AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.506.607 - RS (2019/0143050-5)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	FRIGORIFICO TOMELIN LTDA
ADVOGADO	:	GUSTAVO PACHER E OUTRO(S) - SC019040

DECISÃO

Trata-se de Agravo em Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que inadmitiu o Recurso Especial manejado em face de acórdão assim ementado:

> "TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. DO PIS E DA COFINS. TEMA 69 DO STF. LEIS 9.718/1998 E 12.973/2014.
> 1. Nos termos do enunciado do Tema 69 - STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.
> 2. A tese jurídica advinda do julgamento do RE 574.706 aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014 (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade n. 5051557-64.2015.404.0000)" (fl. 199e).

Opostos Embargos Declaratórios, restaram eles, assim, rejeitados:

> "TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TEMA 69/STF.
> 1. Os embargos de declaração não se prestam à rediscussão do julgado, devendo o inconformismo quanto à interpretação dos fatos e ao direito aplicável ao caso ser suscitado na via recursal adequada.
> 2. Embargos de declaração improvidos porque inocorrentes quaisquer das hipóteses do art. 1.022, do CPC" (fl. 228e).

Sustenta a parte agravante, nas razões do Recurso Especial, interposto pela alínea **a** do permissivo constitucional, violação aos arts. 1.022, II, e parágrafo único, II, c/c 489, § 1º, V, ambos do CPC/2015, 13, § 1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, 1º da Lei 10.637/2002, 1º da Lei 10.833/2002, 2º da Lei 9.715/98 e 2º da Lei Complementar 70/91, alegando que:

> "**III. DO MÉRITO. Violação ao artigo 1.022, inciso II, e parágrafo único, inciso II, c/c o artigo 489, § 1º, inciso V, do Código de Processo Civil**

9. O v. acórdão embargado deu provimento à apelação do contribuinte para aplicar a tese fixada no tema 69 da repercussão geral julgada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574706.

10. Entretanto, a eg. Turma regional não só aplicou a tese do tema 69 da repercussão geral, como também definiu que se deve excluir da base de cálculo do PIS/COFINS 'o ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias'.

11. Contudo, a despeito das importantes questões essenciais e necessárias para o julgamento da causa, devidamente deduzidas pela Fazenda Nacional nos embargos de declaração, a eg. Corte Regional houve por bem rejeitá-los, recusando-se a analisar a omissão suscitada.

12. Eis aqui o vício de fundamentação a que incide o v. acórdão recorrido, pois, ao fundamentar que a questão relativa à natureza do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS referia-se ao 'mérito da controvérsia do próprio acórdão paradigma', competia-lhe indicar os fundamentos determinantes que justificariam a exclusão do ICMS destacado da nota fiscal da base de cálculo do PIS/COFINS, o que efetivamente não o fez.

13. Com efeito, ao deixar de indicar os fundamentos do acórdão paradigma que se referia ao capítulo específico do ICMS destacado da nota fiscal, o v. aresto recorrido incorreu em clara e manifestação violação ao artigo 1.022, inciso II, e parágrafo único, inciso II, c/c o artigo 489, §1º, inciso V, do Código de Processo Civil, que assim dispõe, *in verbis*:

(...)

14. Consoante se afigura manifesto, o v. aresto recorrido passou ao largo das questões jurídicas indicadas como omitidas pela Fazenda Nacional, tendo se limitado a afirmar que o ponto impugnado dizia respeito ao 'mérito da controvérsia do acórdão paradigma', quando, na verdade, deveria demonstrar que os fundamentos do respectivo voto-condutor encontravam-se em consonância com o acórdão paradigma do RE 574706, pelo que resta configurada a omissão que justifica a interposição do presente recurso especial, por ofensa aos dispositivos legais supratranscritos.

15. Cumpre destacar que as questões tidas por omitidas não se tratam de mero inconformismo em face de decisão contrária aos interesses da Fazenda Nacional, mas, pelo contrário, constituem fundamentos imprescindíveis à correta e integral resolução da controvérsia judicial, cuja análise certamente infirmaria os fundamentos deduzidos pelo v. acórdão recorrido, pois visavam sanar omissão concernente à natureza

do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, a qual, frise-se, não consta expressamente da tese firmada no tema 69 da repercussão geral julgada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706, tanto assim o é que foram opostos embargos de declaração no próprio acórdão paradigma.

16. Evidenciada, portanto, a existência de omissão não sanada pelo eg. Tribunal *a quo*, em particular quanto ausência de fundamentação no ponto específico que trata da exclusão do ICMS destacado da nota fiscal, uma vez que não se indicou os fundamentos determinantes do acórdão paradigma (RE 574706) que justificariam tal conclusão, é de se reconhecer a violação direta ao artigo 1.022, inciso II, e parágrafo único, inciso II, c/c o artigo 489, § 1º, inciso V, do Código de Processo Civil.

17. Assim, pugnamos pelo provimento do recurso especial, por violação ao artigo 1.022, II, e parágrafo único, inciso II, c/c art. 489, § 1º, inciso V, do Código de Processo Civil de 2015, determinando-se o retorno dos autos ao Tribunal de origem para rejulgamento dos embargos declaratórios a fim analisar os pontos suscitados pela Fazenda Nacional, ou então que se reconheça a existência de omissão no v. acórdão recorrido para considerar prequestionados os dispositivos legais apontados como violados, na forma do art. 1.025 do CPC/2015.

IV. DO MÉRITO. Da violação aos arts. 11 e 489, II, do CPC e aos arts. 10, 141, 490 e 192 do CPC

18. A decisão recorrida deixou de observar artigos cogentes de Lei Federal, especialmente do Código de Processo Civil, fato que trouxe prejuízos para União e que, nos termos da lei, acarreta a nulidade da decisão proferida.

19. O artigo 11 e o artigo 489, II do CPC estabelecem:

(...)

20. Em que pese a União ter apresentado embargos de declaração para que a decisão judicial fosse integrada, com a exposição dos fundamentos jurídicos que levaram à conclusão expostas no julgado, especialmente no que tange ao critério de cálculo a ser utilizado, não houve manifestação fundamentada do E. Tribunal Regional Federal.

21. Percebe-se que a definição de qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS se dá em uma única e singela frase: deve ser excluído o ICMS destacado nas notas ficais, ou então, não incluir o ICMS destacado na base de cálculo do PIS e da COFINS.

22. Não existe qualquer digressão teórica ou mesmo fundamentação legal que embase a afirmação posta no acórdão recorrida, em clara

violação aos dispositivos do Código de Processo Civil acima transcritos.

23. Por outro lado, a decisão recorrida violou princípios importantes, positivados no Código de Processo Civil, nos artigos 10, 141, 490 e 492:

(...)

24. Ao longo da tramitação processual a questão relativa ao critério de cálculo a ser utilizado não foi debatida nos autos. Não houve discussão sobre qual o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS. Os argumentos jurídicos, tanto da parte autora quanto ré, limitaram-se a defesa da tese em si, ou seja, se os valores do ICMS poderiam ser incluídos no valor total das receitas auferidas no mês, contudo, em momento algum houve discussão sobre a apuração do ICMS.

25. Dessa forma, o acórdão recorrido, que consignou que deve ser excluído o ICMS destacado nas notas fiscais, violou normas processuais importantes, que garantem o devido processo legal, e o direito à defesa.

26. Por todo o exposto, a decisão recorrida deve ser anulada por ausência de fundamentação. Superada a alegação de ausência de fundamentação, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, excluindo-se das razões de decidir as determinações atinentes à qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, tendo em vista que tal controvérsia não faz parte dos limites da lide e não foi discutida nos autos.

V. DO MÉRITO. Da violação aos arts. 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996, ao art. 1º da Lei 10.637, 2002, ao art. 1º da 10.833, de 2002, ao art. 2º da Lei 9.715, de 1998, e ao art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991

27. De início, cumpre destacar que a situação ideal seria o próprio STF definir com a máxima clareza o critério de cálculo do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

28. No entanto, adotada a decisão atinente ao Tema 69 da repercussão geral ('O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins') em 15 de março de 2017, o respectivo acórdão só veio a ser publicado em 02 de outubro subsequente, mais de 6 meses após a conclusão do julgamento.

29. Embora a União tenha solicitado a modulação dos efeitos da decisão da tribuna, na própria sessão de julgamento, tal pedido foi negado sob o argumento de que deveria ser formulado em sede de embargos de declaração.

30. Considerando o explosivo efeito multiplicador da decisão do RE n. 574.706, antes mesmo da publicação do acórdão, a União pediu a suspensão nacional dos processos em trâmite nas instâncias inferiores. Até hoje não houve decisão a respeito de tal pedido.

31. Publicado o acórdão, a União opôs os cabíveis embargos de declaração, formalizando, então o pedido de modulação dos efeitos, bem como requerendo alguns esclarecimentos quanto a omissões e contradição detectadas. Até o presente momento, tais embargos não foram apreciados.

32. Na sequência, quando os Tribunais Regionais Federais começaram a negar seguimento aos recursos extraordinários, dessa vez por meio de reclamação, tentou a União novamente chamar a atenção da Suprema Corte para os inúmeros processos que transitariam em julgado antes do julgamento dos embargos de declaração. Tal reclamação teve seu seguimento negado.

33. Ora, diante da existência de decisões já transitadas em julgado, bem como da necessidade de prosseguir com a cobrança de débitos inscritos em Dívida Ativa da União a título de PIS e de COFINS, tornou-se premente à Administração Tributária definir um critério para os cálculos da parcela a excluir dessas contribuições a título de ICMS.

34. Assim, a partir de uma interpretação dos termos do próprio acórdão do STF no RE n. 574.706, pelo menos até que sobrevenha nova decisão em sentido diverso, foi que a COSIT, órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decidiu publicar a Solução de Consulta Interna n. 13, de 18-10- 2018, em que se definiu, em síntese, que o ICMS a ser excluído é o chamado 'ICMS a recolher', também chamado 'ICMS escritural' - e, não, o ICMS destacado nas notas fiscais.

35. No entanto, a despeito das nebulosas dúvidas que ainda pairam sobre a conclusão do julgamento do RE 574706 (tema 69 da repercussão geral), o v. acórdão recorrido reconheceu em favor do contribuinte 'o direito de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias do seu estabelecimento', o que, ao nosso entender viola os arts. 13, §1º, I, 19 e 20, caput, da Lei Complementar nº 87, de 1996, o art. 1º da Lei 10.637, 2002, o art. 1º da 10.833, de 2002, art. 2º da Lei 9.715, de 1998, e art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, *in litteris*:

(...)

36. Da exegese dos dispositivos legais supratranscritos, pode-se concluir que o ICMS que se deve excluir da base de cálculo do PIS e COFINS corresponde à parcela do ICMS a ser pago, isto é, à parcela

do ICMS a recolher para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal, também chamado ICMS escritural, razão porque ao definir como critério para exclusão o ICMS destacado das notas fiscais, o v. acórdão regional violou os dispositivos legais supratranscritos. Vejamos:

V.A – TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL

i) O QUE (NÃO) FOI DECIDIDO?

37. 'O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS'. Esse foi o entendimento adotado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, que fixou o Tema 69 de Repercussão Geral, e esse foi o entendimento adotado no v. acórdão recorrido, razão pela qual a Fazenda Nacional não se insurge contra a tese neste momento processual.

38. A discussão aqui é outra, uma vez que o acórdão paradigma não enfrentou expressamente todas as questões decorrentes da tese fixada. Não houve, por exemplo, definição a respeito da exclusão do ICMS-Substituição Tributária das operações realizadas pelos substituídos; não houve definição da exclusão de outros tributos da base de cálculo do PIS e da COFINS; e – mais importante para o caso em apreço – não houve definição a respeito de qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, se o ICMS destacado na nota fiscal ou se o ICMS a recolher (E tais temas não seria de ordem constitucional, o que autoriza a interposição do presente recurso especial).

39. Nesse sentido, cita-se decisão monocrática do ministro Marco Aurélio Mello:

(...)

40. A decisão é emblemática não apenas por seu conteúdo, mas também por sua autoria. O ministro Marco Aurélio – que acompanhou o voto da relatora do RE n° 574.706/PR – foi o relator do RE nº 240.785/MG, primeiro precedente do STF que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Em nenhuma das ocasiões, portanto, o STF se posicionou sobre a questão.

41. O ideal, reconheça-se, era que a questão tivesse sido decidida expressamente já no julgamento da repercussão geral. Disso não discorda a Fazenda Nacional, que inclusive retomou a discussão nos embargos de declaração opostos contra o acórdão do RE nº 574.706/PR, ainda pendentes de julgamento. Mas este é o quadro que se apresenta no momento: uma tese fixada em sede de repercussão geral que não define expressamente que parcela do ICMS deve ser

excluída da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

ii) O QUE PODE SER EXTRAÍDO DO ACÓRDÃO PARADIGMA DO STF

42. Afirmamos no tópico precedente que a Suprema Corte não tomou posição expressa a respeito de qual parcela do ICMS deve ser excluída da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS – se o ICMS destacado na nota ou se o ICMS a recolher, resultante do encontro de contas entre débitos e créditos do imposto. Isso, porém, não significa que não seja possível extrair uma conclusão a partir das premissas firmadas no acórdão.

43. O principal fundamento do voto vencedor é o de não constituir o ICMS receita do contribuinte, porque se trata de valor que será repassado ao Estado. A relatora, ministra Cármen Lúcia, cita parecer de Roque Antônio Carrazza, no qual o tributarista faz paralelo entre o conceito de receita pública, tal como concebido por Aliomar Baleeiro, e o conceito de receita ou faturamento, para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Para Baleeiro, as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas entradas ou ingressos financeiros. A receita pública é a espécie do gênero entrada que se distingue por integrar-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas. Daí por que, analogamente, o ingresso no caixa do estabelecimento do montante destinado ao recolhimento de ICMS não poderia ser considerado receita.

44. Ora, se o ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS porque o contribuinte é um mero intermediário que recebe a quantia do consumidor, repassando-a ao Estado, é muito evidente que o montante a excluir é o montante efetivamente devido ao Estado, e não o valor destacado na nota fiscal. A propósito, lembra-se que o art. 13, §1º, I, da Lei Complementar n° 87, de 1996, diz que o valor destacado na nota fiscal constitui 'mera indicação para fins de controle', o que evidencia a violação que incorreu o v. acórdão recorrido.

45. Não bastasse ser essa conclusão decorrência da premissa firmada no julgamento, há diversas passagens no acórdão que a confirmam, razão pela qual pedimos vênia para transcrevê-las.

46. Começando pela ementa do acórdão:

(...)

47. Dois pontos apontam na direção da exclusão do ICMS a recolher. No item 1 – que contextualiza a discussão e deve servir de norte para o que vem a seguir –, a ementa fala em apuração mensal do ICMS e em ICMS a recolher. E no item 3, ficou dito que não se inclui todo o

ICMS na definição de faturamento. 'Todo' tem nessa frase o sentido de 'inteiro'. Isso, porém, não significa que pelo menos parte do ICMS não integra o conceito – ao menos a parte destacada na nota fiscal que não é repassada ao Estado. O que quis dizer a ministra Cármen Lúcia foi que não se inclui o ICMS todo (todo ele, ele todo) na base de cálculo das contribuições. Do ponto de vista lógico-formal, se dizemos que o inteiro de X não está contido em Y, isso não significa que parte de X não está contida em Y. A propósito, se considerados o item 1 da ementa e o argumento de que o ICMS não constitui receita porque é repassado ao Estado, o único conteúdo semântico admissível para o trecho é o de que o ICMS a recolher (parte do todo, do ICMS destacado na nota fiscal) é que não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

48. Prosseguindo, colacionam-se alguns trechos do voto da ministra Cármen Lúcia que corroboram a tese fazendária:

(...)

50. O paralelo com a substituição tributária também depõe a favor da tese fazendária. Nesse caso a parcela destacada pelo substituto é devida e repassada integralmente ao Estado, diferentemente do que acontece no regime ordinário do ICMS.

(...)

54. Algumas expressões constituem um máximo divisor comum nos votos: 'ICMS a recolher', 'ingressos de caixa que não lhes [aos contribuintes] pertencem [...] porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal]', 'ICMS pago', 'o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública', 'valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro' etc.

55. Inegável, portanto, que, embora o STF não tenha decidido expressamente a respeito, o ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é o ICMS a recolher, resultado mensal do encontro de contas entre créditos e débitos do imposto.

56. E essa conclusão não decorre apenas do acórdão paradigma do STF. A exclusão do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo das contribuições gera duas situações teratológicas, que foram totalmente desconsideradas pelo v. aresto ora vergastado, como demonstraremos a seguir.

V.B) DA DECISÃO ADOTADA PELO V. ACÓRDÃO RECORRIDO. OU EXCLUINDO MAIS DO QUE FOI RECOLHIDO

57. A apuração do ICMS não é coisa das mais simples. Embora a

base de cálculo do tributo seja o valor da operação de circulação de mercadoria, o montante recolhido aos cofres estaduais, em cada operação, não é aquele resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ou seja, não é aquele constante do documento fiscal. O tributo é não cumulativo, isto é, o valor devido em cada operação pode ser compensado com o montante recolhido nas operações anteriores (art. 19 da Lei Complementar nº 87, de 1996).

(...)

59. Perceba que, ao longo da cadeia, o valor total destacado nas notas fiscais (R$774,00) constitui mais que o dobro do ICMS a recolher ao cofre estadual (R$324,00). E, pior, a situação se agrava à medida que a cadeia cresce. Caso o industrial do exemplo adquira insumos por, digamos, R$500,00, o vendedor terá destacado R$90,00. Mas o valor a ser recolhido aos cofres estaduais pela cadeia produtiva permanecerá rigorosamente o mesmo.

60. É um axioma da sistemática da não cumulatividade. Não importa se o valor das operações subsequentes foi inferior ao das antecedentes, não importa se houve lucro ou prejuízo, enfim, não importam as circunstâncias negociais, os valores destacados nas notas fiscais serão rigorosamente sempre superiores aos valores efetivamente recolhidos aos cofres estaduais.

61. Excluir, pois, o ICMS destacado na nota fiscal significa excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS mais do que é devido ao Estado a título de ICMS.

62. Outro problema ocorre no regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, no qual o contribuinte apura créditos sobre o valor da operação anterior. Nesse caso, considerando a repetição em toda a cadeia produtiva do ICMS destacado na nota, os contribuintes terão aproveitado crédito sobre valor que não integrou a base de cálculo das contribuições.

63. Suponha que um atacadista tenha adquirido uma mercadoria de um industrial por R$1.000,00, com destaque de ICMS de R$100,00. No regime não cumulativo, o contribuinte está sujeito, em regra, a uma alíquota de 9,25% (7,6% de COFINS e 1,65% de PIS). Se o industrial excluir todo o ICMS destacado na nota, ele terá recolhido R$83,25 a título de PIS/COFINS (R$900,00*0,0925), mas o atacadista terá apurado créditos de R$92,50. O atacadista, portanto, se beneficiará às custas da Fazenda Nacional.

64. A metodologia proposta pela Fazenda Nacional resolve o primeiro problema e mitiga o segundo. Senão vejamos.

V.C) MÉTODO BASE CONTRA BASE: A FORMA

CORRETA DE CALCULAR

65. A conclusão de que decorre o v. acórdão recorrido, além de excluir da base de cálculo das contribuições mais do que deve ser arrecadado a título de ICMS, padece de um problema conceitual. O ICMS, bem como a contribuição ao PIS e a COFINS, não é apurado operação a operação, como dá a entender quem defende a exclusão do ICMS destacado na nota. A apuração dos tributos é periódica. A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, seja no regime cumulativo, seja no regime não cumulativo, é mensal. E o mesmo ocorre com o ICMS.

66. É natural, portanto, que a exclusão seja feita pelo método base contra base. Ou seja, primeiro apura-se o valor do ICMS a recolher na competência, e em seguida subtrai-se o montante das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o que resultará na base de cálculo estabelecida na decisão liquidanda.

67. Para além da correção do método, que não resulta em restituição indevida, há vantagem na sua utilização. O cálculo é sobremaneira mais simples. As milhares de notas fiscais de saída são substituídas pelas Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIA-ICMS, o que reduz a probabilidade de erro e a burocracia do cálculo.

V.D) O CRITÉRIO DO RATEIO

68. A incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não é uniforme. A legislação estabelece tratamentos diferenciados por razões de ordem subjetiva e/ou objetiva. Determinada receita pode estar sujeita à alíquota específica ou à alíquota zero; pode estar sujeita à tributação monofásica ou à substituição tributária; e pode também estar desonerada por suspensão, isenção ou não incidência.

69. Assim, após a segregação das receitas – que já é obrigatória, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 2010 –, deverá ser aplicado ao montante de ICMS a recolher a razão percentual entre a receita submetida a cada um dos tratamentos tributários diferenciados e o total de receita auferida no mês. Não há outro meio de evitar a restituição a maior das contribuições.

70. Exemplificando, considere um contribuinte que tenha auferido receita bruta total de R$ 1.000.000,00 e apurado R$100.000,00 a título de ICMS a recolher numa determinada competência. Se parte da receita bruta total estiver sujeita à alíquota zero da contribuição para o PIS e da COFINS, digamos R$ 100.000,00 (10% da receita bruta total), o valor a ser excluído da base de cálculo das contribuições será de R$ 90.000,00 (produto do ICMS a recolher e da razão percentual entre a receita bruta tributada e a receita bruta total).

V.E) DA EFETIVA VIOLAÇÃO AOS DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS

71. Nesse contexto, ao reconhecer o direito de o contribuinte excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor corresponde ao ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias, o eg. Tribunal a quo não só desconsiderou as implicações nefastas em desacordo com o efetivamente restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 574.706 (tema 69 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal), como também incidiu em clara e objetiva ofensa aos arts. 13, §1º, I, 19 e 20, caput, da Lei Complementar nº 87, de 1996, ao art. 1º da Lei 10.637, 2002, ao art. 1º da 10.833, de 2002, ao art. 2º da Lei 9.715, de 1998, e ao art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

72. A propósito, cumpre repisar que, embora em diversas passagens o acórdão da Suprema Corte não seja totalmente claro e, por vezes, pareça até contraditório (daí os embargos de declaração que a ele foram opostos pela União), o que se pode depreender é que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições corresponde à parcela do ICMS a ser pago, isto é, à parcela do ICMS a recolher para a Fazenda Pública dos Estados ou do Distrito Federal, também chamado ICMS escritural.

73. Com efeito, não se pode olvidar que o ICMS sempre há de observar a regra da não cumulatividade.

74. E, para uma perfeita compreensão do significado dessa regra, vale atentar ainda para o que preceituam alguns dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

(...)

75. Na verdade, como bem assinalado na parte final do inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96, o destaque de ICMS nas notas fiscais não passa de 'mera indicação para fins de controle'.

76. A não ser, talvez, na primeira etapa de uma cadeia produtiva, o valor da nota não corresponde ao que o contribuinte irá recolher aos cofres do Estado ou do Distrito Federal. Ao revés, o valor a recolher a título de ICMS sempre é o resultado da subtração entre o somatório do ICMS constante das notas de saída do somatório do ICMS constante das notas de entrada.

77. Nesse diapasão, resta configurado que é até possível a pessoa jurídica contribuinte de ICMS faturar e destacar valores desse imposto, correspondentes ao preço de cada mercadoria ou serviço discriminados nos diversos documentos fiscais representativos de vendas no período e, ao término do mês, não ter valor algum de ICMS

a recolher, em razão de apurar saldo credor do imposto, a transportar para período futuro. Se a legislação objeto do julgamento em tela do Supremo Tribunal Federal se refere a contribuições sociais incidentes sobre a totalidade da receita do mês, segue-se que a parcela do ICMS a recolher do período é a que há de ser excluída da base de cálculo das contribuições, vez que, no entendimento firmado pela Suprema Corte, tais valores não devem ser considerados como receita da pessoa jurídica, por não se integrarem ao seu patrimônio.

78. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins na legislação vigente, tanto na sua configuração cumulativa, como na não cumulativa, têm sua apuração mensal, o fato gerador tem natureza periódica, mensal, compondo a base de cálculo o somatório das correspondentes operações geradoras de receita ou de crédito, ocorridas em cada mês.

79. A base de cálculo das referidas contribuições, na legislação vigente, corresponde ao total das receitas auferidas no mês (sistema base contra base) e não, no momento de concretude de cada operação de venda quando da emissão de nota fiscal (sistema tributo contra tributo). Tem-se assim para as contribuições sociais a definição e formação de uma base de cálculo única, periódica, mensal, conforme disposto na legislação de regência:

(...)

80. Sendo a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins determinada com base na receita mensal (na incidência não cumulativa), ou no faturamento mensal (na incidência cumulativa), não faria sentido buscar valores dedutíveis de operações concretas, a cada operação de venda quando da emissão de nota fiscal, conforme determinou o v. acórdão recorrido em contrariedade aos dispositivos legais supratranscritos. Assim, o que se há de excluir da base de cálculo mensal das referidas contribuições é também a parcela do ICMS a recolher, correspondente a cada período de apuração mensal.

81. Necessariamente e conforme a legislação do referido imposto, ao término de cada período de apuração mensal, os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais representativos das operações de vendas (débitos) terão de ser confrontados com os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais representativos das operações de compras (créditos), para daí então se ter a definição do valor do imposto efetivamente apurado e devido no período, valor este que, conforme se pode depreender da manifestação do Supremo Tribunal Federal, não sendo receita da pessoa jurídica, não deve compor a base de cálculo das contribuições.

82. Por fim, de se registrar que, se fosse o caso de reconhecer a

> exclusão do ICMS a partir do exame de cada nota fiscal emitida por cada um dos contribuintes brasileiros, tornar-se-ia ainda mais complexa toda a apuração decorrente do RE n. 574.706. Isso porque, ao invés de se examinar simplesmente a apuração mensal do ICMS a recolher, lançada na própria escrita fiscal de cada contribuinte, de forma resumida, ter-se-ia que aferir tanto a autenticidade de cada nota emitida, ao longo de vários anos, quanto examinar a situação fiscal dos produtos nela constantes, visto que, numa mesma nota fiscal, podem constar diversas mercadorias em situações distintas – brindes, mercadorias devolvidas, mercadorias isentas ou imunes, etc.
>
> 83. Assim, o critério do ICMS a recolher revela-se, não só o mais acertado juridicamente à luz da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, como, inclusive, o que melhor atende ao outro princípio tributário hodiernamente tão debatido, que é o da praticabilidade, pelo que se impõe reconhecer que o v. acórdão recorrido violou os preceitos legais ora apontados como malferidos, a ensejar, portanto, o provimento do presente recurso especial, reconhecendo-se que se deve excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o valor correspondente ao ICMS a recolher, e não o destacado das notas fiscais" (fls. 240/264e).

Requer, ao final, "a) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por violação ao artigo 1.022, inciso II, e parágrafo único, inciso II, c/c o artigo 489, §1º, inciso V, do Código de Processo Civil, devolvendo-se os autos ao eg. Tribunal de origem para novo julgamento dos embargos de declaração; então se reconheça a existência de omissão no v. acórdão recorrido para considerar prequestionados os dispositivos legais apontados como violados, na forma do art. 1.025 do CPC/2015; ou b) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por ofensa aos arts. 11 e 489, II do CPC, com a anulação da decisão recorrida por ausência de fundamentação. c) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por ofensa aos arts, 10, 141, 490 e 492, todos do CPC, para que seja suprimido do acórdão, a determinação atinente à qual o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, tendo em vista que tal controvérsia não faz parte dos limites da lide e não foi discutida nos autos. d) o conhecimento e o provimento do recurso especial, por ofensa os arts. 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996, o art. 1º da Lei 10.637, 2002, o art. 1º da 10.833, de 2002, art. 2º da Lei 9.715, de 1998, e art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, reconhecendo-se que o valor correspondente ao ICMS a recolher (ou ICMS a pagar ou ICMS a recolher) é que deve ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, de modo a afastar o critério do ICMS destacado da nota fiscal" (fls. 264/265e).

Contrarrazões apresentadas (fls. 288/300e), foi o Recurso inadmitido na

origem (fls. 320/322e), ensejando a interposição do presente Agravo (fls. 333/350e).

A irresignação não merece prosperar.

De início, em relação aos arts. 1.022, II, e parágrafo único, II, c/c 489, § 1º, V, ambos do CPC/2015, deve-se ressaltar que o acórdão recorrido não incorreu em qualquer vício, uma vez que o voto condutor do julgado apreciou, fundamentadamente, todas as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida pela parte recorrente.

Vale ressaltar, ainda, que não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, REsp 1.666.265/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/03/2018; STJ, REsp 1.667.456/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2017; REsp 1.696.273/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2017.

No mais, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pela parte ora agravada, em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Joinville/SC, objetivando seja reconhecida a ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como a compensação dos valores cobrados indevidamente.

O Juízo **a quo** concedeu a segurança (fls. 104/113e). Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso de Apelação.

Por sua vez, o Tribunal de origem negou provimento à Apelação e deu parcial provimento à remessa necessária, nos seguintes termos, no que interessa:

> "Considerando que a presente demanda foi ajuizada após 09-06-2005, o prazo prescricional aplicável é de cinco anos, nos termos do art. 3º da LC 118/05.
>
> **2.2. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS**
>
> Ao apreciar o Tema 69 da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento no sentido de que **'O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS'**.
>
> O acórdão do aludido paradigma restou assim ementado:
>
> (...)
>
> Por outro lado, pendia de análise pela Corte Especial desta Corte o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5051557-64.2015.404.0000, suscitado em face das alterações promovidas na legislação de regência do PIS/COFINS pela Lei n. 12.973/2014 (artigo 3º, *caput*, da Lei nº 9.718/1998, artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003).
>
> No julgamento da mencionada Arguição de Inconstitucionalidade,

realizado na sessão de 27-07-2018, prevaleceu o entendimento de que 'ainda que as supervenientes mudanças legislativas, ocorridas com a conversão da Medida Provisória nº 627/2013 na Lei nº 12.973/2014, dando nova redação aos dispositivos legais questionados nos presentes autos (artigo 3º, *caput*, da Lei nº 9.718/1998, artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 1º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003), não tenham integrado a pretensão recursal inicial, certo que tais mudanças foram levadas em conta em diversas passagens quando do julgamento da tese ocorrido em março de 2017, posterior, portanto, ao advento da lei nova'.

Portanto, em face do decidido pela Corte Especial e considerando o comando insculpido no art. 926 do CPC - segundo o qual os Tribunais devem uniformizar sua **jurisprudência** e mantê-la estável, íntegra e coerente -, o entendimento assentado pelo STF no Tema 69 deve ser aplicado inclusive ao período posterior às alterações promovidas pela Lei n.º 12.973/2014.

Assim, impõe-se autorizar à parte autora a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS **do ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias do seu estabelecimento**, a fim de, ajustada a nova base de cálculo, apurar os valores indevidamente pagos.

Nesse sentido, inclusive, foi a manifestação da Ministra Cármen Lúcia por ocasião do julgamento do RE nº 574.706:

> Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na "fatura" é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, **em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte**, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições".
>
> (...)
>
> Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, **todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. pelo que não pode ele compor a**

> **base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.**
> (...)
> Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.
> Com esses fundamentos, concluo que **o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS**. (sem grifos no original)

3. Repetição do indébito

Os pagamentos indevidos poderão ser compensados após o trânsito em julgado (art. 170-A, do CTN), nos termos do disposto no art. 74, da Lei 9.430/96, observada a restrição imposta pelo artigo 26-A da Lei nº 11.457/2002, incluído pela Lei n. 13.670/2018.

4. Atualização monetária

A sentença estabeleceu que a atualização monetária deve incidir desde a data do pagamento indevido do tributo. No entanto, os créditos ficam sujeitos à atualização pela taxa SELIC a partir do mês seguinte ao do pagamento indevido (art. 39, §4º, da Lei 9.250/95 c/c o art. 73 da Lei 9.532/97), razão pela qual a remessa oficial deve ser acolhida, no ponto.

5. Consectários sucumbenciais

A União é isenta do pagamento de custas processuais no âmbito da Justiça Federal, devendo restituir, no entanto, os valores adiantados pela parte adversa a esse título, atualizados pelo IPCA-E (Lei n. 9.289/1996, art. 4º, I, e parágrafo único).

Sem honorários (art. 25 da Lei nº 12.016/2009).

6. Prequestionamento

Em arremate, consigno que o enfrentamento das questões suscitadas em grau recursal, assim como a análise da legislação aplicável, são suficientes para prequestionar junto às instâncias Superiores os dispositivos que as fundamentam. Assim, considero prequestionados os seguintes artigos: a) 5º, incisos II, XXII, LV e XXXV, 37, 'caput', 93, inciso IX, 239, 145, §1º, 150, incisos I e II e §§ 6º e 7º, 254, I, 155, *caput*, e §2º, inciso XII, alínea 'b', 195, § 4º, inciso I, alínea 'b' e 239, todos da CF/88; b) 97 do CTN, 109, 110, 113, § 1º 170-A e 176, todos do CTN; c) 39, §4º, 141, 490, 492, 489, §1º, incisos IV a VI, 525, §13º, 926, 927, V, §3º; 949, parágrafo único, e 1.040, todos do CPC; d) 2º da LC nº 70/91; 6º a 10 e 13, §1º, inciso I, da LC nº 87/96; 2º, parágrafo único da LC nº 70/90; LC nº 07/70; e) 3º, §1º e §2º, inciso I

> e §6º, da Lei nº 9.718/98; 27 da Lei nº 9.868/99; 1º e 3º da Lei 10.637/02; 1º e 3º da Lei nº 10.833/03; 2º da Lei nº 9.715/98; 3º da Lei n.º 9.715/98; 26 da Lei n.º 11.457/07; Lei nº 12.973/14; 1º, da Lei nº 6.899/81; 74, 'caput', § 1º e § 2º, da Lei nº 9.430/96; f) 2º, §7º, do Decreto-Lei nº 406/68; 279 do Decreto n.º 3.000/99; Decreto-Lei nº 1.598/77 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Desse modo, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração para esse exclusivo fim, o que evidenciaria finalidade procrastinatória do recurso, passível de cominação de multa (art. 1.026, § 2º, do CPC).
>
> **7. Dispositivo**
>
> Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação e dar parcial provimento à remessa necessária" (fls. 195/198e).

Com efeito, verifica-se que a controvérsia foi dirimida, pelo Tribunal de origem, sob enfoque eminentemente constitucional, competindo ao Supremo Tribunal Federal eventual reforma do acórdão recorrido, sob pena de usurpação de competência inserta no art. 102 da Constituição Federal.

Dessa forma, é inviável o exame da insurgência, tal como posta, em sede de Recurso Especial, que se restringe à uniformização da legislação infraconstitucional.

Ilustrativamente:

> "PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. REAJUSTE DE VANTAGEM PESSOAL INCORPORADA JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE DO APELO NOBRE.
>
> 1. Não ocorre julgamento extra petita quando o juiz aplica o direito ao caso concreto com base em fundamentos diversos dos apresentados pela parte. Não há falar, assim, em violação dos arts. 128 e 460 do CPC/1973.
>
> 2. **O Tribunal de origem decidiu a controvérsia à luz de fundamento eminentemente constitucional (art. 37, XIII, da Constituição Federal), circunstância que torna inviável o exame da matéria em sede de recurso especial.**
>
> 3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no REsp 1.478.367/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/03/2018).

Ante o exposto, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, **a** e **b**, do

RISTJ, conheço do Agravo para conhecer em parte o Recurso Especial, e nesta parte, negar-lhe provimento.

Não obstante o disposto no art. 85, § 11, do CPC/2015 e no Enunciado Administrativo 7/STJ ("Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016 será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do NCPC"), deixo de majorar os honorários advocatícios, já que, conforme orientação fixada pela Súmula 105/STJ, não é admitida a condenação ao pagamento de honorários advocatícios em Mandado de Segurança.

I.

Brasília (DF), 17 de junho de 2019.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
Relatora