

12/05/2021

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ

**Relatora** :Min. Cármen Lúcia

**Embte.(s)** :União

**Proc.(a/s)(e)** :Procurador-geral da Fazenda Nacional

**Embdo.(a)** :Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda

**Adv.(a/s)** :Luis Augusto de Oliveira Azevedo e Outro(a/s)

### VOTO

#### A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Quanto às razões expendidas pela embargante especificamente sobre fundamentos e exposição da parte dispositiva do voto, não há o que prover quanto à ocorrência alegada de omissão, contradição ou obscuridade.

Quanto ao pedido formulado de modulação dos efeitos do julgado recorrido, há de se cuidar da questão na forma posta nestes embargos.

Suscitados que foram, inovadoramente, na sustentação oral apresentada na sessão de julgamento no Plenário, ficou ali registrado que, não tendo sido antes cogitado esta medida em pleito da recorrida, poderiam vir a ser apresentados nesta via com a apresentação dos elementos necessários para a conclusão sobre o item.

2. No acórdão embargado, o Plenário deste Supremo Tribunal apreciou o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”:

*“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.*

4. *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.*

5. *Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.” (fl. 1, e-doc. 112).*

3. Quanto à alegação de omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado, é de se atentar que, sem a comprovação de ocorrência de um daqueles vícios, não se há cogitar do acolhimento dos embargos. Consolidou-se o entendimento jurisprudencial, na esteira da legislação vigente, da impossibilidade de os embargos de declaração se prestarem à retomada do tema e ao rejuízo da questão posta na decisão embargada, salvo no ponto em que tenha sido omissa, contraditória ou obscura ou para corrigir erro material, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil, o que não ocorre na espécie.

Tem-se no questionamento formulado pela Embargante:

4. A embargante alega que nos votos vencedores se teria “deixado de analisar a similitude entre o presente caso e os REs 212.209 e 582.461, ou de apontar qualquer ponto que justificasse a adoção de solução diversa nas hipóteses” e, ainda, que não teria sido considerada, “pelos Ministros que compuseram a corrente vencedora, a forte tensão entre a tese aqui acolhida e os citados precedentes, atinentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS, em vendas no mercado interno (RE 212.209 e RE 582.461-RG). Tal ponto foi ressaltado no acórdão recorrido e em todos os votos que divergiram da maioria, constituindo aspecto relevantíssimo da causa”.

5. Afirme-se, inicialmente, que não há omissão a se suprir, pela singela circunstância de que a ausência de acatamento da alegada similitude deveu-se a convencimento devidamente explicitado, não a omissão no julgado. O julgador não é obrigado a acatar o raciocínio posto na causa ou no recurso pela parte.

Especificamente sobre o alegado, a dizer, não ter sido observado precedente deste Supremo Tribunal sobre a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos (Recursos Extraordinários ns. 212.209 e 582.461), diferente do afirmado erroneamente pela embargante, a questão foi considerada. Foi expressamente cuidada nos debates, tendo sido mencionada nos votos vencidos em razão do fundamento neles acolhidos. Tanto não significa omissão no julgado.

O não acolhimento da tese posta naqueles precedentes decorreu do entendimento de que neles não se cuidava da mesma matéria nem haveria de se adotar igual solução. Naqueles julgados se cuidou de possibilidade constitucional de inclusão do valor pago como ICMS na base de cálculo do próprio ICMS.

É a ementa do recurso extraordinário n. 212.209:

*“Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido” (RE n. 212.209, Relator o Ministro Marco Aurélio, Relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 23.6.1999, DJ 14.2.2003)*

E no recurso extraordinário n. 582.461:

*“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. ... A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. ...” (RE n. 582.461, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18.5.2011).*

A discussão posta no presente recurso extraordinário refere-se à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais – PIS e

COFINS.

6. Não houve omissão, portanto. O que se considerou, de forma expressa, naquele julgamento é que o que se tinha como matéria central naqueles julgados não se aplicava a este caso e assim foi considerado pela maioria dos Ministros, que formaram na corrente vencedora, e que concluiu pela tese a ser acolhida neste caso.

Vale dizer, não se omitiu nem se desconheceu o que antes julgara este Supremo Tribunal. Antes, foi cuidado o tema, conquanto a conclusão prevaiente tenha sido em sentido oposto ao pretendido pela embargante.

Neste sentido se tem, por exemplo, o realce dado pelos Ministros Roberto Barroso (fls. 51 e 68 do acórdão) e Ministro Gilmar Mendes (fls. 124 e segs. do acórdão), que ficaram na corrente vencida.

Os votos que formaram na corrente vencedora, entretanto, consideraram que as matérias não se confundiam, porque aqueles precedentes – como antes mencionado - referiam-se à inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS. No caso examinado no presente processo, cuidou-se da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, que têm natureza, estrutura normativa e finalidades diversas daquele tributo.

Não se vislumbra, assim, omissão em relação ao decidido nos Recursos Extraordinários ns. 212.209 e 582.461. O não acolhimento daqueles julgados como orientador jurisprudencial a ser aplicado no caso presente não significa omissão, mas inadmissão, na forma do julgado.

**Quanto a este item dos embargos, não há omissão a ser colmatada.**

7. Afirma a embargante que o entendimento predominante não teria

rejeitado “b) a incidência sobre o caso do conceito de receita bruta, reiteradamente suscitado pelos votos vencidos, insculpido no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77” c) teria havido erro material e omissão quanto à interpretação do termo “receita bruta”, posto nos votos vencedores, pois no inc. I do art. 187 da Lei n. 6.404/1976 “não [se] estabelece qualquer conceito para receita bruta. Apenas [se] disciplina que, na demonstração do resultado do exercício, deverá estar descrita a ‘receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos’”; d) “a sistemática adotada pelo art. 187 da mencionada lei indica que a receita bruta inclui os impostos sobre vendas, não o contrário, já que a receita líquida é apurada a partir da subtração destes daquela. Sequer se exige, no disposto na Lei de SAs, a indicação de grandeza superior à receita bruta, que permitisse concluir, como assentou a corrente vencedora, que a receita bruta é o resultado da subtração de tributos de outro agregado”; e) nos termos do inc. III do § 1º do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, “reiteradamente citado pelos votos vencidos”, a receita líquida seria a receita bruta diminuída de “tributos sobre ela incidentes”. Alega-se, ainda, que “i) obtém-se a receita líquida excluindo-se os tributos incidentes sobre receita, da receita bruta – compondo-se esta de vendas, serviços, resultado de operação de conta alheia e outras receitas operacionais – (art. 12, § 1º); ii) somente se excluem da receita bruta os tributos pagos, na condição de responsável, pelo vendedor quando devidos pelo comprador (art. 12, § 4º); iii) determina-se, expressamente, a inclusão de tributos sobre vendas na receita bruta”.

8. Também no ponto não se há cogitar de erro material ou omissão quanto à interpretação da expressão “receita bruta”.

O que ficou decidido no julgado embargado foi que a definição constitucional de receita, acolhida na al. b do inc. I do art. 195 da Constituição do Brasil não se confunde com o conceito contábil de receita.

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a

## RE 574706 ED / PR

definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Esta inteligência está na linha de precedentes deste Supremo Tribunal. Nas palavras da Ministra Rosa Weber:

*“Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário”* (acórdão, p. 79).

E como asseverou o Ministro Celso de Mello, *“a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”* (acórdão, p. 180).

Nessa linha, afirmou o Ministro Luiz Fux:

*“essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento”. Onde é que vou buscar essa expressão “faturamento”? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento.*

(...)

*Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado” (acórdão, p. 82, 85).*

De se realçar, ainda, a advertência feita pelo Ministro Celso de Mello, no sentido da máxima efetividade da Constituição do Brasil, ainda que em detrimento do pragmatismo governamental:

*“O Supremo Tribunal Federal possui a exata percepção dessa realidade e tem, por isso mesmo, no desempenho de suas funções, um grave compromisso na preservação da intangibilidade da Constituição que nos governa a todos, sendo o garante de sua integridade, impedindo que razões de pragmatismo governamental ou de mera conveniência de grupos, instituições ou estamentos prevaleçam e deformem o significado da própria Lei Fundamental.” (acórdão, p. 177).*

9. Ademais, a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para os fins de fixação da base de cálculo das contribuições -, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional.

**Também quanto a este questionamento posto nos embargos não há o que prover ou sanear.**

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas,

*não resolve o problema aqui tratado”. Assinala que Aliomar Baleeiro “excluía do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas”.*

**11.** Há, no acórdão embargado, referências teóricas sobre o tema cuidado, sem que a interpretação dada às lições mencionadas vincule o julgador. O que foi objeto de ampla abordagem foi o histórico jurisprudencial, neste Supremo Tribunal, das definições de faturamento e de receita bruta, com referência às discussões havidas no RE n. 240.785 no qual foi decidido, embora sem repercussão geral:

*“TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento” (RE 240.785, Relator Ministro Marco Aurélio, Pleno, DJe 16.12.2014).*

**12.** Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

*“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de*

*cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos 'faturam ICMS'. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.*

*Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos 'ingressos' e 'receitas'. Assim se manifestou o inolvidável jurista: 'As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.*

*(...).*

*'Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.'*

*Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.*

*Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, 'sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo', e, assim, não 'vêm crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'.*

*Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).*

*A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667 – fl. 20-21 do acórdão).*

Realcei, então, que *“o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”. Assim, “não constitui receita do contribuinte”, pois “ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições” (fl. 23 e ss do acórdão).*

**13.** O Ministro Celso de Mello, em seu voto, também fez referência ao entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 240.785/MG, citando a observação do Ministro Cezar Peluso naquele julgamento:

*“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...).”*

Fazendo referência às lições de Geraldo Ataliba e Ricardo Mariz de Oliveira, o Ministro Celso de Mello concluiu que (fl. 185 e ss do acórdão):

*“(...) o valor pertinente ao 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.*

*Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (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.*

*Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita”.*

**Assim, devidamente explicadas as citações doutrinárias e o alcance que a elas se deu nos votos exarados neste Supremo Tribunal sobre o tema, de se concluir, no ponto, não haver o que se aclarar, pela singela circunstância de obscuridade não haver.**

**14.** A embargante aponta “(i) *contradição no voto condutor do julgamento, pois, “inicialmente, considera-se que todo o ICMS incidente sobre cada etapa não se inclui na definição de faturamento trazida pela Corte – ‘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.’ Entretanto, após se esclarecer, com acerto, que o ICMS incide, em cada etapa, sobre o valor total da operação, estando obrigado, no entanto, o contribuinte a recolher, somente, a diferença entre o valor resultante da incidência e aquele recolhido nas etapas anteriores, é veiculada afirmação mais restritiva que aquela – ‘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’”.* Questiona “o que deverá ser decotado do PIS e da COFINS, para esclarecer se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser

*recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva". Observa que, "Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adéqua à tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado. Já a segunda assertiva considera que apenas o ICMS devido em cada etapa, a ser recolhido por cada contribuinte como resultado do cálculo escritural, deve ser deduzido. Assim, nesse caso, a distorção apontada se reduz consideravelmente, mantendo a referida exclusão correlação com os fundamentos do acórdão".*

15. No julgado embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

Em meu voto, manifestei-me expressamente quanto ao item objeto dos embargos:

*"(...) 6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação.*

*Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da*

***Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:***

*“Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:*

*I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”*

*O tributarista Roque Antonio Carrazza<sup>2</sup> escreveu sobre a compensação:*

*“A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.*

*O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática.*

*É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’).*

*Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.*

*(...)*

*Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto*

relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do quantum do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da CF).

Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

(...)

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores)” (grifos nossos).

7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	[ Indústria ]	[ Distribuidora ]	[ Comerciante ]
Valor saída	100 →	150 →	200 → Consumidor
Alíquota	10%	10%	10%
Destacado	10	15	20
A compensar	0	10	15
A recolher	10	5	5

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.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do

***ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.***

(...)

*Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado. É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.*

***9. 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.***

*Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao 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.*

*10. 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. (...)" (grifei).*

**16.** O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada -, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído

## RE 574706 ED / PR

da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: *a)* a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industrial, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; *b)* a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 150,00, excluindo-se o valor de R\$ 15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); *c)* a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90”.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que “*embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se 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*”.

**Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto.**

17. A embargante afirma haver “h) necessidade de esclarecimentos sobre os fundamentos do voto sobre incidência de tributo sobre tributo, do tributo na composição do preço, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre receita ou receita bruta, afastando-se dela os tributos sobre operações, para se evitar interpretação conducente à inconstitucionalidade de todo o sistema tributário;”.

18. Todos os pontos mencionados foram devidamente apreciados em relação especificamente ao tema posto à apreciação neste julgamento, limitado à análise da base de cálculo do PIS/COFINS.

Não assiste razão à embargante quanto à necessidade de esclarecimentos sobre o impacto desta decisão em relação a todo sistema tributário. O de que ali se cuidou foi questão específica, em relação à base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

19. O exame da petição recursal é suficiente para constatar não se pretender provocar o esclarecimento de qualquer ponto obscuro, omissos ou contraditórios nem corrigir erro material, mas tão somente modificar o conteúdo do julgado para fazer prevalecer a tese da embargante.

Esse Supremo Tribunal Federal assentou serem incabíveis os embargos de declaração quando, “a pretexto de esclarecer uma inexistente situação de obscuridade, omissão ou contradição, [a parte] vem a utilizá-los com o objetivo de infringir o julgado e de, assim, viabilizar um indevido reexame da causa” (RTJ n. 191/694-695, Relator o Ministro Celso de Mello).

Confiram-se, por exemplo, os seguintes julgados:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCESSO CIVIL. SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM A PRETENSÃO DE REEXAME DA MATÉRIA. CARÁTER PROTELATÓRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO

CONHECIDOS” (RE n. 553710 ED-ED, minha relatoria, Plenário, DJe 12.2.2020).

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – INOCORRÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, OMISSÃO OU ERRO MATERIAL (CPC, ART. 1.022) – PRETENDIDO REEXAME DA CAUSA – CARÁTER INFRINGENTE – INADMISSIBILIDADE NO CASO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE REVESTEM, ORDINARIAMENTE, DE CARÁTER INFRINGENTE – Não se revelam cabíveis os embargos de declaração quando a parte recorrente – a pretexto de esclarecer uma inexistente situação de obscuridade, omissão, contradição ou erro material (CPC, art. 1.022) – vem a utilizá-los com o objetivo de infringir o julgado e de, assim, viabilizar um indevido reexame da causa. Precedentes” (MS n. 34.199 AgR-ED, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, julgado em 31.8.2020, DJe 29.9.2020).

“Embargos de declaração no agravo interno na ação cível originária. 2. Cabimento. Ausência de requisitos de embargabilidade. 3. Interposição de embargos visando à rediscussão de matérias devidamente enfrentadas e rebatidas pelo Plenário. Impossibilidade. Precedentes. 4. Inexistência de quaisquer dos vícios do art. 1.022 do CPC. 5. Embargos de declaração rejeitados. 6. Recurso manifestamente protelatório. Multa de 1% (um por cento) do valor corrigido da causa, nos termos do art. 1.026, § 2º, do Código de Processo Civil” (ACO n. 1854 AgR-ED, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 3.4.2019).

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. I - Ausência dos pressupostos do art. 1.022, I, II e III, do Código de Processo Civil. II Busca-se tão

*somente a rediscussão da matéria, porém os embargos de declaração não constituem meio processual adequado para a reforma do decisum, não sendo possível atribuir-lhes efeitos infringentes, salvo em situações excepcionais, o que não ocorre no caso em questão. III Embargos de declaração rejeitados” (ARE n. 910.271-AgR-ED, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 19.9.2016).*

No mesmo sentido: Rcl n. 32.220 ED, Relator o Ministro Dias Toffoli Plenário, DJe 2.9.2019; AR n. 2.621 AgR-ED, Relator o Ministro Celso de Mello, Redatora para Acórdão a Ministra Rosa Weber, Plenário, DJe 10.11.2020; ARE n. 728.047-AgR-ED, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 6.3.2014; ARE n. 760.524-AgR-ED, Relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 26.11.2013.

**Afastada ocorrência de omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado, analiso a possibilidade de modulação dos efeitos do julgado, pleiteado pela embargante.**

Modulação de efeitos

20. O pedido de modulação dos efeitos funda-se na alegada ocorrência de nociva “reforma tributária com efeitos retroativos”, no gravoso impacto no equilíbrio orçamentário e financeiro dos Estados, na impossibilidade de a Receita Federal do Brasil aplicar a decisão em questão, “de forma puramente retroativa, adequadamente”, entre outros argumentos de ordem administrativa e macroeconômica.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal admite embargos declaratórios para a modulação de efeitos, em processo objetivo, para resguardo da segurança jurídica:

*“A segurança jurídica se faz presente a impedir que se desconsiderem de modo, sublinhe-se, injustificado, situações jurídicas que viessem sendo consideradas cristalizadas, até o momento em que*

## RE 574706 ED / PR

*verificada alteração em sua compreensão de jurídica. Há que se tomar sempre a segurança jurídica, como valor constitucional que é, e por deferência à unidade da Constituição, passível de harmonização com outros dos valores constitucionais.”* (ADI 2909 ED, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Plenário, Sessão virtual, DJe 26.2.2018).

Nesse mesmo sentido: RE 669.069 ED (Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Pleno, DJe de 30/3/2016), na ADI 3.794 (Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Pleno, DJe de 25/2/2015), na ADI 3.106 (Rel. Min. LUIZ FUX, Pleno, DJe de 13/8/2015), no RE 598.099 (Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, DJe de 18/12/2012), no RE 500.171/ED (Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJ de 2/6/2011) e na ADI 3.601 ED (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Pleno, DJ de 15/12/2010).

**21.** Embora a tese assentada no julgamento do presente recurso tenha sido adotada desde 2014 com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785, cingiu-se aquela decisão à produção de efeitos *inter partes*. Essa circunstância foi expressamente discutida, naquela assentada, tendo consignado o Ministro Gilmar Mendes:

*“(...) fato é que o julgamento começou com uma composição e agora o Tribunal tem outra composição. Esse é um dado fático que nós não podemos negar. E por isso, inclusive, já anteciparia a minha posição no sentido de que nós nos limitemos a julgar este Recurso Extraordinário sem lhe atribuir caráter de repercussão geral – ao contrário do manifestado pelo Ministro Celso -, porque, de fato, a composição mudou; três Ministros que participaram do julgamento não mais estão, e hoje nós temos um RE com quatro Ministros. E nós temos agora um Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida além da ação declaratória de constitucionalidade proposta”.*

Tem-se, das discussões postas no Recurso Extraordinário n. 240.785, que o Plenário deste Supremo Tribunal, naquele julgamento, optou por

não dotar o julgado de efeitos *erga omnes*, aguardando para fazê-lo neste processo, que, naquela data, tinha tido a matéria nele constante reconhecida como de repercussão geral.

22. Antes do julgamento do presente caso, com reconhecimento da repercussão geral, o Superior Tribunal de Justiça tinha firmado entendimento contrário ao que veio a ser concluído por este Supremo Tribunal. Os julgados daquele órgão foram adotados até mesmo sob a sistemática de recursos repetitivos. Essa questão foi observada em alguns dos votos vencidos.

Extrai-se do voto do Ministro Edson Fachin:

*“(...) De outro lado, até em decorrência da ausência de repercussão geral no julgado anterior, noticia-se o julgamento, em 10 de agosto do ano pretérito, do REsp 1.144.469, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes e com acórdão redigido pelo Ministro Mauro Campbell, sob a sistemática dos recursos repetitivos, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em que se assentou diretriz jurisprudencial diametralmente oposta à fixada no apelo extremo supracitado. Nesse caso, firmou-se a seguinte tese: ‘O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações’.*

*À luz da função uniformizadora da jurisprudência federal que dispõe o STJ e dos tributos em discussão serem o PIS e a COFINS, recomenda-se levar em consideração esse fato superveniente e as razões argumentativas lá apresentadas (...).”*

Também mencionado pelo Ministro Barroso:

*“(...) 31. É importante ressaltar que é antiga a jurisprudência do TFR e, posteriormente, do STJ, sobre a inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições sobre o faturamento. O Tribunal Federal de Recursos editou o enunciado da súmula 258, com os seguintes termos: inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM. Já sob a*

*égide da Constituição de 1988, o STJ editou mais duas súmulas: a 68,25 de conteúdo idêntico à súmula do TFR, e a 94, referente ao FINSOCIAL. (...)”*

O voto do Ministro Gilmar Mendes, além de apresentar o entendimento predominante nos Tribunais Regionais Federais e no Superior Tribunal de Justiça, salientou que, nas primeiras ocasiões em que instado a se manifestar sobre o tema, este Supremo Tribunal Federal considerou ausente matéria constitucional:

*“(...)”*

*Nas primeiras oportunidades em que instada a manifestar-se acerca da inclusão do extinto ICM sobre a base de cálculo do PIS, esta Corte negou provimento ao recurso do contribuinte, considerando que a questão tinha sido resolvida com base em normas infraconstitucionais e que a violação à Constituição, se existente, era indireta e/ou reflexa. Trago, a propósito, os seguintes precedentes:*

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. ICM. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. ACÓRDÃO PROFERIDO NA INSTÂNCIA ORDINÁRIA QUE DIRIMIU A CONTROVÉRSIA À LUZ DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO, CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONTROVÉRSIA AFETA À NORMA INFRACONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO INDIRETA E REFLEXA. NÃO CONHECIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.*

*1. A controvérsia posta nos autos foi dirimida pela instância ordinária à luz da doutrina e em face da legislação infraconstitucional. Nenhuma exegese fora emprestada à norma constitucional atinente à matéria. Por isso, a única irresignação cabível contra aquela decisão era o Recurso Especial, não sendo de agitar-se a preclusão da matéria constitucional, em razão da não interposição de recurso extraordinário.*

2. *Para dissentir do aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, que entendeu pela inclusão na base de cálculo do PIS da parcela relativa ao ICM, necessária a apreciação do tema frente à legislação ordinária, o que é inadmissível nesta instância recursal.*

3. *Agravo regimental não provido". (RE 178.361 AgR, Rel. Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 25.10.1996)*

*"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ALEGAÇÃO A SER FERIDA A PARTIR DA INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.*

*A alegação de vulneração a preceito constitucional, capaz de viabilizar a instância extraordinária, há de ser direta e frontal, e não aquela que demandaria interpretação de normas ordinárias e reapreciação da matéria fática. Agravo regimental a que se nega provimento". (AI 141.487-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 23.5.1997)*

*O RE 240.785, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi o leading case no tocante à incidência da COFINS sobre o ICMS. (...)"*

23. Do quadro exposto, tem-se uma afirmação de entendimento jurisprudencial predominante a respeito da base de cálculo do PIS/COFINS que ainda não tinha sido dotada de repercussão geral com os efeitos a essa atribuída.

Mesmo não tendo antes sido adotado por este Supremo Tribunal Federal a definição de faturamento defendido pela Fazenda Pública, ao afastar o reconhecimento da constitucionalidade da matéria, relegou essa interpretação ao Superior Tribunal de Justiça, que, no exercício de sua competência para uniformizar a interpretação da legislação federal, adotava posicionamento diverso do que prevaleceu neste Supremo Tribunal nos julgamentos dos recursos extraordinários n. 240.785 e n.

## RE 574706 ED / PR

574.706.

Ademais, no julgamento do recurso extraordinário n. 240.785 – iniciado em 1999 e encerrado em 2014 - este Supremo Tribunal optou por manter os efeitos daquele julgado *inter partes*. Certificado que seria necessária manifestação deste Supremo Tribunal sobre a matéria para fins de repercussão geral, aguardou-se o pronunciamento que veio com o julgamento de mérito do presente Recurso Extraordinário.

Foi esta circunstância de busca de se evitar insegurança jurídica decorrente de modificação na jurisprudência que conduziu à autocontenção deste Supremo Tribunal no julgamento daquele recurso extraordinário n. 240.785. Se no novo julgamento se concluísse contrariamente à interpretação dada majoritariamente pelos atuais e pelos ex integrantes deste Supremo Tribunal Federal, que tinham proferido seus votos no recurso extraordinário n. 240.785 haveria nova mudança de entendimento, em detrimento do princípio da segurança jurídica.

**24.** Sobre a modulação dos efeitos de julgamento por modificação na orientação jurisprudencial dominante, tem-se nas lições de Teresa Arruda Alvim:

*“De todo modo, a mudança de orientação jurisprudencial firme ou a alteração de tese adotada em precedente formalmente vinculante provoca um déficit de confiabilidade no ordenamento jurídico, frustrando anteriores previsões.*

*Na verdade, as mudanças de jurisprudência que causam impacto na vida das pessoas, comprometendo a segurança jurídica e a credibilidade do Judiciário, são as bruscas e as que dizem respeito a posições que, em alguma medida, eram pautas de conduta para o jurisdicionado.*

*Há mudança de jurisprudência, que pode ser objeto de modulação, quando a nova posição adotada, se existente antes, teria feito com que o jurisdicionado tivesse agido diferentemente.*

*Vale a pena a transcrição de trecho de Humberto Ávila, em que este autor afirma que a segurança jurídica não tolera a retroatividade:*

*“A retroatividade faz com o indivíduo atue com base na norma vigente ao tempo de sua ação, no entanto, tenha sua conduta valorada com base noutra norma, inexistente e incapaz de consideração no momento em que foi adotada”.*

*São várias as situações em que se reconhece carga normativa às decisões judiciais, ainda que não se trate de precedentes propriamente vinculantes.*

*Portanto, a nosso ver, pode ser objeto de modulação a alteração de jurisprudência iterativa, predominante, ou pacificada de um tribunal, que pode ser, até mesmo, a de 2º grau de jurisdição, apesar da literalidade do art. 927, § 3º, do CPC.*

*Também alterações nos casos dos demais incisos do art. 927 (IV, V), que não se referem a decisões vinculantes no sentido forte, ou seja, cujo desrespeito não gera a possibilidade do uso da reclamação, podem criar necessidade de modulação.*

*O relevante é que desempenhem “função de orientação, que tenham pretensão de permanência, ou que estejam inseridos numa cadeia de decisões no mesmo sentido e que tenham capacidade de generalização”: numa palavra, que tenham alta carga normativa.*

*Lapidar a frase de Daniel Mitidiero: “É justamente para evitar a aplicação de uma norma inexistente e, portanto, desconhecida, no momento da conduta de determinada pessoa, que a superação prospectiva do precedente encontra justificção” (ALVIM, Teresa Arruda. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes [livro eletrônico]. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021)*

Embora a autora enfatize a posição do jurisdicionado frente ao poder estatal, a boa-fé, a confiança e a segurança jurídica são princípios fundamentais subjacentes à prospecção dos efeitos das decisões judiciais modificadoras da jurisprudência até então dominante.

Por isso, a modulação também pode ser aplicada a casos em que a modificação na orientação jurisprudencial ocorre em desfavor da Fazenda Pública, como na espécie vertente.

O planejamento fazendário deu-se dentro de legítimas expectativas traçadas de acordo com a interpretação até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive em sede de recurso repetitivo.

É certo que o recurso extraordinário n. 240.785 deixou à mostra a tendência e a possibilidade de adoção da orientação jurisprudencial a partir da análise constitucional da matéria. Mas houve expressa exclusão de concessão de efeitos *erga omnes* àquele precedente a sinalizar que a matéria não tinha sido definitivamente examinada por este Supremo Tribunal com repercussão geral, que relegou essa apreciação, com efeitos vinculantes, ao julgamento do presente caso.

25. No julgamento do recurso extraordinário n. 593.849, por exemplo, em que houve superação de precedente deste Supremo Tribunal Federal, fixando-se nova tese desfavorável à Fazenda (*“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*), este Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos do julgamento. Naquela ocasião, observou o Ministro Barroso:

*“(...) Assim, em casos como o que se apresenta para julgamento, em que se estará promovendo uma mudança da interpretação consolidada da Corte, a solução constitucionalmente adequada é a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação do princípio da segurança jurídica. Embora os direitos fundamentais se destinem, como regra, a proteger o particular em face do Poder Público, é fato que também a Fazenda Pública se beneficia das normas que resguardem a segurança jurídica, como corolário do Estado de Direito.*

*Não poderia ser diferente, na medida em que a arrecadação tributária também se destina a viabilizar a efetivação de direitos fundamentais da população e seu comprometimento inesperado e retroativo – inclusive com a litigiosidade decorrentes dos pedidos de repetição – não deve ser respaldado pelo direito. Em suma: o novo entendimento que venha a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal*

*equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes. Por sua vez, às situações passadas já transitadas em julgado ou que sequer foram judicializadas, deve ser aplicado o entendimento anterior”.*

26. A atual incidência da sistemática de repercussão geral, com efeitos *erga omnes* e vinculante aos órgãos da Administração Pública e ao Poder Judiciário, recomenda o balizamento dos efeitos do que decidido neste processo, para preservar a segurança jurídica dos órgãos fazendários, ressalvados os casos ajuizados até a data da sessão de julgamento, em 15.3.2017.

Admissível a produção de efeitos retroativos para os cidadãos que tinham questionado judicial ou administrativamente a exação, até a data daquela sessão de julgamento.

Como enfatizado em alguns dos votos vencidos, a orientação deste Supremo Tribunal, em sede de repercussão geral, rompe com a jurisprudência até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça.

Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República:

*“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” (fl. 10, e-doc. 144).*

27. Pelo exposto, acolho, em parte, os presentes embargos de declaração, para **modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017** – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, **ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito.**

Revisado