

Insper

**INSPER
LLM – DIREITO TRIBUTÁRIO**

LARISSA TAVEIRA

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**SÃO PAULO
2018**

LARISSA TAVEIRA

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Programa de LLM em Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

SÃO PAULO

2018

TAVEIRA, Larissa.

Aspectos contábeis da modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária/
Larissa Taveira – São Paulo, 2018.

Monografia (LLM) Programa de Pós-graduação em Direito Tributário. Insper, 2018.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Direito tributário.
2. Repercussão geral.
3. Provisões Contábeis.
4. Modulação dos efeitos.
5. Aspectos contábeis.

LARISSA TAVEIRA

**ASPECTOS CONTÁBEIS DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Programa de LLM em Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito Tributário.

Data de Aprovação: __/__/____

Examinador

Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga
Orientador

RESUMO

O presente estudo pretende analisar os possíveis aspectos contábeis da modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Para tanto, necessário tecer breves comentários sobre o instituto da repercussão geral, provisões contábeis, modulação dos efeitos e ajustes contábeis. Ademais, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR e suas consequências também serão analisados.

Palavras-chave: Direito Tributário.Repercussão Geral. Provisões Contábeis. Modulação de efeitos. Aspectos contábeis.

ABSTRACT

The present study intends to analyze the possible accounting aspects related to modulation of effects in decisions rendered by the Federal Supreme Court in tax matters. Thus, it is necessary to make some comments about the institute of general repercussion, accounting provisions, modulation effects and accounting adjustments. Furthermore, the judgment of Extraordinary Appeal n. 574,706/PR and its consequences will be analyzed.

Keyword: Tax Law. General Repercussion. Accounting Provision. Modulation effects. Accounting aspects.

SUMÁRIO

1.	Introdução.....	07
2.	Repercussão Geral.....	09
2.1.	Definição e relevância.....	09
2.2	Estatísticas do Supremo Tribunal Federal.....	12
3.	Aspectos contábeis.....	15
3.1.	Noções sobre a contabilidade e a Lei das S.A.	15
3.2.	Do Pronunciamento Técnico CPC n. 25	18
4.	Modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal.....	22
4.1.	Definição e possíveis efeitos.....	22
5.	Estudo de caso: julgamento do RE nº 574.709/PR	29
5.1.	Resumo do julgamento.....	29
5.2.	Das consequências de eventual modulação dos efeitos da decisão em voga.....	32
5.3.	Das ações judiciais que discutem o tema.....	36
5.4.	Do procedimento contábil adotado por empresas ante a decisão do STF.....	36
5.4.1.	Natura Cosméticos S.A.....	36
5.4.2.	Alpargatas S.A.....	38
6.	Conclusão	42
7.	Referências.....	45

1. INTRODUÇÃO

A monografia a ser realizada abordará os aspectos contábeis relacionados modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Para tanto, será necessário tecer alguns comentários sobre o instituto da repercussão geral, provisões, ativos e passivos contingentes, controle de inconstitucionalidade e a própria modulação dos efeitos.

Como o Direito Tributário está intimamente relacionado com o Direito Constitucional, relevantes discussões em matéria tributária são remetidas ao Supremo Tribunal Federal, demorando muitos anos para apreciação, afetação e julgamento.

Por meio deste estudo, pretende-se analisar as normas contábeis do reconhecimento de ativos contingentes e provisões, demonstrar os efeitos da morosidade do Poder Judiciário e a conseqüente insegurança jurídica nas empresas.

No ano-calendário de 2017, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 574.709/PR e decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, tese defendida por muitos contribuintes durante anos. Nesta oportunidade, contudo, não foi analisada a modulação dos efeitos da decisão do STF, a qual permanece pendente até o término do presente estudo (25 de junho de 2018).

Em decorrência disso, inúmeras dúvidas contábeis surgiram, tais como: as provisões já constituídas poderiam ser baixadas a partir do julgamento? O montante de PIS e COFINS pago a maior poderia ser reconhecido como ativo?

Os questionamentos acima não estão restritos ao caso em análise. Entretanto, dada a repercussão do tema (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS) e o montante envolvido nesta discussão, os questionamentos indicados passaram ser mais frequentes após o julgamento deste caso pela Suprema Corte.

Muitos artigos e opiniões de escritórios de advocacia foram publicados sobre o tema, defendendo na maioria dos casos que a modulação provavelmente

não acontecerá, dado o histórico das modulações dos efeitos das decisões em matéria tributária.

Escassas opiniões, contudo, levaram em consideração as normas contábeis (ativo e passivo contingentes). Por esta razão, pretende-se abordar o tema e aprofundar os estudos sobre os aspectos contábeis da modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, considerando a legislação e normas contábeis vigentes em junho de 2018.

Por fim, foram investigados os procedimentos contábeis adotados por duas companhias (Natura Cosméticos e Alpargatas), a fim de analisar o posicionamento do mercado ante o julgamento pela Suprema Corte antes da decisão definitiva quanto à modulação dos efeitos da decisão.

2. REPERCUSSÃO GERAL

2.1 DEFINIÇÃO E RELEVÂNCIA.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 45/2004, a “razoável duração do processo¹” passou a ser considerada uma garantia fundamental. Mesmo após aproximadamente 12 anos da aprovação da referida emenda, a morosidade processual no Poder Judiciário ainda representa quase metade das reclamações recebidas na Ouvidoria do Conselho Nacional de Justiça², sendo evidente que a demora da prestação jurisdicional ainda é um obstáculo ao alcance da justiça.

Dentre os motivos da morosidade processual, destacam-se as demandas em matéria de direito público, mais especificamente no âmbito tributário, as quais envolvem conflitos muitas vezes idênticos e que congestionam o Poder Judiciário em decorrência do excesso de ações distribuídas para discutir o mesmo tema.

Sobre o tema, a juíza Priscilla Pereira Costa Corrêa faz uma crítica ao excesso de demandas com o mesmo teor em matéria tributária:

[...] Problema grave não apontado pelos economistas diz respeito às demandas repetitivas em matéria de direito público, decorrente do tratamento atomizado (individual) de conflitos idênticos que afetam grupos de pessoas naturais e jurídicas, por exemplo, todo os contribuintes de determinado tributo. Tais litígios geralmente têm como ponto nodal a interpretação de determinada lei e o tratamento “pulverizado” da questão debatida mediante o ajuizamento de uma ação para cada pessoa natural ou jurídica que se vê lesada, inundando as varas e tribunais desnecessariamente.³

Neste contexto, na tentativa de reduzir a multiplicidade de demandas idênticas que congestionam os tribunais, encontra-se o instituto da repercussão

¹Artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal.

²Relatório Anual da Ouvidoria do Conselho Nacional de Justiça 2016

<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/04/8bc2bc2e9ac4787ffef4075f1af0f81b.pdf> acessado em 21 de março de 2018.

³CORRÊA, Priscilla Pereira Costa. Direito e Desenvolvimento: aspectos relevantes do judiciário brasileiro sob a ótica econômica. Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2014. 95 p.

geral, também introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004.

Trata-se, pois, de um instituto que objetiva identificar o interesse transcendental subjetivo das partes, sob o aspecto social, político, jurídico ou econômico para a sociedade, que vai além do interesse pessoal dos envolvidos. Por meio da repercussão geral, analisa-se um único caso, cujo entendimento irá afetar tantos outros que versam sobre o mesmo tema.

Dameres Medina explica que “*o precedente de repercussão geral definirá todos os demais processos que versem sobre o mesmo tema (eficácia erga omnes), conferindo um alto grau de abstração à análise da questão constitucional controvertida*”.⁴

Evidentemente, a repercussão geral visa à celeridade através da redução das demandas similares que congestionam o Poder Judiciário e a uniformização do resultado dos julgamentos, a fim de evitar decisões divergentes em casos idênticos (efeito multiplicador).

Para o ilustre jurista José Guilherme Berman, a repercussão geral é um mecanismo de filtragem que torna o recurso extraordinário realmente excepcional, pois pode fazer com que ele deixe de ser visto como um direito do jurisdicionado, atribuindo-se maior valor às causas que venham a ter o mérito decidido pelo STF⁵.

Sabe-se que o Brasil adota o modelo híbrido de controle de constitucionalidade, podendo ser realizado através do controle concentrado (também conhecido como abstrato) ou difuso.

Sucintamente, o controle concentrado é aquele exercido exclusivamente pelo STF, que analisará abstratamente determinada questão, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e da administração pública, após cumpridas certas formalidades.

O controle difuso, por sua vez, pode ser exercido por todos os juízes à luz do caso concreto, inclusive pelo próprio STF. Para tanto, contudo, será necessária a

⁴MEDINA, Dameres. A repercussão geral no Supremo Tribunal Federal. São Paulo: Saraiva, 2016.

⁵BERMAN, José Guilherme. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Origens e Perspectivas. Editora Juruá, 2009. 107 p.

interposição de um recurso extraordinário, cabível nas hipóteses elencadas abaixo, desde que cumprido o requisito de repercussão geral, veja-se os termos do artigo 102, III, a, b, c e d, §3º, da Constituição Federal:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.*
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.*

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros

Vislumbra-se, pois que a repercussão geral é uma condição de admissibilidade de um recurso extraordinário, sendo certo que seu conceito pode ser encontrado no artigo 1.035, §1º e §3º, do Código de Processo Civil:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.

Reconhecida a repercussão geral, o mérito será apreciado, decidindo-se se determinada norma é ou não inconstitucional pela via difusa. A decisão de mérito terá efeito vinculante e valerá para todos os recursos em matéria idêntica.

2.2 ESTATÍSTICAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

De acordo com dados disponíveis no sítio eletrônico do STF⁶, esta Corte já reconheceu a repercussão geral de 668 casos. Dentre estes, 209⁷ casos envolvem questões tributárias, representando, aproximadamente, 31% da totalidade, conforme quadro sinóptico a seguir:

REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA	
Ramo do Direito	Qntd.
DIREITO TRIBUTÁRIO	209
DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO	223
DIREITO CIVIL	23
DIREITO DO CONSUMIDOR	12
DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO	80
DIREITO PREVIDENCIÁRIO	25
DIREITO PROCESSUAL PENAL MILITAR	01
DIREITO PROCESSUAL PENAL	29
DIREITO ELEITORAL	08
DIREITO PENAL	26
DIREITO ELEITORAL E PROCESSO ELEITORAL	09
DIREITO DO TRABALHO	20
DIREITO INTERNACIONAL	02
REGISTROS PÚBLICOS	01
TOTAL	668

Fonte: A autora (2018).

O embasamento constitucional (Limitações do Poder de Tributar e Competência Tributária, por exemplo) explica em partes a classificação do Direito Tributário como segundo ramo do direito em afetações no Supremo, perdendo apenas para o amplo “Direito Administrativo e outras matérias de Direito Público”.

[...] em matéria tributária a interpretação de normas sobre tributação nem sempre é de fácil compreensão podendo comportar diversas interpretações, todas elas válidas pela doutrina, que em tema sobre direito pode ocorrer variadas exegeses, necessitando do pronunciamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal, intérprete

⁶ Planilha intitulada “Temas com repercussão geral reconhecida”, disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=listas_rg – acessado em 30 de abril de 2018.

⁷105 temas estão pendentes de julgamento de mérito.

*máximo da Constituição. Isto faz com que ocorram recursos repetitivos que necessitam de solução pela Suprema Corte, para maior celeridade do Poder Judiciário.*⁸

Deve-se, ainda, levar em consideração que a maior parte das discussões tributárias envolve a redução ou afastamento de determinada exigência, impactando diretamente o financeiro do contribuinte e do próprio Estado. Impossível quantificar o valor envolvido em todas as demandas tributárias pendentes de julgamento pelo Supremo, mas não há dúvidas que envolvem valores vultosos.

Mesmo diante tamanha relevância, a Suprema Corte não consegue analisar e julgar todos os temas substanciais em matéria tributária em um prazo razoável, principalmente nos últimos anos, uma vez que este Tribunal tem sido sobrecarregado com diversas demandas políticas.

A título exemplificativo, o processo que deu origem ao Recurso Extraordinário nº 574.709/PR, pormenorizado no Capítulo 5 deste estudo, foi distribuído em 01/12/2006. Após os trâmites legais, foi protocolizado o Recurso Extraordinário no STF em 13/12/2007, sendo a repercussão geral reconhecida em 25/04/2008.

Em 09/03/2017, quase 09 anos após o reconhecimento da repercussão geral, foi iniciado o julgamento do caso, que, até a finalização do presente estudo, não teve qualquer pronunciamento quanto à modulação de efeitos da decisão.

Considerando que a discussão travada foi iniciada após a edição das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é possível afirmar que os contribuintes conviveram (e ainda convivem) com uma insegurança jurídica por aproximadamente 15 anos, não havendo ainda posicionamento final quanto ao marco temporal da aplicação da decisão.

Em casos de declaração de inconstitucionalidade, após o trânsito em julgado da decisão, deve-se, ainda, considerar o tempo para suspensão da execução da lei (se aplicável) por meio de resolução a ser editada pelo Senado Federal. Paralelamente, no âmbito tributário, o tema deve ser incluído pela

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Luciano Amaro. Editora Saraiva: 2013. 69 p.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos do artigo 19, inciso IV, da Lei nº 10.522/2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

IV – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil,⁹

É evidente o prejuízo causado aos contribuintes em decorrência da morosidade do Poder Judiciário e de outros órgãos da Administração Pública. Além de os custos envolvidos, a demora na prestação jurisdicional pode significar a perda de importantes contratos com outros países, ausência de novos investidores, impactos negativos na contabilidade das empresas em razão da constituição de provisões, a reserva de caixa para eventual improcedência da ação, entre outros.

Dessa maneira, em que pese a interpretação constitucional realizada pelo STF vise a celeridade na resolução de casos idênticos, a lentidão para a análise e julgamento de recursos afetados pela repercussão geral impacta diretamente o gerenciamento de resultados das sociedades, que convivem com insegurança jurídica durante anos.

⁹ O artigo 543-B do antigo Código de Processo Civil corresponde ao artigo 1035 do novo Código de Processo Civil.

3. ASPECTOS CONTÁBEIS

Algumas discussões judiciais podem ter impactos contábeis, principalmente se houver necessidade de constituir uma provisão. Contudo, para entender esta obrigatoriedade, imperioso fazer uma digressão sobre as normas que regem a contabilidade brasileira.

3.1 NOÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE E A LEI DAS S.A.

Pouco se falava no Brasil sobre os princípios contábeis, de modo que apenas a Circular nº 179 do Banco Central do Brasil tratava sobre o tema. Em 15 de dezembro de 1976 foi publicada a Lei nº 6.404, usualmente conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, a qual positivou alguns princípios contábeis e representou grande avanço para a contabilidade brasileira.

No referido diploma legal consta que a escrituração contábil de uma sociedade deve observar os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, *ipsis litteris*:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Os princípios de contabilidade geralmente aceitos podem ser entendidos como normas adequadas para demonstrar o patrimônio de uma empresa e seus resultados, podendo variar no tempo e no espaço¹⁰.

De acordo com o Decreto-Lei nº 9.295/46, cabe ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a fiscalização do exercício da profissão de contabilista (artigo 2º) e a regulamentação acerca dos princípios contábeis (artigo 6º, “f”).

Neste contexto, considerando a necessidade de convergência internacional das normas contábeis, a centralização na emissão de normas dessa natureza e a representação e processo democrático na produção dessas

¹⁰ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas, volume: 3. 6 ed. Ver. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2014. 873 p.

informações, o CFC criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução nº 1.055/2005.

Trata-se de um comitê formado por entidades notórias (CFC, ABRASCA, BOVESPA, FIPECADI, IBRACON, por exemplo) que visa, principalmente, a preparação e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade.

Art. 3º da Resolução n. 1.055 - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Após a elaboração dos Pronunciamentos Técnicos, cabe ao Conselho Federal de Contabilidade editar uma resolução aprovando o documento e tornando-o cogente, o que poderá ser realizado por outros órgãos também (CMV, SUSEP, entre outros).

Atualmente, o CPC já elaborou cerca de 50 pronunciamentos técnicos, os quais são obrigatórios, devendo ser observados pelos profissionais de contabilidade na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa. Em outras palavras, os pronunciamentos técnicos editados pelo CPC e aprovados pelo CFC compõem “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, previsto no artigo 177 da Lei nº 6.404/76.

Importante esclarecer que, apesar de a Lei nº 6.404/76 ser aplicável às sociedades anônimas, analisando-se o Código Civil não restam dúvidas de que os princípios de contabilidade geralmente aceitos devem ser observados por toda e qualquer empresa constituída.

Consta no artigo 1.179 do Código Civil que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme, além de levantar o balanço patrimonial e o resultado econômico:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Em complemento, o artigo 1.188 do mesmo diploma legal estabelece que o balanço patrimonial deverá exprimir “as disposições das leis especiais”, sendo certo que a lei especial de que trata este artigo é a Lei nº 6.404/76. Logo, o balanço patrimonial de todas as empresas (não apenas às sociedades anônimas) deverá seguir o disposto na Lei das S.A., ou seja, a escrituração deverá observar os princípios contábeis geralmente aceitos.

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Como consequência, o resultado econômico também deverá refletir os ditames da Lei Nº 6.404/76, a fim de evitar inconsistências das informações, uma vez que não é possível elaborar uma Demonstração de Resultado separadamente do Balanço Patrimonial, neste sentido versa o artigo 1.189 do Código Civil.

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.

Além desta obrigatoriedade prevista na legislação, Modesto Carvalhosa entende que:

As demonstrações financeiras são elementos fundamentais para quantificar as obrigações das empresas, em especial as obrigações que dependem do lucro. (...)

É óbvia a necessidade de serem observados princípios contábeis geralmente aceitos, qualquer que seja a forma constitucional da empresa. Seja sociedade por ações. Seja sociedade por quotas, a empresa deverá elaborar demonstrações financeiras capazes de informar de forma correta, consonante as normas contábeis convencionalmente aceitas, ainda que tal convenção tenha sido codificada em Lei. Do contrário, o terceiro estaria induzido a erro.

3.2 DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC Nº 25

Neste contexto, em meados de 2009 foi aprovado o Pronunciamento Técnico CPC nº 25, o qual versa sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, estabelecendo os critérios de reconhecimento e bases de mensuração dos mesmos.

As discussões judiciais geralmente são avaliadas de acordo com a probabilidade de perda, podendo ser classificadas como remota, possível ou provável.

Os casos classificados como remotos de perda não são registrados contabilmente, nem mesmo divulgados, uma vez que a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso é muita pequena ou até mesmo insignificante.

Uma discussão judicial classificada como possível de perda também não é registrada contabilmente, mas deve ser divulgado (descrição, estimativa do efeito financeiro, indicação das incertezas, etc.), o que geralmente ocorre por meio das notas explicativas.

Trata-se, pois, de um passivo contingente, no qual não há segurança se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou, ainda que exista essa obrigação, sua estimativa não é confiável.

O passivo contingente caracteriza-se por uma saída de recursos possível, mas não provável (mais provável que não do que sim). A entidade não reconhece um passivo contingente, sendo necessária apenas a sua divulgação em notas explicativas¹¹.

Já nos casos em que as chances de perda sejam prováveis (mais provável que vai existir a obrigação do que não), as empresas devem reconhecer provisões passivas contábeis para demonstrar que eventual desembolso pode ocorrer no futuro. Embora não seja possível fixar uma data para pagamento ou mesmo determinar o valor correto, no exigível devem ser contabilizadas todas as

¹¹ IUDÍCIBUS, Sergio de. Manual de contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2010. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos.

obrigações, encargos e riscos (conhecidos e calculáveis). Neste contexto, o CPC 25 estabelece que:

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer.

As provisões passivas contábeis podem ser entendidas como passivos incertos em relação ao prazo para liquidação ou ao valor do efetivo desembolso a ser realizado no futuro. Trata-se, pois, de uma estimativa, sendo sua existência confirmada pela ocorrência ou não de evento futuro, o qual não depende totalmente da empresa.

O principal objetivo de uma provisão contábil é a transparência na demonstração dos resultados, de modo a disponibilizar aos usuários (internos e externos) a real situação da empresa, sem distorções.

No Manual de Contabilidade Societária, usualmente conhecido como FIPECAFI, consta que *“uma provisão somente deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, às seguintes condições: (a) a entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado; (b) é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e (c) pode ser feita estimativa confiável do montante da obrigação”*.¹²

Como na maioria das vezes as discussões judiciais afetam mais de um exercício, os valores registrados devem ser devidamente corrigidos, veja:

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

(...)

60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

¹²IUDÍCIBUS, Sergio de. Obra citada, p. 335.

Importante comentar que as provisões devem ser avaliadas periodicamente, sendo possível sua reversão quando “*não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação*”, nos termos do CPC 25.

Aplicando este conceito às discussões judiciais, entende-se que a reversão de uma provisão pode ser realizada após decisão favorável à entidade em caráter definitivo, ou seja, irrecorrível. Pode-se, ainda, reverter uma provisão caso ocorra alteração substancial da jurisprudência que implique em modificação do prognóstico do caso (de provável para possível, por exemplo).

Além de provisões e passivo contingente, o CPC 25 também trata do ativo contingente, sendo expresso ao determinar que um ativo contingente não deve ser reconhecido contabilmente por uma entidade.

Trata-se, pois, de uma possibilidade de entrada de benefício econômico. Exatamente por ser uma possibilidade, não deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis, tendo em vista que pode ser que nunca se realize. No já mencionado Manual de Contabilidade Societária consta que:

Os ativos contingentes surgem da possibilidade de entrada de benefícios econômicos para entidades de eventos não esperados ou não planejados. Esses ativos não são reconhecidos nas demonstrações contábeis até que a realização de ganho seja praticamente certa, o que deixa de caracterizá-lo como contingentes.¹³

De acordo com o item 34 do CPC 25, um ativo contingente pode ser divulgado quando for provável a entrada de benefícios econômicos. Contudo, o termo “provável” para fins de reconhecimento de um ativo deve ser interpretado à luz do princípio contábil da prudência, também conhecido como princípio do conservadorismo.

Com base no referido princípio, deve-se adotar para o ativo o menor valor, sempre que se apresentam alternativas igualmente válidas para fins de sua mensuração. *Mutatis mutandis*, se há qualquer dúvida quanto ao recebimento do ativo, entende-se que o mais prudente seria não reconhecer contabilmente para evitar distorções eventualmente.

¹³IUDÍCIBUS, Sergio de. Ob. cit., p. 337.

O termo “provável” para fins de reconhecimento de um ativo contingente é mais rigoroso, se comparado com o termo “provável” para fins de reconhecimento de um passivo. Assim, um ativo contingente pode ser reconhecido (faculdade), já uma provisão contábil deve ser reconhecida (obrigação).

Importante destacar que a CMV analisou o tema por meio do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2006 e entendeu que:

(...) o reconhecimento de um ganho/ativo deve estar condicionado a uma decisão final no processo (trânsito em julgado ou decisão equivalente) que beneficie diretamente a empresa, ou seja, quando for "praticamente certa" uma entrada futura de caixa.¹⁴

Verifica-se, assim, que um passivo contingente não é registrado contabilmente, havendo referência apenas em notas explicativas.

No mesmo sentido, os ativos contingentes também não são registrados na contabilidade, tendo em vista que, por se basearem em uma possibilidade, não é prudente fazer qualquer registro contábil.

As provisões, contudo, são registradas a débito em conta de resultado (despesa com provisão) e a crédito em conta vinculada ao passivo, afetando diretamente o resultado do período ao reduzir os lucros auferidos por uma empresa.

Ademais, as provisões são indedutíveis para fins de determinação do lucro real, exceto remuneração de férias e décimo terceiro salário. Dessa maneira, as provisões vinculadas a discussões judiciais devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, onerando as empresas.

¹⁴Ofício Circular/CVM/SNC/SEP n. 01, publicado em 22 de fevereiro de 2006. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0106.html>. Acesso em 27 de junho de 2018.

4. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1 DEFINIÇÃO E POSSÍVEIS EFEITOS

Nos termos apresentados no Capítulo 02 deste estudo, o Brasil adota o modelo híbrido de controle de inconstitucionalidade, aplicando, portanto, o controle concentrado e o controle difuso.

O controle concentrado é aquele exercido exclusivamente pelo Supremo Tribunal Federal, que analisará abstratamente determinada questão, sendo sua decisão observada por todos os órgãos do Judiciário e da administração pública, após observadas certas formalidades. É o caso, por exemplo, de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

O controle difuso, por sua vez, pode ser exercido por todos os juízes à luz do caso concreto. Neste tipo de controle de inconstitucionalidade estão incluídas as repercussões gerais, que consistem na análise de um recurso extraordinário, sendo sua decisão aplicável aos demais casos que versam sobre a mesma matéria.

Como regra, os efeitos temporais de uma declaração de inconstitucionalidade são *ex tunc*, ou seja, os efeitos retroagem. Em outras palavras, em sendo uma lei declarada inconstitucional, a mesma é considerada nula desde sua origem, baseando-se na teoria da nulidade.

Os adeptos à mencionada teoria, baseada no direito norte-americano, defendem que o reconhecimento de inconstitucionalidade tem caráter declaratório, não sendo possível admitir qualquer efeito decorrente da lei inconstitucional, já que nula desde sua concepção.

Nesta linha, o autor clássico Alfredo Buzaid dispõe que:

Lei inconstitucional é, portanto, lei inválida, lei absolutamente nula. A sentença que decreta a inconstitucionalidade é predominantemente declaratória, não predominantemente constitutiva. A nulidade fere a ab initio. Embora executória até pronunciamento definitivo do poder

judiciário, a sentença retroage os seus efeitos até o berço da lei, valendo, pois, ex tunc¹⁵

Ocorre que, em alguns casos, para garantir os direitos constitucionalmente tutelados, a preservação dos efeitos de uma lei inconstitucional pode ser o caminho mais adequado. Por esta razão, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.868/1999 (especificamente, o artigo 27), o Supremo Tribunal Federal passou a dispor da possibilidade de modular temporalmente os efeitos da decisão que tenha apreciado e declarado como inconstitucional.

É evidente que uma lei inconstitucional é contrária à Magna Carta desde sua concepção. Contudo, em situações excepcionais, a Suprema Corte poderá permitir que a lei inconstitucional vigore por determinado período, a fim de evitar consequências mais gravosas.

Em outras palavras, passou-se a relativizar a teoria da nulidade ou, nos exatos termos legais “restringir os efeitos daquela declaração” de inconstitucionalidade, veja:

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 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.

Nas palavras de Luís Roberto Barroso, o dispositivo transcrito acima permite que o STF:

“(...) a) restrinja os efeitos da decisão, excluindo de seu alcance, por exemplo, categoria de pessoas que sofreriam ônus ponderado como excessivo ou insuportável, ou ainda impedindo a retroação sobre determinado tipo de situação; b) não atribua efeito retroativo a sua decisão, fazendo-a incidir apenas a partir de seu trânsito em julgado; e c) até mesmo fixe algum momento específico como marco inicial para a produção dos efeitos da decisão, no passado ou mesmo no futuro, dando à norma uma sobrevida¹⁶

¹⁵ BUZAID, Alfredo. Da ação de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1958.

¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência, 7ª edição. Saraiva, 11/2015.

Apesar de o dispositivo transcrito anteriormente ser aplicável a decisões proferidas no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo tem entendido pela modulação dos efeitos inclusive nos casos de controle difuso (sempre com cautela e parcimônia), respaldando-se nos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, conforme trecho abaixo:

Embora a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, tenha autorizado o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade com efeitos limitados, é lícito indagar sobre a admissibilidade do uso dessa técnica de decisão no âmbito do controle difuso.

(...)

No que interessa para a discussão da questão em apreço, ressalte-se que o modelo difuso não se mostra incompatível com a doutrina da limitação dos efeitos. Sem dúvida, afigura-se relevante no sistema misto brasileiro o significado da decisão limitadora tomada pelo Supremo Tribunal Federal no controle abstrato de normas sobre os julgados proferidos pelos demais juízes e tribunais no sistema difuso.¹⁷

Demonstrado que as decisões proferidas pelo STF podem ser moduladas, independentemente do tipo de controle de constitucionalidade adotado (abarcando, portanto, as repercussões gerais), passa-se a analisar os requisitos previstos no artigo 27 da Lei nº 9.868/2009 para a realização da modulação dos efeitos da decisão, quais sejam: maioria de dois terços dos membros do STF e razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

O primeiro requisito (maioria de dois terços dos membros da Corte) explica-se pelo caráter de exceção à regra da modulação dos efeitos. Exatamente por fugir à regra, faz-se necessário um quórum especial para deliberação sobre o tema, visando garantir uma restrição ainda maior à modulação dos efeitos da decisão.

O segundo requisito, por sua vez, versa sobre segurança jurídica ou excepcional interesse social. Quanto à segurança jurídica, entende-se que a mesma deve ser analisada com base na estabilidade da ordem jurídica. É o caso, por

¹⁷ Pet 2859 MC, Relator: Min. Gilmar Mendes, publicado em DJ 16/4/2004. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=353872>>. Acesso em 07 de maio de 2018.

exemplo, da jurisprudência estar assentada em sentido contrário ao decidido pela Suprema Corte.

Em relação ao termo “excepcional interesse social” não há na doutrina uniformização sobre a definição e aplicação do mesmo. Para alguns juristas, como Cândido Rangel Dinamarco, o mencionado termo pode ser entendido como “*interesse público geral*”¹⁸. Outra corrente doutrinária defende que o termo visa proteger o interesse da sociedade, não o interesse do Estado.

Preenchidos os requisitos legais e decidindo-se pela modulação dos efeitos da decisão do Supremo, deve-se analisar o aspecto temporal da referida modulação. Nos termos do artigo 27 da Lei nº 9.868/2009, o STF poderá “*restringir os 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*”.

Para o atual ministro Alexandre de Moraes, há duas exceções:

Em relação aos limites temporais da declaração de inconstitucionalidade, tem-se a seguinte situação:

- **Regra:** *efeitos ex tunc, ou seja, retroativos;*
- **Primeira exceção:** *efeitos ex nunc, ou seja, não retroativos, a partir do trânsito em julgado da decisão em sede de ação direta de inconstitucionalidade, desde que fixados por 2/3 dos ministros do STF;*
- **Segunda exceção:** *efeitos a partir de qualquer momento escolhido pelo STF, desde que fixados por 2/3 de seus ministros. Essa hipótese de restrição temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade tem limites lógicos. Assim, se o STF entender pela aplicação dessa hipótese excepcional, deverá escolher como termo inicial da produção dos efeitos qualquer momento entre a edição da norma e a publicação oficial da decisão. Dessa forma, não poderá o STF estipular como termo inicial para produção dos efeitos da decisão, data posterior à publicação da decisão no Diário Oficial, uma vez que a norma inconstitucional não mais pertence ao ordenamento jurídico, não podendo permanecer produzindo efeitos.*¹⁹

Depreende-se, pois, que o ministro Alexandre de Moraes adota o posicionamento de que os efeitos de uma decisão que declarou determinada lei

¹⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres. v. III. Barueri: Minha Editora, 2005. 108 p.

¹⁹ MORAES, Alexandre de. Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais; garantia suprema da constituição. São Paulo: Altas, 2000, 279 p.

como inconstitucional podem (i) retroagir a origem (*ex tunc*); (ii) ser aplicáveis a partir do trânsito em julgado da decisão (*ex nunc*) ou (iii) ter um termo inicial estabelecido pelo Tribunal, desde que observada à data limite da publicação da decisão, não admitindo a fixação dos efeitos a um momento futuro (após o julgamento da decisão).

Sobre a possibilidade de determinar um termo inicial futuro aos efeitos da decisão do Supremo que declare a inconstitucionalidade de determinada norma, o Ministro Gilmar Mendes diverge de seu colega, asseverando que:

Outra hipótese (...) expressamente prevista no art. 27 diz respeito à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir de um dado momento no futuro (declaração de inconstitucionalidade com efeito pro futuro). Nesse caso, a lei reconhecida como inconstitucional, tendo em vista fortes razões de segurança jurídica ou de interesse social, continuará a ser aplicada dentro do prazo fixado pelo Tribunal. A eliminação da lei declarada inconstitucional do ordenamento submete-se a um termo pré-fixado. Considerando que o legislador não fixou o limite temporal para a aplicação excepcional da lei inconstitucional, caberá ao próprio Tribunal essa definição.²⁰

Apesar de existir argumentos jurídicos para afastar a aplicabilidade dos efeitos futuros de decisão que declarou determinada lei inconstitucional (conforme posicionamento de Alexandre de Moraes), o Supremo Tribunal Federal segue o entendimento de Gilmar Mendes.

Para que não restem dúvidas quanto à possibilidade de declaração de inconstitucionalidade cujos efeitos da decisão repercutam apenas após determinado período pré-fixado pela Suprema Corte, vale trazer à baila trecho do texto “Controle de Constitucionalidade – modulação de efeitos²¹”, disponível no sítio eletrônico da Suprema Corte:

No que diz respeito ao aspecto temporal, o artigo 27 da lei de n. 9.868/99 prevê que o Supremo Tribunal Federal terá a opção de declarar a inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade ex nunc). Poderá, ainda, declarar a inconstitucionalidade, com a suspensão

²⁰MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. 9ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014. 1307 p.

²¹http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/sobreStfCooperacaoInternacional/anexo/Respostas_Venice_Forum/4Port.pdf - acessado em 21 de março de 2017.

dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração de inconstitucionalidade com efeito pro futuro). Nessa hipótese, por motivo de segurança jurídica ou de interesse social, a lei continuará sendo aplicada por um determinado prazo, a ser determinado pelo próprio Tribunal.

Dessa forma, vislumbra-se que há 03 (três) possíveis efeitos para uma decisão do STF que declare determinada norma como inconstitucional:

i. *Ex tunc*: Os efeitos retroagem à origem, tornando nulo todo e qualquer reflexo gerado por essa lei inconstitucional (regra geral);

ii. *Ex nunc*: Os efeitos não retroagem, de modo que a decisão do Supremo será aplicável apenas a partir do trânsito em julgado da decisão; ou

iii. Efeito *pro futuro*: A decisão será suspensa por um período a ser declarado pela Corte, de modo que apenas surtirá efeitos no futuro, sendo a lei (ainda que inconstitucional) aplicada por um prazo.

Em matéria tributária, contudo, o efeito *ex nunc* pode vir a afrontar o princípio da segurança jurídica por impedir a restituição de valores pagos indevidamente, devendo ser aplicado apenas se efetivamente demonstrado o colapso que essa restituição poderia causar na economia do país:

Desse modo, apenas em situações excepcionalíssimas, em que a retroatividade certamente fosse capaz de levar o sistema jurídico tributário à ruína é que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária seria admissível. Não bastaria, pois, o mero argumento de que os efeitos ex tunc trariam prejuízos econômico-financeiros ao Estado, sendo necessária a demonstração de um impacto absolutamente insustentável para os cofres públicos.²²

Na mesma toada, entende-se que aplicação dos efeitos *pro futuro*, restaria por criar uma obrigação tributária não fundamentada em uma lei, e sim em uma decisão judicial, violando claramente o princípio da legalidade, separação de poderes, dentre outros.

22 VASQUES, Ana Carolina Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade – Especificidades em matéria tributária. Revista da PGFN nº 05/2013, disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>, acessado em 21 de junho de 2018.

Por esta razão, eventual modulação dos efeitos da decisão do STF em matéria tributária deve ser absolutamente fundamentada em argumentos hábeis a comprovar impactos efetivos na segurança jurídica ou no excepcional interesse social.

5. ESTUDO DE CASO: JULGAMENTO DO RE Nº 574.706/PR

5.1 RESUMO DO JULGAMENTO

Em sessão realizada no dia 09 de março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, com efeitos de repercussão geral, em que se discutiu a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A Ministra Carmen Lúcia, relatora do caso, proferiu seu voto favoravelmente aos contribuintes no sentido de que o faturamento, tal qual descrito no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, consiste na percepção de valores que efetivamente integram o patrimônio do contribuinte, fazendo uma clara distinção entre faturamento e ingresso.

Para a relatora, *"O contribuinte não inclui como faturamento aquilo que deverá passar à fazenda pública, tratando-se de ingresso"*. Em outras palavras, o ICMS pertence a terceiros (Fazenda Estadual), não podendo ser incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS por não compor o patrimônio do contribuinte.

No mesmo sentido da relatora, votaram a ministra Rosa Weber e os ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, reiterando o entendimento de que o ICMS não pode ser entendido como receita ou faturamento.

Inaugurando a divergência, o Ministro Edson Fachin defendeu que o faturamento engloba a totalidade dos valores aferidos pelo contribuinte, inclusive o ICMS, não sendo possível a exclusão deste da base de cálculo das referidas contribuições sociais, afirmando ainda que:

(...) embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva.

Os Ministros Roberto Barroso e Dias Toffoli seguiram a divergência, negando provimento ao recurso extraordinário do contribuinte.

A sessão foi suspensa antes do término do julgamento, de modo que os Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello tiveram que adiar seus votos para a próxima sessão.

No dia 15 de março de 2017 foi retomado o julgamento, sendo iniciado com a exposição do ministro Gilmar Mendes, que, acompanhando a divergência, proferiu seu voto desfavoravelmente aos contribuintes.

Para o ministro, o ICMS deveria ser mantido na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS a fim de evitar perdas para o financiamento da seguridade social, baseando-se em argumentos muito mais econômicos do que jurídicos efetivamente.

Na seqüência, o ministro Celso de Mello, último a votar, entendeu que a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS é inconstitucional, uma vez que o ICMS não pode ser entendido como receita ou faturamento já que, por ser repassado aos Estados ou Distrito Federal, não integra definitivamente o patrimônio das empresas, acompanhando o entendimento da nobre relatora.

Em seu voto, destacou que o *“ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte”*.

Complementou afirmando que *“(...) a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de dois (dois) elementos essenciais: (a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e (b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo”*.

Dessa forma, por maioria de votos (06 votos a favor contra 04 votos divergentes), o Plenário do Supremo Tribunal Federal reputou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, restando o RE nº 574.706/PR assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. *Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.*

2. *A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.*

3. *Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.*

4. *Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*

Apesar de o cenário ser favorável aos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal não se manifestou a respeito dos efeitos de sua decisão. A União chegou a solicitar em sua sustentação oral que os efeitos da decisão fossem efetivamente aplicados apenas a partir do exercício fiscal de 2018 (efeito *pro futuro*), mas por não constar nos autos pedido formal sobre a modulação dos efeitos, o mesmo não foi apreciado pela Suprema Corte no momento do julgamento do mérito.

Posteriormente, a União opôs Embargos de Declaração requerendo a modulação dos efeitos da decisão, baseando-se em diversos argumentos, podendo-se destacar os seguintes:

- i. Rompimento de entendimento histórico dos tribunais e potencial de contágio sobre outras exações;
- ii. Equilíbrio orçamentário financeiro do Estado (restituição de aproximadamente R\$ 250 milhões até 2015);
- iii. Inviabilidade de realizar reforma tributária com efeitos retroativos; e

- iv. Dificuldade operacional para a aplicação retroativa.

Os embargos de declaração opostos pela União estão pendentes de análise, não havendo, até o término do presente estudo, qualquer posicionamento da Suprema Corte a respeito do tema.

5.2 DAS CONSEQUÊNCIAS DE EVENTUAL MODULAÇÃO DOS EFEITOS PARA A DECISÃO EM VOGA

Pelo o que já se viu neste estudo (Capítulo 04), os efeitos temporais de uma declaração de inconstitucionalidade são geralmente *ex tunc*, ou seja, os efeitos retroagem, de modo que, em sendo uma lei declarada inconstitucional, a mesma seria nula desde sua origem.

Há, contudo, outros dois tipos de efeitos também já descritos anteriormente, quais sejam: *ex nunc* (efeitos futuros, pós julgamento ou pós trânsito em julgado) e *pro futuro* (efeitos futuros fixados por uma data estabelecida pela Suprema Corte).

Aplicando esses efeitos hipoteticamente ao julgamento do RE Nº 574.706/PR, os seguintes cenários seriam possíveis:

- i. *Ex tunc*: Todos os contribuintes que ingressaram com ação judicial antes do término do julgamento poderão restituir os valores pagos indevidamente no passado (com acréscimos legais) e estarão desobrigados à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS futuramente;

- ii. *Ex nunc*: Todos os contribuintes, independente de ação judicial, estarão desobrigados à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS futuramente. Os valores pagos indevidamente no passado não poderão ser restituídos (mesmo por aqueles que ingressaram com ação judicial) já que os efeitos da decisão do Supremo, nesta situação hipotética, seriam aplicados apenas a partir do trânsito em julgado da decisão; e

- iii. *Efeito pro futuro*: É exatamente este efeito argüido pela União em sua sustentação oral. Caso a modulação ocorra nesses termos, a lei, ainda que

inconstitucional, vigorará por um período determinado pela Corte, de modo que os contribuintes estarão desobrigados à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS apenas após o decurso deste período. Os valores pagos indevidamente no passado também não poderão ser restituídos nesse caso.

Até o momento, repisa-se, a modulação dos efeitos da decisão proferida nos autos do RE nº 574.709/PR não foi analisada. Contudo, há bons indícios de que a modulação não irá ocorrer *in casu*, como o recente posicionamento adotado pela 1ª Turma da Suprema Corte, a qual aplicou o entendimento firmado no julgamento do RE nº 574.709/PR, afirmando o Ministro Marco Aurélio que os Embargos de Declaração opostos pela União seriam apenas protelatórios:

Ao reiterar argumentos veiculados em declaratórios interpostos em face do pronunciamento do Pleno, pretende a agravante rediscutir a matéria mediante inovação.

O entendimento adotado sob o ângulo da repercussão geral deve ser observado a partir da publicação do acórdão – artigo 1.040 do Código de Processo Civil.

É impróprio aguardar o exame de declaratórios formalizados contra o acórdão paradigma, os quais, via de regra, direcionam-se a afastar omissão, contradição ou obscuridade, vícios não presumidos, tendo em vista ser a modulação de efeitos o objetivo maior dos embargos de declaração.

Este recurso ganha contornos protelatórios²³

5.3 DAS AÇÕES JUDICIAIS QUE DISCUTEM O TEMA

Até o julgamento do STF, os contribuintes não estavam muito esperançosos em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição social ao PIS e da COFINS, tendo em vista que as decisões proferidas por instâncias inferiores eram, na maioria, desfavoráveis aos contribuintes²⁴. Por esta razão (jurisprudência desfavorável), os processos judiciais que versavam sobre o tema geralmente eram classificados como “provável de perda”.

²³Segundo Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 30.582/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJE: 29.05.2018.

²⁴ Havia, inclusive, as Súmula 68 e 94 do STJ, as quais eram claras ao determinar a inclusão do ICM na base de cálculo do PIS e do FINSOCIAL (antiga COFINS).

Nos termos já apresentados no Capítulo 3 (item 3.2), os casos classificados como “provável de perda” que representem uma provável saída de recursos devem ser registrados contabilmente como provisões.

Posto isto, passa-se a analisar as seguintes situações que provavelmente foram vivenciadas por contribuintes que ingressaram com ação judicial para questionar o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:

i. Decisão desfavorável: O contribuinte continua recolhendo as contribuições sociais com a base de cálculo majorada (incluindo o ICMS). Não há passivo envolvido e, conseqüentemente, não há provisão.

ii. Decisão condicionada à realização de depósito judicial: O contribuinte recolhe as contribuições com a base de cálculo ajustada (sem o ICMS) e a diferença (com ICMS) é depositada em juízo. Se o caso for classificado como “provável de perda”, o valor depositado também será contabilmente reconhecido como provisão, ante as chances de perda desse ativo (depósito judicial).

iii. Decisão favorável não definitiva: O contribuinte passa a recolher as contribuições sociais sem incluir o ICMS na base de cálculo. Contudo, a decisão obtida não é definitiva, podendo ser revertida a qualquer momento. Nesse cenário, considerando o prognóstico de “provável de perda”, faz-se necessário realizar uma provisão no valor da diferença não recolhida.

Com a afetação do RE nº 574.906/PR, os processos judiciais passaram a ser sobrestados, ou seja, tiveram o andamento interrompido até pronunciamento definitivo pela Suprema Corte, em consonância com o artigo 1.035, §5º, do Código de Processo Civil:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

(...)

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

Após a publicação do acórdão, em que pese a União tenha oposto Embargos de Declaração, as instâncias inferiores deveriam ter retomado os processos sobrestados (condiciona-se à publicação do acórdão, não ao trânsito em julgado do mesmo), aplicando a tese firmada na Suprema Corte, nos termos do artigo 1.040, inciso III, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

(...)

III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

Como não houve pronunciamento a respeito da modulação dos efeitos da decisão, alguns tribunais ainda não retomaram a análise dos casos sobrestados por receio de modulação. Contudo, o Superior Tribunal de Justiça retomou o julgamento dos processos que tratam do tema por entender não ser necessário aguardar o trânsito em julgado do RE nº 574.906/PR:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido.²⁵

De todo modo, ainda que os processos até então sobrestados sejam retomados, a União não poderá deixar de recorrer, uma vez que seus representantes exercem uma atividade administrativa vinculada. Em outras palavras,

²⁵ AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 282.685 – CE. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJE: 17.04.2018.

não pode um Procurador da Fazenda Nacional, por mera liberalidade, abster-se de apresentar os recursos cabíveis, ainda que o tema já tenha sido objeto de análise pelo STF, o que será possível apenas e tão somente após inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer (artigo 19, IV, da Lei nº 10.522/2002).

Dessa forma, embora provavelmente existam casos esporádicos que transitaram em julgado, a maior parte dos processos judiciais que discute o tema ainda está em trâmite.

Neste cenário favorável, algumas empresas passaram a questionar a real necessidade de manter suas provisões contábeis, considerando o reconhecimento de inconstitucionalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

5.4 DO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO POR EMPRESAS ANTE A DECISÃO DO STF

Notórias empresas passaram a realizar ajustes contábeis em decorrência da decisão do STF, antes mesmo de seus processos serem efetivamente afetados pela decisão. A fim de demonstrar a tendência mercadológica, passa-se a analisar o caso da Natura Cosméticos e da Alpargatas.

5.4.1 NATURA COSMÉTICOS S.A.

A Natura (CNPJ: 71.673.990/0001-77) é uma sociedade que atua na comercialização de cosméticos e produtos de perfumaria, sendo um dos destaques no setor de venda direta (porta a porta).

Em abril de 2007, a Natura impetrou o Mandado de Segurança nº 0007334-55.2007.4.03.6100, visando o reconhecimento do direito de recolher a contribuição ao PIS e COFINS sem inclusão do ICMS.

A liminar foi deferida, autorizando a exclusão nos próximos vencimentos. Contudo, em sentença, foi denegada a segurança, o que ensejou a interposição do recurso de apelação.

Ato contínuo, foi negado provimento à apelação. Sem alternativas, a empresa protocolizou Recurso Especial e Recurso Extraordinário. O primeiro foi julgado prejudicado, em decorrência das Súmulas 68 e 94 do STJ. Posteriormente, já em novembro/2016, o processo ora analisado foi sobrestado por conta do RE nº 574.706/PR.

Pendente de julgamento definitivo, a empresa vinha se aproveitando da autorização judicial obtida em sede de liminar e não incluía o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em 15 de março de 2017, foi finalizado o julgamento pelo STF acerca da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Posteriormente, em 07/03/2018 foi disponibilizado um acórdão de retratação, dando provimento à Apelação interposta pela empresa, nos termos indicados a seguir:

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, nos termos dos artigos 543-B, § 3º, do CPC/1973 e 1.040, inciso II, do CPC, retratar-se do acórdão de fls. 174/177 e, em consequência, dar provimento à apelação do contribuinte, para julgar procedente o pedido e conceder a ordem para declarar o direito da recorrente proceder à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições debatidas, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Em que pese o acórdão de retratação tenha sido disponibilizado em março/2018, desde março/2017 já havia uma decisão definitiva sobre o mérito. Por esta razão, a empresa realizou ajustes contábeis (reversão da obrigação tributária) logo após o julgamento pelo STF, impactando as demonstrações financeiras relativas ao 1º trimestre de 2017. Na Nota Explicativa 17 das Informações Contábeis Intermediárias da Natura Cosméticos S.A. (1º trimestre/2017) consta que:

*(a) A Sociedade e sua controlada, Indústria e Comércio de Cosméticos Natura Ltda., discutem judicialmente a não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. Desde 2007, tem autorização judicial para efetuar o pagamento das contribuições excluindo o valor do ICMS. Os saldos registrados em 31 de dezembro de 2016 referiam-se aos valores não pagos de PIS e COFINS, cuja exigibilidade estava integralmente suspensa, acrescidos de atualização pela taxa SELIC. Em 31 de março de 2017, a **Sociedade, baseada na conclusão do julgamento pelo***

*Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sistemática de repercussão geral, do Recurso Extraordinário que decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, reverteu a obrigação tributária constituída. A decisão da Sociedade está amparada pelo posicionamento dos seus assessores legais de que **risco de perda neste processo é remota**. Como reflexo da reversão Sociedade reconheceu em “Outras receitas e despesas” o montante de R\$197.229 (Consolidado), referente ao valor principal da discussão e no “Resultado financeiro” o resultado da atualização monetária do período, no montante de R\$104.424 (Consolidado). Parte do saldo, no montante atualizado de R\$ 41.283 encontra-se depositado judicialmente. A Sociedade aguarda o posicionamento das instâncias inferiores para o levantamento dos depósitos judiciais. (destaques da Autora)*

Vislumbra-se, portanto, que a Natura não aguardou o seu processo ser efetivamente afetado pela decisão do STF. Como já havia uma decisão de mérito, seu caso que era classificado como provável de perda (já que havia provisão da obrigação tributária) passou a ser classificado como remoto de perda, dispensando a constituição de provisão e autorizando a reversão da provisão realizada anteriormente. No caso da Natura, como já tinha realizado a exclusão do ICMS da base de cálculo, não há que se falar em reconhecimento de ativo. O depósito judicial realizado será levantado, havendo apenas uma reclassificação desse ativo.

5.4.2. ALPARGATAS S.A.

A Alpargatas (CNPJ: 61.079.117/0001-05) é uma sociedade que atua na preparação e fiação de fibras de algodão.

Em março de 2007, a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2007.61.00.004531-3, visando o reconhecimento do direito de excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS²⁶.

A liminar foi indeferida e, posteriormente, o pleito foi julgado improcedente. Inconformada, a empresa interpôs recurso de Apelação, a qual foi desprovida em maio de 2012, ensejando a interposição de recursos excepcionais.

Em dezembro de 2014, o processo foi sobrestado por conta do RE nº 574.706/PR, sendo sua análise retomada em novembro de 2017 (após julgamento do STF sobre o tema).

²⁶ Há outra ação relacionada à COFINS. Não localizada pela autora.

Nesta oportunidade (novembro de 2017), foi dado parcial provimento à apelação, autorizando-se a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e a compensação dos valores indevidamente pagos, conforme trecho a seguir:

Diante do exposto, com fundamento no artigo 932, do Código de Processo Civil, dou parcial provimento à apelação da impetrante para reconhecer o seu direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente pagos, observada a prescrição quinquenal e o disposto no art. 170-A do CTN, nos termos da fundamentação.

Em face desta decisão, a União interpôs Agravo Interno, ao qual não foi dado provimento. Até o momento, contudo, não houve o trânsito em julgado.

Neste cenário, na Nota Explicativa 23 das Demonstrações Financeiras de 2017, a empresa informou que realizou a reversão das provisões constituídas, uma vez que os processos, baseando-se da decisão favorável do STF:

23. Tributos com exigibilidade suspensa

(...)

A Companhia questiona judicialmente, desde 1993, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, e no período de maio de 1993 a fevereiro de 1996 foram efetuados depósitos judiciais, cuja provisão todavia não foi revertida pelo fato da devolução dos mesmos não ter sido materializada.

A partir de junho de 2008 até dezembro de 2014, a Companhia valeu-se do efeito suspensivo obtido em Medida Cautelar no STF para continuar excluindo o ICMS da base de cálculo da COFINS, entretanto, sem mais a necessidade de efetuar depósitos judiciais. Apesar disso, tais valores foram registrados como passivo com exigibilidade suspensa.

*Em 15 de março de 2017 o STF julgou, na sistemática da repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 574.706, pacificando o assunto de forma favorável aos contribuintes, fixando a seguinte tese: “o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS”. Tal julgamento foi devidamente formalizado pelas Atas de julgamento publicadas em 17 de março de 2017 e 20 de março de 2017, **razão pela qual a Companhia realizou o estorno da provisão dos valores que se encontravam com exigibilidade suspensa sem depósitos judiciais, de acordo com a avaliação de seus assessores legais.**(Destaques da Autora)*

Ademais, a Alpargatas incluiu na Nota Explicativa 22 um tópico específico para “Ativo Contingente”, indicando o quanto a empresa estima receber em decorrência desse entendimento favorável aos contribuintes:

Ativos contingentes

A Companhia pleiteia judicialmente a restituição de valores de PIS e COFINS recolhidos com a inclusão do ICMS nas suas bases de cálculo, sendo que a expectativa de ganho deste pleito é provável de acordo com a avaliação de seus assessores legais.

Tal restituição refere-se ao período de março 1996 a maio de 2008 e janeiro de 2015 em diante para a COFINS e março 2002 em diante para o PIS. Estima-se que os valores envolvidos giram em torno de R\$ 300.000, sendo que a Companhia não reconhece em seus ativos o ativo contingente listado acima, conforme o pronunciamento CPC 25 - Provisões, passivos contingentes e ativos.

Vislumbra-se, assim, que mesmo antes da prestação jurisdicional nos próprios processos judiciais, as empresas citadas anteriormente decidiram fazer ajustes contábeis, realizando a reversão das provisões até então constituídas. As discussões tributárias geralmente envolvem valores significativos, de modo que, alterando-se a jurisprudência ou havendo posicionamento definitivo pelo STF, a primeira coisa que as empresas pretendem é reverter a provisão e melhorar o resultado.

Em que pese existam argumentos para defender que o ajuste contábil ocorra apenas após o trânsito em julgado no processo judicial em que a empresa figure como parte, não há qualquer determinação nas normas contábeis a respeito disso.

Nos termos apresentados, a provisão é um passivo de prazo ou valor incerto, o qual deve ser registrado contabilmente, pois existe uma provável saída de recursos, baseada no prognóstico indicado pelos assessores jurídicos muitas vezes baseado na jurisprudência. Como houve uma manifestação definitiva de mérito pela Suprema Corte em sentido contrário à jurisprudência, não há motivos para não manter as provisões, tendo em vista que a probabilidade de saída de recursos já não é mais a mesma.

Neste sentido, interessante trazer à baila trecho do Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 que trata do tema:

MUDANÇAS NAS PROVISÕES

*44. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. **Se já não for mais provável que uma saída de recursos será requerida para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida em contrapartida da linha do balanço e/ou do resultado contra a qual ela foi originalmente constituída e/ou realizada.**(Destaques da Autora)*

Há uma diferença em relação às duas empresas, qual seja: ativos contingentes. A Natura Cosméticos decidiu não indicar essa informação em suas notas explicativas, seja por um posicionamento mais conservador ou ausência de estimativa dos valores envolvidos.

Já a Alpargatas informou por meio de nota explicativa o valor estimado do ativo contingente, ressaltando que não realizou qualquer registro contábil em relação ao valor.

6. CONCLUSÕES

Com base em todo o exposto, depreende-se que, visando a celeridade e uniformização das decisões, foi criado o instituto da Repercussão Geral, meio de controle de constitucionalidade difuso exercido pelo Supremo Tribunal Federal que consiste na análise do mérito de um caso, sendo a decisão válida a todos os demais recursos que versem sobre a mesma matéria (eficácia *erga omnes*).

Apesar de a intenção precípua deste instituto ser a celeridade, diversos casos relevantes em matéria tributária demoram anos para serem afetados, analisados e julgados, gerando relevantes impactos contábeis para as empresas.

Desde o advento da Lei n. 6.404/76, as empresas brasileiras passaram a adotar os princípios de contabilidade geralmente aceitos, entendidos como normas adequadas para demonstrar o patrimônio de uma empresa e seus resultados. Atualmente, como o Brasil decidiu adotar as normas contábeis internacionais, os pronunciamentos técnicos elaborados pelo CPC e aprovados pelo CFC passaram a ser a principal fonte dos mencionados princípios, sendo sua observação obrigatória.

Neste contexto, as empresas que possuem discussões judiciais devem observar os ditames do Pronunciamento Técnico CPC 25, que trata das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, de acordo com a classificação (prognóstico) atribuída a cada caso.

As provisões são registros contábeis (crédito no passivo e débito no resultado) que visam alertar aos investidores ou demais interessados que há grande probabilidade de saída de recursos. Ocorrem quando o processo é classificado como “provável de perda²⁷”. Em situações como esta, com a morosidade do Poder Judiciário, tem-se que uma discussão tributária poderá afetar diversos exercícios, prejudicando o resultado financeiro dos contribuintes durante vários anos, além de gerar vasta insegurança jurídica.

Por outro lado, eventuais ativos envolvidos em discussões judiciais não poderão ser registrados contabilmente. É o caso dos ativos contingentes, que

²⁷Discussões classificadas como possíveis de perda devem ser indicadas nas notas explicativas (não devem ser registradas) e as classificadas como remotas de perda não precisam ser indicadas nas notas explicativas, nem registradas contabilmente.

somente poderão ser indicados nas notas explicativas (não registrados na contabilidade) desde que exista uma estimativa do valor envolvido.

Dessa forma, se determinado tema foi afetado pela Repercussão Geral, os Contribuintes que discutem judicialmente a matéria deverão aguardar o pronunciamento da Suprema Corte. Até então, se a jurisprudência não for favorável, indicando uma provável perda, haverá necessidade de constituição de provisão se o Contribuinte não estiver recolhendo o montante controverso do tributo ou estiver realizando depósitos judiciais, por exemplo.

Deve-se, ainda, avaliar a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão. Trata-se de uma manobra à teoria da nulidade, de modo que uma decisão que reconhece a inconstitucionalidade de determinada norma não tem efeitos retroativos (*ex tunc*), sendo-lhe atribuído outro marco temporal, podendo ter efeitos para frente/após o julgamento (*ex nunc*) ou mesmo outra data futura a ser determinada pela Suprema Corte (*pro futuro*).

Por ser uma exceção à regra, a modulação somente poderá ocorrer em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, que devem ser amplamente demonstrados. Em matéria tributária, entretanto, a modulação dos efeitos da decisão do STF não é comum ante a evidente violação à segurança jurídica sob o aspecto do contribuinte, princípio da legalidade, entre outros.

Para ilustrar esta situação, foi analisado o julgamento do RE n. 574.706/PR, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, sem, contudo, ter se pronunciado a respeito da modulação dos efeitos da decisão, arguida pela União em sede de Embargos de Declaração.

No referido caso, portanto, houve decisão acerca do mérito pela Corte em março de 2017, em sentido contrário às súmulas editadas pelo STJ (determinando a inclusão do ICM nas bases de cálculo do PIS e da COFINS) e do posicionamento consolidado na jurisprudência (desfavorável aos contribuintes), base dos prognósticos adotados e, conseqüentemente, das provisões realizadas.

Com base no histórico de modulações dos efeitos de decisões em matéria tributária, acredita-se que as chances de modulação para o caso RE n. 574.706/PR são pequenas. Assim, poderiam os contribuintes excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais para os períodos vincendos.

Na situação exposta acima, tendo em vista que não houve o trânsito em julgado do caso e que o tema não foi incluído na lista de dispensa prevista no artigo 19, inciso IV, da Lei n. 10.522, os órgãos fiscais não poderão deixar de autuar ou recorrer, dada a natureza de atividade administrativa vinculada de suas funções.

Em relação ao passado, caso o contribuinte tenha provisões registradas contabilmente, entende-se correta sua reversão após o julgamento do STF, tendo em vista que não há mais a provável saída de recursos. Deve-se considerar também que o mérito não poderá ser revisto e que são raros (ou inexistentes) os casos de modulação de decisões proferidas pelo STF em matéria tributária.

Dessa maneira, não será necessário aguardar a afetação do processo judicial em que o contribuinte configure como parte, podendo valer-se do julgamento do STF em sede de repercussão geral (eficácia *erga omnes*). É este o procedimento contábil que notórias empresas têm adotado (Natura e Alpargatas, por exemplo).

Em relação aos valores que serão eventualmente restituídos, não se vislumbra prudente ou contabilmente correto realizar qualquer registro contábil relativo a esses valores, tendo em vista que os requisitos para reconhecimento de um ativo são muito mais criteriosos que os requisitos para constituição de uma provisão. Neste contexto, os valores que serão restituídos poderão ser reconhecidos contabilmente apenas após o trânsito em julgado da ação do próprio contribuinte.

Eventualmente, caso a empresa tenha estimativa dos valores envolvidos, poderá, via nota explicativa, divulgar o ativo contingente, assim como feito pela Alpargata.

REFERÊNCIAS

OBRAS CITADAS

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**, 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 11/2015.

BERMAN, José Guilherme. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Origens e Perspectivas**. Curitiba: Editora Juruá, 2009. 107 p.

BUZAID, Alfredo. **Da ação de declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1958.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**, volume: 3. 6 ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2014. 873 p.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Mutações jurisprudenciais e as expectativas dos jurisdicionados. A garantia constitucional de acesso à justiça e a irrelevância da inexistência de instrumentos processuais específicos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. v. III. Barueri: Minha Editora, 2005. 108 p.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Arioaldo dos Santos.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Luciano Amaro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. 69 p.

MEDINA, Damares. **A repercussão geral no Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. 1307 p.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais; garantia suprema da constituição**. São Paulo: Atlas, 2000, 279 p.

VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade – Especificidades em matéria tributária**. Revista da PGFN nº 05/2013, disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>, acessado em 21 de junho de 2018.

OBRAS COMPLEMENTARES

ABBOUD, Georges. **Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade no Direito Tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo Estado.** n, volume 51/2012, página 73 – 85.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 14. edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE. Fabio Martins de. **O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e a modulação temporal dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária,** Tese (Doutorado) -Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito Constitucional.** 14ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária in Grandes questões atuais do direito tributário.** Volume 12, São Paulo: Dialética, 2008

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDICIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade.** 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado.** 13ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

MOJICA, Rodrigo Chinini. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e seus Mecanismos de Revisão,** São Paulo: Verbatim, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário.** Porto Alegre: Esmafe, 2009.

PAOLETTI, Mauro Rinaldo. **Critérios para formação de provisões para riscos tributários, cíveis e trabalhistas.** Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2009.

PINTO, Cláudia Maria Borges Costa. **O “excepcional interesse social” e o direito à repetição de indébito tributário.** Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

RIBEIRO, Antônio de Cístolo. **Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil.** Dissertação (pós-graduação em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **Entre o Direito Tributário e a Contabilidade: análise dos efeitos contábeis do questionamento judicial do tributo**. Revista Tributária das Américas, volume 6/2012, página 145.

NORMASCITADAS E/OU CONSULTADAS

BRASIL. **Constituição Federal**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 22 de junho de 2018.

BRASIL. **Código de Processo Civil**, de 16 de março de 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 06 de junho de 2018.

BRASIL. **Código Civil**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/l10406.htm. Acesso em 26 de junho de 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 04 de março de 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10522.htm> Acesso em 21 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm> Acesso em 04 de março de 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em 04 de março de 2018.

BRASIL. **Resolução CFC n. 1.055**, de 07 de outubro de 2005. Disponível em http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=Res_1055.doc>. Acesso em 04 de março de 2018.

BRASIL. **CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Pronunciamento Técnico CPC 25**. Disponível em http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf> Acesso em 28 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Acórdão publicado em 31 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet 2859 MC**, Relator: Min. Gilmar Mendes, publicado em DJ 16/4/2004. Disponível em

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=353872>>.
Acesso em 07 de maio de 2018.

BRASIL. **Ofício Circular/CVM/SNC/SEP n. 01**, publicado em 22 de fevereiro de 2006. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0106.html>. Acesso em 27 de junho de 2018.

BRASIL. **Deliberação CVM N. 489**, publicada em 03 de outubro de 2006. Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=140>>.
Acesso em 27 de junho de 2018.

OUTRAS

Demonstração Financeira da Alpargatas S.A. de 31 de dezembro de 2017.
Disponível em: <https://ri.alpargatas.com.br/arquivos/informacoes_financeiras/Arquivos_CVM/2017/demonstracao_financeira_2017.pdf>. Acesso em 27 de junho de 2018.

Informações Trimestrais da Natura Cosméticos S.A. do 1 trimestre de 2017.
Disponível em: <<http://natu.infoinvest.com.br/ptb/6019/64442.pdf>>. Acesso em 23 de junho de 2018.