

# Superior Tribunal de Justiça

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.586.202 - PR (2019/0279398-6)**

**RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**AGRAVADO : CONTERSOLO CONSTRUTORA DE OBRAS EIRELI**  
**ADVOGADO : MARCIO RODRIGO FRIZZO - PR033150**

## **EMENTA**

**RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, CPC/2015. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DISCUSSÃO SOBRE O JULGADO ABRANGER O ICMS DESTACADO OU ICMS ESCRITURAL A RECOLHER. PRETENSÃO DE COLOCAR BALIZAS AO DECIDIDO PELO STF NO RE N. 574.706 RG / PR. IMPOSSIBILIDADE. TEMA CONSTITUCIONAL. AGRAVO CONHECIDO PARA CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E, NESSA EXTENSÃO, NEGAR-LHE PROVIMENTO (ART. 932, III E IV, CPC/2015 C/C ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, B, RISTJ).**

## **DECISÃO**

Cuida-se de agravo em recurso especial interposto contra decisão monocrática da Vice-Presidência da Corte de Origem que não admitiu o recurso especial por entender que a matéria referente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (**ICMS destacado das notas fiscais de saída das mercadorias e não o ICMS escritural a recolher**) foi decidida sob enfoque predominantemente constitucional.

Alega a agravante FAZENDA NACIONAL que a matéria trazida para julgamento no recurso especial é de cunho infraconstitucional. Informa que pediu ali a anulação do julgamento, por violação ao art. 1.022, inciso II, e parágrafo único, II, c/c o art. 489, § 1º, V, do CPC/2015, bem como à reforma do critério de cálculo definido pelo eg. Tribunal *a quo* (ICMS destacado nas notas fiscais), por ofensa aos arts. 11 e 489, II, do CPC/2015, aos arts. 10, 141, 490 e 492 do CPC/2015, aos arts. 13, §1º, I, 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/96, ao art. 1º da Lei n. 10.637/2002, ao art. 1º da Lei n. 10.833/2003, ao art. 2º da Lei n. 9.715/98, aos arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/98, e ao art. 2º da Lei Complementar n. 70/91. Afirma que o acórdão recorrido não explicitou o motivo pelo qual o critério de cálculo deveria ser o ICMS destacado das notas fiscais de saída, uma vez que, se nem mesmo o próprio Supremo Tribunal Federal explicitou a forma da liquidação do acórdão paradigma, com mais razão não poderia o Tribunal *a quo* tratar de definir o critério de cálculo, pois tais questões devem ser analisadas por ocasião da fase liquidatória / executória.

Requer o conhecimento e o provimento do agravo para que seja analisado o recurso especial.

Dos autos consta recurso extraordinário.

É o relatório. Passo a decidir.

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: “Aos

# Superior Tribunal de Justiça

*recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.*

Na sequência, entendo inexistente a alegada violação aos arts. 489 e 1.022, do CPC/2015. Isto porque a decisão a respeito da forma de execução ao julgado (quer se concorde com ela ou não) é inerente à prestação jurisdicional. Nessa toada, a Corte de Origem bem exprimiu a necessidade de decidir a respeito da forma de execução do julgado (seu critério de cálculo).

Já quanto ao critério de cálculo eleito, o recurso especial não merece conhecimento e explico. É consabido que o STF, no julgamento do RE n. 574.706, firmou tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins" (Tema 69/STF). Segue a ementa do julgado:

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.(sic) 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 (RE n. 574.706 RG / PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017).

A Corte de Origem apenas aplicou o precedente ao caso concreto, interpretando-o consoante a sua compreensão dos parâmetros constitucionais eleitos pelo Supremo Tribunal Federal. À toda evidência, a Corte de Origem pode fazê-lo, já que não tem impedimento algum para exame de matéria constitucional.

Já este Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, segue lógica outra: **não cabe a este Superior Tribunal de Justiça emitir juízo a respeito dos limites do que foi julgado no precedente em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, colocando novas balizas em tema de ordem Constitucional.**

Sabe-se que a ideia de que "a decisão do Supremo Tribunal Federal deixou claro que o ICMS a ser abatido é o destacado na nota fiscal de saída" é ponto de vista da contribuinte e que não condiz com o ponto de vista fazendário externado na Solução

# Superior Tribunal de Justiça

de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018, que elegeu o ICMS escritural como objeto do precedente. Decerto, esse novo conflito entre o contribuinte e o fisco não pode ser dirimido dentro de recurso especial já que diz respeito à interpretação constitucional do precedente no RE n. 574.706 RG / PR, lavrado pelo STF. Nesse sentido há precedente desta Casa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. PRETENSÃO DE COLOCAR BALIZAS AO DECIDIDO PELO STF NO RE N. 574.706 RG / PR. IMPOSSIBILIDADE. INOVAÇÃO RECURSAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. O STF, no julgamento do RE n. 574.706, firmou tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins" (Tema 69/STF). Este Superior Tribunal de Justiça apenas aplicou o precedente ao caso concreto, não cabendo a esta Corte emitir juízo a respeito dos limites do que foi julgado no precedente em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, colocando-lhe novas balizas.

2. A ideia de que "*a decisão do Supremo Tribunal Federal deixou claro que o ICMS a ser abatido é o destacado na nota fiscal de saída*" é ponto de vista exclusivo da contribuinte e que não condiz com o ponto de vista fazendário externado na Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018. **Esse novo conflito entre o contribuinte e o fisco não pode ser dirimido dentro deste recurso especial, tratando-se de verdadeira inovação recursal.** O novo tema há que ser objeto de impugnação subjetiva e individual por via própria (administrativa ou judicial) ou de aferição objetiva e geral dentro do mesmo repetitivo julgado pelo STF acaso aquela Corte entenda ter havido ali qualquer omissão, obscuridade ou contradição nos aclaratórios pendentes de julgamento.

3. O manejo de embargos de declaração não se presta para tutelar inovação recursal. Precedentes da Corte especial: AgInt no RE nos EDcl no AgRg no REsp. n. 1.410.519 / MG, Corte Especial, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 15.08.2018; EDcl no AgRg no RE nos EDcl no AgInt no REsp. n. 1.702.212 / ES, Corte Especial, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 21.11.2018; EDcl no AgInt no RE nos EDcl no AgRg no AREsp. n. 729.742 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 19.09.2018.

4. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos declaratórios interpostos que têm o propósito infringente.

5. Embargos de declaração rejeitados (EDcl no REsp. n. 1.191.640 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.05.2019).

De observar que **a compreensão de que o ICMS a ser abatido é aquele destacado das notas fiscais de saída das mercadorias toca a interpretação do art. 155, §2º, II, "b", da CF/88, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores se a empresa não for contribuinte na operação de saída.** Dito de outra forma, acaso se entenda que a empresa é mera agente arrecadadora do ICMS devido pelo consumidor na operação de saída da empresa (lógica que parece ter sido a

# Superior Tribunal de Justiça

adotada por alguns ministros do STF ao defender que o valor do ICMS não compõe o preço da mercadoria vendida ao consumidor), os créditos de ICMS da empresa adquiridos na entrada haveriam que ser anulados, devendo a empresa repassar integralmente o ICMS destacado nas notas de saída ao Estado e, por conseguinte, abater todo esse valor da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (aplicação do art. 155, §2º, II, "b", da CF/88). Por outro lado, acaso se entenda que a empresa é sim sujeito passivo do ICMS devido na saída (e não o consumidor), somente é possível retirar da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS o que a empresa realmente deve e entregou ao Estado, ou seja, o ICMS escritural a recolher, sendo aquele apurado após o encontro de créditos e débitos de ICMS.

Por aí se vê que **a questão da forma de efetivação do precedente é também constitucional e acessória ao pedido principal de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Nessa toada, somente o Supremo Tribunal Federal poderá definir com a necessária acuracidade a extensão de seu julgamento, já que essa própria extensão está a depender de interpretação e compatibilização de temas constitucionais, mormente se for considerado seu impacto sistêmico em todo o Direito Tributário Brasileiro. Com todas as vênias, uma indevida atuação deste Superior Tribunal de Justiça irá apenas aumentar a insegurança jurídica indesejável no trato da matéria.**

De registro que o precedente RE n. 574.706 RG / PR (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017) foi atacado por embargos de declaração Fazendários que restam ainda pendentes de julgamento onde foram levantados vários temas essenciais para o efetivo cumprimento do precedente, notadamente a questão que é objeto do presente processo (se o ICMS a ser excluído é o destacado das notas fiscais de saída das mercadorias ou o ICMS escritural a recolher) e a necessidade de modulação de efeitos tendo em vista a alteração em jurisprudência antiga e sedimentada com fortes impactos arrecadatórios. A este respeito, **destaco a presença de parecer da Exma. Sra. Chefe do Parquet Federal, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge (Parecer do MPF N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR), no sentido da necessidade de modulação de efeitos do julgado, com a atribuição de eficácia *ex nunc*, a partir do julgamento dos próprios embargos de declaração.** Transcrevo trecho da peça citada:

Assim, perfeitamente cabível a oposição dos embargos declaratórios para fins de **modulação dos efeitos do julgado**. **Aqui, embora não vislumbre vícios aptos à reforma da decisão, entende o Parquet que os embargos devem ser acolhidos e parcialmente providos, com integralização do acórdão, tão somente para este fim.**

Isso porque, de fato, como afirma a embargante, **o julgado traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada pro futuro, com efeitos *ex nunc*.**

Neste ponto, cumpre destacar, inicialmente, que a presente pretensão envolve tese que claramente rompe com entendimento jurisprudencial histórico e tem potencial de influenciar outras exações, além de promover significativa alteração no sistema jurídico tributário.

O forte impacto do decidido já era registrado quando da apreciação deste recurso extraordinário. O Ministro Marco Aurélio, por exemplo, fez referência ao grande receio da Fazenda Pública quanto ao resultado deste julgado, mencionando a existência de trabalho sobre o impressionante argumento de possível quebra do Estado com a solução da controvérsia, além de registrar a veiculação do pedido de modulação prospectiva, feito na sustentação oral, justamente em razão daquele receio.

# Superior Tribunal de Justiça

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, destacou o impacto orçamentário imediato e as implicações para o sistema tributário brasileiro, ressaltando o evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se estava a adotar. Registrou como consequências do julgado, ainda, a ruptura com o entendimento jurisprudencial histórico do Tribunal acerca da possibilidade de o ICMS integrar a base de cálculo de outros tributos, bem como apontou os efeitos do *decisum* em relação a outras questões tributárias, afirmando que, **na prática, o acórdão encadeia uma reforma tributária judicial, sem medir exatamente as decorrências dessa iniciativa.**

O cenário de crise fiscal também não passou despercebido pelo Ministro Roberto Barroso. Sua Excelência ponderou que, embora não seja fator decisivo no seu juízo de valor acerca do que é legítimo ou ilegítimo, seu julgamento não é indiferente à grave situação fiscal existente no país. Afirmou o Ministro, ademais, que considerar inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins impõe considerar inconstitucionais múltiplas outras incidências, assinalando, por fim, que **a decisão pela exclusão do tributo produziria um impacto imprevisível e, possivelmente, indesejável.**

As considerações feitas pelos ministros da Suprema Corte evidenciam haver, realmente, fundado receio de graves implicações e danos no imediato cumprimento do julgado e aplicação da tese firmada neste *leading case*.

**Fica claro que a decisão tomada pela Suprema Corte, formada em sede de repercussão geral e, portanto, com eficácia vinculante e efeitos ultra partes, produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar o pagamento de restituições que implicarão vultosos dispêndios pelo Poder Público.**

Todos esses riscos, somados à atual e notória crise econômica por que passa o país e à necessidade de dar-se primazia ao equilíbrio orçamentário financeiro do Estado, **impõem a cautela de proceder-se à modulação dos efeitos da decisão embargada, de modo que o cumprimento do aresto não detenha efeitos retroativos, mas eficácia póstera.**

**Assim, opino pelo parcial provimento dos embargos, tão somente para que se faça a modulação dos efeitos do acórdão, de modo que o decidido neste recurso paradigmático tenha eficácia pro futuro, a partir do julgamento destes declaratórios** (Parecer do MPF N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR, nos autos dos EDcl. no RE n. 574.706 RG / PR).

Sendo assim, a decisão agravada foi correta ao concluir que o Tribunal de origem dirimiu a controvérsia a partir de um enfoque eminentemente constitucional a impedir o reexame da controvérsia em sede de recurso especial. Vários os precedentes que afastam o conhecimento de temas constitucionais em sede de recurso especial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA A FAVOR DO SEBRAE, APEX-BRASIL E ABDI. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DA TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.002.932-SP. APLICAÇÃO DO ART. 543-C DO CPC. LEGALIDADE DA EXAÇÃO. EXAME. INOVAÇÃO RECURSAL.

1. Hipótese em que a Fazenda Nacional insurge-se contra a aplicação da

# Superior Tribunal de Justiça

tese dos "cinco mais cinco" na contagem do prazo prescricional conferida ao caso. A Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), além de irresignar-se contra a referida tese, manifesta-se acerca legalidade e constitucionalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a folha de salários da empresa recolhida a favor do SEBRAE, da APEX-BRASIL e da ABDI.

2. [...]

3. [...].

4. No julgamento do recurso especial com fundamento no art. 557, *caput*, do CPC decidiu-se apenas acerca da prescrição dos créditos que ora estão sendo discutidos em juízo, ou seja, nos limites da pretensão deduzida. **A questão relativa à validade da cobrança da contribuição foi decidida favoravelmente à ABDI pela Corte de origem e com fundamento constitucional, tendo sido atacada pela ora agravada através de recurso extraordinário admitido e pendente de julgamento. Desse modo, além da falta de interesse recursal, é flagrante a incompetência dessa Corte para o exame da referida pretensão.**

5. Agravos regimentais não providos (AgRg no REsp 1159971 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 07.06.2011).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O SEBRAE. LEI N. 8.029/90. EXAME DE TEMA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF.

1. Alegação genérica de ofensa a lei federal não é suficiente para delimitar a controvérsia, sendo necessária a especificação do dispositivo legal considerado violado (Súmula n. 284 do STF).

2. **Discussão acerca da inconstitucionalidade e da necessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o Sebrae possui contornos constitucionais, razão pela qual não pode ser apreciada no âmbito da instância especial.**

3. A contribuição ao Sebrae é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, Senac e Senai, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas.

4. Recurso especial conhecido parcialmente e improvido (REsp 550827 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 06.02.2007).

Assim, presente recurso extraordinário da ora recorrente nos autos sobre o tema, inaplicável o disposto no art. 1.032, do CPC/2015, devendo ser negado o conhecimento ao recurso especial no ponto.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: *“O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”*.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, III e IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, *b*, do RISTJ, CONHEÇO DO AGRAVO para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa extensão, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Publique-se. Intimem-se.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Brasília (DF), 07 de outubro de 2019.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator

