ao prolatar uma decisão desta ordem, em que o Supremo Tribunal Federal, gerando o insulamento da instância própria, que é o Parlamento, resolve dar uma solução legislativa, numa omissão clara da Constituição e das leis, determina que nós temos de observar os efeitos sistêmicos e, a fortiori também, o

consequencialismo dessas decisões judiciais.”<sup>23</sup> (grifos nossos)

Mas, afinal, quais são as consequências de uma possível decisão desfavorável à Fazenda? De acordo com o voto, o Ministro acrescenta, no que diz ser “uma visão consequencialista”, que o Brasil está em forte crise fiscal, oportunidade em que o julgamento em análise possuiria o impacto anual de 16 bilhões por ano, o que representaria mais de 10% o déficit público do Governo Federal. Destaca-se, ainda, os fundamentos que ocasionaram na perda de concorrência da região, caso a tese fosse favorável aos contribuintes.

No entanto, apesar de considerar as consequências como razão de decidir, o Ministro entende que sua concretização é imprevisível, ou seja, pode ou não acontecer. Sobre isso

“no sentido de manter créditos presumidos de IPI em situações não definidas expressamente no texto constitucional, pode gerar consequências inimagináveis e, portanto, imprevisíveis. Tal fato apenas reforça que a seara própria para essa discussão não é o Judiciário, que não tem a expertise necessária para exercer política fiscal.”<sup>24</sup>

Ainda que o impacto orçamentário da ação fosse vultoso, a **Ministra Cármen Lúcia** elucidou que as cifras apresentadas não a apavoraram, e rememorou, na oportunidade, o seguinte caso

“Lembro-me bem que o Ministro Ricardo Lewandowski, em um determinado caso, no julgamento dos chamados “Planos Econômicos”, os quais foram trazidos apenas para homologação, enfatizou o ônus que seria, como Relator

---

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.614. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 25 abr. 2019, p. 87.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.614. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 25 abr. 2019, p. 103

daquela ADPF, se fosse levar em consideração cada um dos dados trazidos. E, em uma determinada situação, com os dados trazidos ali - e, agora, apresentam-se também cifras altíssimas, com valores altíssimos -, meu sobrinho falou que o Ministro Lewandowski havia dito, na sessão, que os valores apresentados eram de trilhões e me perguntou quanto era isso em Real. E eu respondi: "Todos". Devem ser todos, porque não tenho a menor ideia do que significaria isso, tal o ônus que se põe sobre esse dado. Mas, se cada ação - e alguns de nós, que fomos Procuradores de Estado, sabemos disso - fosse ser decidida só por isso, seria definida só em uma e o mundo acabaria provavelmente no dia seguinte."<sup>25</sup>

Apesar da não adoção das consequências econômicas como razão de decidir, a Ministra diz ser evidente a necessidade de se levar em consideração as consequências de um julgamento. O creditamento, neste sentido, atrairia consequências inimagináveis para os cofres públicos. Mas, para além disso, a Ministra vincula sua argumentação na tese Fazenda: se não há autorização para o creditamento, não há como se defender o direito de crédito.

### **3.5. Conversão de tempo no RPPS (EB no RE 1.014.286)**

O RE 1.014.286 versou sobre a aposentadoria do servidor público e a conversão do tempo especial em comum. Na fundamentação, os servidores públicos sustentam que requereram à Administração Pública a averbação do tempo de serviço em que trabalharam percebendo o Adicional de Insalubridade como tempo especial para fins de concessão de aposentadoria e demais benefícios previdenciários. A tese do contribuinte foi acatada pelo Supremo Tribunal Federal. Em sede de embargos, o Estado de São Paulo

---

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.614. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 25 abr. 2019, p. 110.

requereu a modulação sob, dentre inúmeras alegações, o impacto de R\$ 2.7 que a decisão traria para os cofres do Estado.

Sob a Presidência do Ministro Luiz Fux, deliberam os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques, tendo acompanhado, estes, em unanimidade, o voto do Ministro Relator Edson Fachin, único responsável pela manifestação acerca das consequências econômicas da decisão.

Em julgamento, o **Ministro Relator Edson Fachin** acolheu os embargos de declaração apenas para prestar esclarecimentos, sem atribuição de efeitos modulatórios. Importa notar que, no que tange às consequências econômicas do julgado, o Ministro aduziu que

“não ficou demonstrada a ocorrência de motivos excepcionais de interesse social [justificadores da modulação], tendo em vista que as alegações da parte recorrente foram baseadas em previsão de dados que informam futuro impacto financeiro nos regimes próprios do Estado de São Paulo, o que não é suficiente para justificar a supressão de direitos”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo Declaratório no Recurso Extraordinário 1.014.286. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 14 maio de 2021, p. 14.

## **4. CLASSIFICAÇÃO ARGUMENTATIVA**

Utilizar-se-á, à luz da descrição dos julgamentos, o seguinte procedimento classificatório como forma de fornecer respostas às perguntas de pesquisa:

### **4.1. Quanto à manifestação acerca das consequências**

Indaga-se: quais foram os Ministros que se manifestaram acerca das consequências econômicas da decisão?

### **4.2. Quanto à consideração do argumento consequencialista enquanto detentor de caráter jurídico**

Indaga-se: quais foram os Ministros que consideraram a alegação de consequências como legítimos argumentos jurídicos, isto é, passíveis de produzir efeitos no âmbito decisório?)

### **4.3. Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento enquanto fundamento de decidir**

Indaga-se: o argumento foi utilizado de forma subsidiária ou principal?

#### **4.3.1. Quanto às condições impostas à sua necessidade e/ou suficiência**

Indaga-se: a utilização do argumento esteve vinculada ao cenário atual - Pandemia, Crise nas Contas Públicas e afins?

### **4.4. Quanto às insuficiências em sua adoção**

Indaga-se: há contestações, pelos Ministros, à utilização de argumentos consequencialistas de natureza fiscal?

De forma exemplificativa, entre 12 votos, pode haver a análise argumento consequencialista A1 em 4 manifestações; destas 4, apenas 2 consideram o argumento como jurídico, enquanto, entre estas, 1 aduz ser meramente necessário enquanto a outra sustenta ser suficiente para produção de efeitos. Nesse sentido, suficiente é entendido como exclusivo,

ou seja, a consideração das consequências é, exclusivamente, razão para decidir. Analisam-se as condicionantes impostas - pode haver situação em que, apesar do caráter de suficiência, seu status está condicionado a condições externas como, por exemplo, situações excepcionais. Por fim, verificam-se se a adoção é realizada de forma irrestrita, isto é, imune a considerações contrárias dos próprios Ministros. Passar-se-á à análise.

## **5. ANÁLISE QUALITATIVA**

Por meio dos questionamentos realizados, tem-se a seguinte análise:

### **5.1. ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS (ED no RE 574.706)**

#### **5.1.1. Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais**

A primeira observação a ser feita é que nem todos os Ministros se manifestaram acerca do argumento consequentialista de natureza fiscal, qual seja, o impacto de R\$ 250 bilhões nos cofres públicos. Nesse sentido, estiveram presentes na votação os Ministros Luiz Fux, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques. Não houve manifestação acerca do impacto financeiro por parte do Ministro Luís Roberto Barroso e do Ministro Marco Aurélio.

#### **5.1.2. Quanto ao caráter jurídico do argumento consequentialista de natureza fiscal**

Pela análise do acórdão, somente o **Ministro Edson Fachin e a Ministra Rosa Weber não consideram o argumento consequentialista como jurídico**, ou seja, capaz de produzir efeitos no campo do Direito. Os demais Ministros, que se manifestaram acerca da argumentação descrita, consideram o argumento como jurídico.

#### **5.1.3. Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não**

##### **5.1.3.1. Necessariedade condicionada**

Na esfera de qualificação jurídica do argumento, chama atenção a posição do **Ministro Nunes Marques**, que considera as consequências orçamentárias necessárias (subsidiárias) à fundamentação somente quando capazes de desestabilizar a fruição material de direitos - ou seja, **quando**

**passível de impactar os préstimos estatais. É justamente por este motivo que se diz que estamos diante de um “quadro excepcional que, em seu conjunto, põe em risco a própria estruturação do Estado e do respectivo equilíbrio orçamentário e financeiro deste.”.** No mesmo sentido, o **Ministro Luiz Fux** entende que **a adoção do argumento consequencialista, no caso, esteve condicionada ao cenário de crise.** Em ambos casos, a classificação é pela necessidade, uma vez que o argumento principal (suficiente) recai sobre a segurança jurídica. Igualmente, a **Ministra Carmen Lúcia, apesar de considerar o argumento necessário ante a crise fiscal,** trouxe como figura central, para concessão dos efeitos da modulação, a mudança de jurisprudência (segurança jurídica). O argumento consequencialista foi considerado, portanto, subsidiário ou não suficiente para fundamentação.

#### **5.1.3.2. Suficiência condicionada**

Os **Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli** trouxeram a mudança jurisprudencial como fator de quebra de segurança jurídica, mas demonstraram que **o mero cenário excepcional (impacto fiscal em cenário pandêmico) faz com que a modulação, em consideração às consequências do julgado, seja impositiva.** Por meio deste entendimento, é possível inferir que a argumentação consequencialista adquire especial relevância, sendo suficiente para produção de efeitos jurídicos, a depender do contexto. Ressalta-se, ainda, a posição do **Ministro Gilmar Mendes** que, a partir de uma visão sistemática do sistema normativo, mormente no que diz respeito à **Lei de Responsabilidade Fiscal e à Análise de Impacto Regulatório, compreende que a consideração das consequências é um valor assegurado pelo legislador,** ao passo em que não se limita à atuação de um Poder específico. Por meio da noção de que o Estado é custeado - existe, materialmente - pela tributação, **o Ministro busca a classificar o argumento de cunho consequencialista como jurídico à luz da LINDB.** Dentre os julgadores, o lastro jurídico trazido pela Lei foi unicamente citado pelo Ministro Gilmar Mendes, que considerou que o

argumento é suficiente para produção de efeitos (modulação) em razão da crise fiscal.

#### **5.1.3.3. Suficiência incondicionada**

O **Ministro Lewandowski** compreende a consequência econômica como fator de interesse social (requisito da modulação). Neste cenário, o argumento consequencialista, por si, é suficiente para produção dos efeitos modulatórios. Nota-se, entretanto, que **o argumento da segurança jurídica, em decorrência da virada jurisprudencial**, foi igualmente utilizado - situação em que não se fez aceção de uma possível hierarquia entre eles, ou seja, ambos são suficientes *,per se*, para produção dos efeitos modulatórios.

#### **5.1.4. Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista**

No que tange às imprecisões da adoção de paradigmas consequencialistas, o **Ministro Edson Fachin** destacou **imprecisão daquilo que é considerado como consequência, uma vez que União diz ser “ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão, uma vez que há influência de fatores externos ao direito”**; ademais, se as consequências são previsíveis, de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, caberia à União agir em conformidade para mitigar tais consequências de modo a não suprimir os direitos fundamentais dos contribuintes. Sobre o último aspecto, a **Ministra Rosa Weber** ressalta que a tomada de decisão por consequências acaba por esvaziar quaisquer prerrogativas dos contribuintes.

#### **5.2. IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (ED no RE 946648)**

Salta aos olhos a **ausência de manifestação acerca das consequências práticas da decisão em sede de modulação**. A Embargante, apesar de havê-las suscitadas, não teve suas razões traduzidas

em votos concretos. A diferença precípua entre o ED RE 574.706 e o ED RE 946.648 residiu no fato de que as consequências alegadas se restringiram àquelas concernentes aos contribuintes - uma vez que a tese vencedora pertenceu à Fazenda, que teve seus impactos fiscais afastados. Para além do fundamento jurídico aludido (**art. 20 da LINDB**), traz-se à baila os fundamentos jurisprudenciais, quais sejam: AgReg. na Petição 8002, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01/08/2019 e RE 628.075/RS, Plenário, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 30/09/2020, que dedicou especial atenção ao artigo 20 da LINDB, concluindo pela modulação de seus efeitos.

### **5.3. Constitucionalidade da Contribuição Sebrae/Apex/ABDI (RE 603624)**

#### **5.3.1. Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais**

Sobre a Presidência do Ministro Luiz Fux, deliberaram acerca da questão os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes. Somente os Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Luiz Fux e Gilmar Mendes se manifestaram acerca das consequências fiscais da decisão - impacto de R\$ 18,8 bilhões nas contas públicas.

#### **5.3.2. Quanto ao caráter jurídico do argumento consequentialista de natureza fiscal**

Interessante notar a posição já emanada por alguns Ministros, como **Rosa Weber**, no sentido de não reconhecer o argumento consequentialista de natureza fiscal como jurídico e, portanto, não dar azo à produção de efeitos decisórios por meio destes. Nesse sentido, a Ministra destacou que o argumento consequentialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial. Do mesmo modo, o **Ministro Marco Aurélio** considerou o consequentialismo como argumento metajurídico, incoerente com a repercussão de efeitos no mundo do Direito. Os demais Ministros consideraram o argumento jurídico.

### **5.3.3. Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não**

#### **5.3.3.1. Necessariedade condicionada**

O **Ministro Luiz Fux** utilizou a **não taxatividade como fundamento primário para sua decisão, mas sustentou que a interpretação consequencialista se impõe em razão da necessidade de desenvolvimento econômico.**

#### **5.3.3.2. Necessariedade incondicionada**

O **Ministro Gilmar Mendes** adota a exemplificação do rol como fundamento de decidir - as consequências, apesar de trazidas à baila e consideradas como argumentos jurídicos, são necessárias ao reforço da tese adotada, ainda que sem quaisquer condicionantes, como a crise fiscal.

### **5.3.4. Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista**

Por certo, a acepção adotada pelo **Ministro Gilmar Mendes** evidencia que o ônus argumentativo acerca de quais consequências considerar se esvai ante a adoção do argumento de forma incondicionada. Isso é assim pois frente à ausência de condições para adoção de determinada consequência, não há razões que justifiquem a consideração exclusiva do impacto elencado pelo Ministro. Dito de outro modo: a condicionante é capaz de justificar a escolha de determinada consequência e sua ausência implica em iniquidade por parte do julgador.

## **5.4. Créditos do IPI na Zona Franca de Manaus (RE 596.614)**

### **5.4.1. Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais**

Sob a Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, deliberaram os Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, sendo que

apenas os Ministros Luiz Fux e Cármen Lúcia se manifestaram acerca das consequências fiscais da decisão - R\$ 49,7 bilhões.

#### **5.4.2. Quanto ao caráter jurídico do argumento consequencialista de natureza fiscal**

Como mencionado anteriormente, ambos Ministros consideraram as consequências como verdadeiros argumentos jurídicos.

#### **5.4.3. Quanto à necessidade e/ou suficiência do argumento - condicionado ou não**

##### **5.4.3.1. Necessariedade condicionada**

O **Ministro Luiz Fux** traz à baila o fundamento jurídico da adoção de consequências pelo julgador, qual seja: a **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro**. Nesse sentido, diz que a lei “determina que nós [julgadores] temos de observar os efeitos sistêmicos e, *a fortiori* também, o consequencialismo dessas decisões judiciais.”. As consequências, apesar de aparecerem como fundamento subsidiário da decisão, uma vez que a tese principal recai sobre a possibilidade de conceder crédito ante a não tributação, são pautadas no cenário de crise fiscal e no impacto econômico que a decisão desfavorável teria para os cofres públicos. A **Ministra Cármen Lúcia** considera as consequências como fundamento de decidir no contexto de necessidade de desenvolver a região Amazônica; entretanto, seu argumento central se lastreia na ausência de creditamento em decorrência da não tributação.

#### **5.4.4. Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequencialista**

Interessante notar que, para o **Ministro Luiz Fux**, as consequências carecem de previsibilidade e certeza, isto é, são “inimagináveis”, mas, ainda assim, são tomadas como verdadeiras razões subsidiárias para a decisão. A **Ministra Cármen Lúcia** reconheceu, igualmente, a imprecisão no vislumbramento das consequências aos cofres públicos.

## **5.5. Conversão de tempo no RPPS (EB no RE 1.014.286)**

### **5.5.1. Quanto à manifestação acerca das consequências fiscais**

Sob a Presidência do Ministro Luiz Fux, deliberaram os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Nunes Marques e Edson Fachin, sendo que somente o último, acompanhado pelos demais, manifestou-se acerca das consequências da decisão - R\$ 30 bilhões.

### **5.5.2. Quanto ao caráter jurídico do argumento consequentialista de natureza fiscal**

O **Ministro Edson Fachin**, responsável pela elaboração do voto, sustentou que a mera previsão de impacto econômico não seria suficiente para suprimir os direitos do contribuinte. O Ministro, como ressaltado anteriormente e confirmado à luz de seu voto, não considera o impacto fiscal como argumento passível de produzir efeitos na esfera jurídica. Importa notar, sobretudo, que o Ministro foi acompanhado pela unanimidade da Corte.

### **5.5.3. Quanto às insuficiências ou limites na adoção do argumento consequentialista**

Ainda que não tenha havido o reconhecimento do argumento econômico enquanto jurídico, o Ministro Edson Fachin pondera mais de uma consequência - esta é a razão do consequentialismo: consideração de consequências, no plural - na decisão, a consequência impacto econômico é contraposta aos efeitos atinentes à supressão das garantias do contribuinte.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A título conclusivo, pode-se afirmar que:

Os argumentos consequencialistas de natureza fiscal podem ser tidos como argumentos jurídicos e, em decorrência disto, serem necessários ou suficientes para produção de efeitos na esfera do Direito **(ED no RE 574.706, RE 603.624 e RE 596.614)**.

A suficiência e a necessidade são acompanhadas, via de regra, por condicionantes - Crise Fiscal, Necessidade de Desenvolvimento **(ED no RE 574.706, RE 603.624 e RE 596.614)**. Há a exceção, constituída no **ED no RE 574.704**, onde o Min. Lewandowski considerou o argumento consequencialista como equivalente à noção de interesse social, situação em que ele, *per se*, é suficiente e não depende de condicionantes para produzir efeitos.

A fundamentação jurídica da adoção de argumentos consequencialistas nas ações analisadas encontrou respaldo na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro **(ED no RE 574.706 e RE 596.614)**.

Possíveis limites à adoção de argumentos consequencialistas dizem respeito à imprecisão do impacto (como é possível decidir frente a um cenário de incerteza de sua magnitude?), sua contingência (o impacto irá mesmo acontecer?) e a consideração de uma consequência de forma exclusiva (se as consequências devem ser consideradas, por qual razão se considera, com procedência, as consequências relacionadas ao Estado - e não aos contribuintes, por exemplo?) **(ED no RE 574.706, EB no RE 1.014.286, RE 596614 e RE 603624)**.

Ressalta-se, por fim, que apesar de encontrar respaldo no art. 20 da LINDB, o argumento consequencialista não passa pelo crivo do pressuposto contido na primeira parte do artigo, qual seja: a presença de valor jurídico abstrato.

## **BIBLIOGRAFIA**

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

BRASIL. LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 de março de 2015. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em 14 out. 2022.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 4 de maio de 2000. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em 20 out. 2022.

BRASIL. LEI Nº 13.242, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2015. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2016 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2015. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2016/Lei\\_13242/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2016/Lei_13242/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 5 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 13.408 DE 26 DE DEZEMBRO DE 2016. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 dez. 2016. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2017/Lei\\_13408/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2017/Lei_13408/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 10 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 13.473, DE 8 DE AGOSTO DE 2017. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2018 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 ago. 2017. Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2018/Lei\\_13473/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2018/Lei_13473/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 15 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 13.707, DE 14 DE AGOSTO DE 2018. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 ago. 2018. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2019/Lei\\_13707/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2019/Lei_13707/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 20 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 13.898, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2019. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 2019. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2020/Lei\\_13898/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2020/Lei_13898/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 25 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 14.116, DE 31 DE DEZEMBRO DE 2020. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2021 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2021/Lei\\_14116/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2021/Lei_14116/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 30 jul. 2022.

BRASIL. LEI Nº 14.194, DE 20 DE AGOSTO DE 2021. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 ago. 2021. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2022/Lei\\_14194/Texto\\_Lei.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2022/Lei_14194/Texto_Lei.pdf)>. Acesso em 5 ago. 2022.

BRASIL. LEI Nº 14.436, DE 9 DE AGOSTO DE 2022. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 ago. 2022. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2>

023/Lei\_14436/LEI%20N%C2%BA%2014.436-2022.pdf>. Acesso em 10 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 94. Primeira Seção, em 22.02.1994 DJ 28.02.1994, p. 2.961.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 68. Primeira Seção, em 15.12.1992 DJ 04.02.1993, p. 775.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo Declaratório no Recurso Extraordinário 559.937. Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 14 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 13 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 18. Relator Ministro Menezes Direito, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 24 de out. de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Petição 8002. 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, 01 de ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 628.075. Tribunal Pleno, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, DF, 30 de set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo Declaratório no Recurso Extraordinário 946.648. Tribunal Pleno, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Brasília, DF, 14 de dez. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. O uso da folha de salários como base de cálculo das contribuições. JOTA Info. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-uso-da-folha-de-salarios-como-base-de-calculo-das-contribuicoes-07082020>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603.624. Tribunal Pleno, Relatora Ministra Rosa Weber, Brasília, DF, 23 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.614. Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 25 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargo Declaratório no Recurso Extraordinário 1.014.286. Tribunal Pleno, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, DF, 14 maio de 2021.

FINNIS, John. *Natural law and natural rights*. United States: Oxford University Press, 2011.

LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de Filosofia do Direito: o Direito como Prática*. São Paulo: Atlas, 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

## **ANEXOS**

A tabela refere aos casos pode ser acessada pelo link:  
[https://docs.google.com/spreadsheets/d/1tkJFR5I0AxEfNduDPae5ciuXgo7eJye4hOuKJI\\_rh0Y/edit?usp=sharing](https://docs.google.com/spreadsheets/d/1tkJFR5I0AxEfNduDPae5ciuXgo7eJye4hOuKJI_rh0Y/edit?usp=sharing) ou [Panilha SBDP](#)