



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 1708/2019 – AJC/SGJ/PGR
Sistema Único nº 164622/2019

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR

EMBARGANTE: União
EMBARGADA: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda
RELATORA: Ministra Cármen Lúcia

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. JULGAMENTO SOB A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. POSSIBILIDADE. PARCIAL PROVIMENTO DOS EMBARGOS.

1. Recurso Extraordinário *leading case* do tema 69 da sistemática da repercussão geral, referente à “*inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*”.

2. Processo julgado pelo Supremo Tribunal Federal, fixando-se a seguinte tese: “*o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*”.

3. Oposição de embargos de declaração, em que se suscita a existência de vícios que possibilitariam a atribuição de efeitos infringentes ao recurso, impondo a modificação do aresto. Além disso, pede-se a modulação dos efeitos do julgado.

4. Embora decidido em sentido contrário ao pretendido pela embargante, bem como diverso da orientação defendida por este órgão ministerial em hipótese semelhante, não fica evidenciado vício apto a possibilitar o acolhimento dos embargos para reforma da decisão. O acórdão impugnado analisou devida e fundamentadamente as questões indispensáveis ao deslinde da controvérsia.

5. Os embargos declaratórios podem e devem ser acolhidos para que se proceda à modulação dos efeitos do julgado. O acórdão traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada *pro futuro*, com efeitos *ex nunc*.

6. A tese fixada em repercussão geral – com eficácia vinculante e efeitos *ultra partes* – produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar grave impacto nas contas públicas.

- Parecer pelo parcial provimento dos embargos, tão somente para que se faça a modulação dos efeitos do acórdão, de modo que o decidido neste paradigma da repercussão geral tenha eficácia *pro futuro*, a partir do julgamento dos declaratórios.

I

O presente recurso extraordinário é representativo do tema 69 da sistemática da repercussão geral, referente à “*inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS*”.

O feito veio com vista à Procuradoria-Geral da República quando do reconhecimento da existência de repercussão geral da questão constitucional debatida, tendo este órgão ministerial opinado, à época, no sentido de que se aguardasse decisão em ação de controle concentrado de constitucionalidade que debatia controvérsia semelhante (ADC 18)¹.

Sem novo encaminhamento ao Ministério Público Federal, o recurso foi incluído em pauta e julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 15 de março de 2017, tendo a Corte, na oportunidade, fixado a seguinte tese: “*o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*”. Respectivo acórdão viu-se assim ementar:

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

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contra esta decisão opuseram-se embargos de declaração pela União, apontando-se a existência de contradição, obscuridade, erro material e omissão no julgado.

¹ Parecer nº 2993/EWC, de 20.11.2008.

Sustenta a embargante haver erro material e omissão quanto ao disposto no art. 187-I da Lei 6.404/76, afirmando que alguns votos da corrente vencedora utilizaram como razão de decidir o argumento de que a expressão *receita bruta* tem sentido próprio no direito privado, definido pelo mencionado dispositivo de lei, mas tal entendimento estaria equivocado, pois, diz, a norma não estabelece qualquer conceito para o instituto.

Segue ressaltando, neste aspecto, que o referido artigo apenas 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*”. No seu entender, a assertiva simplesmente permite concluir que tais expressões referem-se a grandezas diferentes, mas não assinala que uma não esteja contida na outra.

Aponta, ademais, omissão do julgado acerca da semelhança existente entre a questão tratada neste apelo e nos Recursos Extraordinários 212209 e 582461, argumentando ser necessária a apresentação de fundamento que demonstre o *distinguishing* entre as hipóteses para que se determine a extensão e o alcance do acórdão.

Registra, ainda, contradição do aresto quanto à conclusão do que constitui receita e as lições doutrinárias invocadas para embasar aquele entendimento.

Pondera, por outro lado, que o aresto embargado traz diversidade de fundamentos amplos, com efeitos diversos, e, tendo em vista que a tese acolhida pode modificar parte relevante do sistema tributário brasileiro, reclama a segurança jurídica individualização do fundamento determinante da decisão, para que os entes tributantes e os contribuintes possam atuar segundo expectativa a respeito de como o Supremo Tribunal Federal decidirá questões análogas que lhe forem submetidas.

Afirma contradição e obscuridade quanto ao que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS para os fins de adoção da tese fixada pela decisão embargada. Neste ponto, sustenta ser necessário esclarecer se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser cortado da base de cálculo daquelas contribuições.

Por fim, pede a modulação dos efeitos do *decisum*, requerendo que, dado o inequívoco impacto e a abrangência do julgado, somente produza efeitos gerais após a análise dos presentes embargos.

A embargada apresentou suas contrarrazões, pugnando pelo não conhecimento ou pela rejeição dos embargos, uma vez que, diz, o acórdão impugnado não padece de qualquer vício e o recurso constitui mera tentativa de rediscussão da matéria. Além disso, pede seja negada a requerida modulação dos efeitos da decisão.

Tendo em vista a relevância da matéria, requereu a Procuradoria-Geral da República – na condição de *custos legis* – vista pessoal dos autos para oferecimento de parecer sobre os embargos de declaração.

O pedido de vista foi deferido pela Relatora e os autos vieram ao Ministério Público Federal.

II

Conforme relatado, a controvérsia em debate centra-se na possibilidade jurídica de incluir-se o valor do ICMS – imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço – no conceito de faturamento para definição da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em outras palavras, a questão destes autos consiste em definir se revela-se compatível ou inconciliável com a ordem constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O tema guarda complexidade, tanto que a solução deste recurso deu-se após amplo debate e por apertado placar, mesmo com a matéria já tendo sido analisada em diversas outras oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal.

O Plenário da Suprema Corte, por maioria, entendeu indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, assentando que os valores correspondentes ao tributo não compõem a definição de faturamento para aquela finalidade. Concluiu o acórdão que o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Poder Público, dele não sendo titular a empresa, situação que faz tal ingresso não se qualificar como receita pertencente ao contribuinte.

Orientação em sentido oposto tiveram os ministros da corrente minoritária que fixaram a premissa de que **(i)** o conceito constitucional de faturamento é aberto e não afronta o art. 195–I–*b* da Constituição o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS e da COFINS; e **(ii)** a inclusão do ICMS na base de cálculo daquelas contribuições não constitui lesão a qualquer direito fundamental do contribuinte.

Contra esta decisão, a União opõe os presentes embargos de declaração, suscitando a existência de vícios que possibilitariam a atribuição de efeitos infringentes ao recurso, impondo a modificação do aresto. Requer, ainda, seja feita a modulação dos efeitos do julgado.

Delineada a controvérsia, não é demais lembrar que o recurso de embargos declaratórios possibilita, excepcionalmente, a reforma do julgado.

Nos conhecidos e rígidos limites estabelecidos pelo art. 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração destinam-se a esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material eventualmente existentes no *decisum* e, em situações específicas, atribuir-lhe efeitos infringentes quando reconhecido algum daqueles vícios.

É, de fato, assente na doutrina e na jurisprudência que a integração ou o esclarecimento da decisão embargada podem acarretar a incidência de efeitos modificativos. Nesse sentido:

É correta a afirmação de que nas hipóteses de saneamento do vício da contradição, ao escolher entre duas proposições inconciliáveis, o resultado dos embargos modifica a decisão. O mesmo ocorre, e ainda de forma mais evidente, com o saneamento da omissão, porque nesse caso o órgão jurisdicional necessariamente decidirá mais do que foi decidido, o que inegavelmente modificará a decisão impugnada. Ainda assim, parece não ser incorreto afirmar que tais mudanças são em regra formais, melhorando a qualidade da decisão de modo a deixá-la mais compreensível e completa, sem entretanto, modificar substancialmente o seu conteúdo.

Pode-se concluir, portanto, que a função típica dos embargos de declaração é melhorar formalmente a decisão impugnada, sem alterações substanciais quanto ao seu conteúdo. **Ocorre, entretanto, que por vezes os embargos de declaração extrapolam essa função, gerando a reforma ou a anulação da decisão impugnada.** Nesses casos, os embargos de declaração assumem uma função distinta daquela para a qual foram originariamente programados, sendo correto apontá-los como embargos de declaração atípicos, situação que, segundo o § 2º do art. 1.023, do Novo CPC, veio a consagrar entendimento doutrinário e jurisprudencial.

[...]

73.7.1. Embargos de declaração com efeito modificativo

As hipóteses de cabimento quanto a essa espécie atípica de embargos de declaração são aquelas previstas expressamente em lei: omissão, contradição, obscuridade e erro material (art. 1.022 do Novo CPC). Nesse tocante, portanto, nada há de atípico. O pedido formulado pelo embargante também não pode ser considerado atípico, porque, havendo contradição e obscuridade, o pedido será de esclarecimento da decisão, e na hipótese de omissão o pedido será de integração da decisão. Também não será atípico o provimento desse pedido, nos estritos limites do pedido do embargante.

Ocorre, entretanto, que em algumas hipóteses de saneamento de contradição e omissão – muito mais frequente na segunda hipótese – o provimento dos embargos de declaração, com o consequente saneamento do vício, poderá ensejar a modificação do conteúdo da decisão recorrida. O efeito do provimento dos embargos de declaração será atípico, porque somente ele se afasta da estrutura básica desse recurso, mas tal atipicidade é uma decorrência lógica e natural da possibilidade de enfrentamento de novas questões no recurso – no caso de omissão – ou da escolha entre duas proposições conciliáveis – no caso de contradição² [ênfase acrescida].

Na espécie, a Procuradoria-Geral da República, não obstante discorde da orientação majoritária aqui adotada e continue convicta, como defendido na ADC 18³, de que há legitimidade constitucional na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, entende não evidenciado vício apto a possibilitar o acolhimento dos embargos para reforma da decisão.

É que, embora tenha decidido em sentido contrário ao pretendido pela ora embargante, bem como diverso da orientação defendida por este órgão ministerial no citado processo de controle concentrado de constitucionalidade, o acórdão impugnado analisou devida e fundamentadamente as questões indispensáveis ao deslinde da controvérsia.

O voto condutor do aresto, após traçar longo histórico da legislação e da jurisprudência atinentes à matéria, assentou que o ICMS não guarda relação com a definição constitucional de faturamento e não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Além de explicitar detalhadamente a orientação jurisprudencial da Corte acerca da definição de faturamento, a Relatora minudenciou o decidido no RE 240785 – que tam-

2 NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil – Volume único. 9 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 1708/1709.

3 Parecer nº 4721 – PGR – AF, de 6.10.2008, assim ementado:
AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, § 2º, I, DA LEI Nº 9.718/98. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTO INDIRETO. COMERCIANTE. CONTRIBUINTE DE DIREITO DO ICMS. VALOR QUE INTEGRA NATURALMENTE SEU PATRIMÔNIO. EQUÍVOCO DA TESE DE QUE O EMPRESÁRIO É MERO INTERMEDIÁRIO ENTRE O CONSUMIDOR E O ESTADO. ICMS. CUSTO DO PRODUTO. VALOR REPASSADO AO PREÇO DA MERCADORIA, QUE É ELEMENTO INTEGRANTE DO FATURAMENTO. PARECER PELA PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

bém tratou da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – elucidando as duas correntes então formadas no julgamento: a dos ministros que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço e afirmaram a sua inclusão no conceito de faturamento; e a daqueles que entendiam o inverso e afastaram o tributo daquela definição.

Ponderou, ainda, que, embora a análise jurídica e contábil do ICMS possa conduzir à assertiva de que, assim como não é possível incluir o tributo na base de cálculo do PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do imposto é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte, o exame jurídico do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155-§2º-I da Constituição.

Segue o voto, neste aspecto, deduzindo que, não obstante nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), já que parte do valor é aproveitado para compensar o ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, o tributo será recolhido, não constituindo receita do contribuinte.

Os ministros que aderiram àquele entendimento o fizeram, basicamente, ao fundamento de que o destinatário dos valores advindos do ICMS é o Poder Público, e não o contribuinte, não detendo a parcela correspondente ao tributo natureza de faturamento, de forma que inviável, por isso, sua incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Finaliza-se o entendimento, essencialmente, com a afirmação de que o ICMS não pode integrar a base de cálculo das contribuições porque **(i)** o imposto não guarda relação com a definição constitucional de faturamento; **(ii)** sua inclusão representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e **(iii)** haveria lesão ao previsto no art. 154-I da Constituição.

Verifica-se, portanto, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal debateu amplamente a questão trazida no recurso extraordinário, inclusive rediscutindo argumentos e reafirmando fundamentos presentes em julgamentos anteriores, de forma que ausente omissão, obscuridade ou contradição que justifique a reabertura da discussão.

Assim, não têm os embargos de declaração perspectiva para ensejar novo debate da causa e modificar a conclusão a que chegou a Suprema Corte sobre o recurso. Entretanto, podem e devem ser acolhidos para que se proceda à modulação dos efeitos do julgado.

A sistemática do exame por temas veio racionalizar os trabalhos do Supremo Tribunal Federal, com o fim de permitir à Corte – por meio da fixação de teses – o cumprimento de sua missão de guardião da Constituição. Dessa abstratividade resulta, como consectário lógico natural, que, acaso entenda o Tribunal pela identidade de elementos determinantes entre a hipótese e um grupo de outras possíveis causas, deve, desde já, consolidar diretriz de forma a solucionar todas as possíveis idênticas controvérsias.

Como bem destacou a Ministra Ellen Gracie no julgamento da Reclamação 10793, o instituto da repercussão geral sobreveio como instrumento para desafogar o Tribunal e racionalizar a sua atividade jurisdicional, restringindo o conhecimento dos recursos extraordinários àqueles que apresentem questão constitucional de tal relevância que sua solução seja do interesse da sociedade e não apenas das partes. Daí porque fala-se na objetivação do julgamento dos recursos extraordinários a partir da implantação do requisito da repercussão geral.

A Suprema Corte, ao fazer uso deste dever-poder, assume o ônus de dilatar o exame do recurso, que deixa de centrar-se no caso concreto para ser focado na controvérsia nele revelada. A depender do grau de abstração da tese reconhecida como relevante no Plenário Virtual, será necessário, para o deslinde do conjunto amostral, que se proceda com a devida cautela, explicitando-se, ao máximo, a esfera de aplicação de cada entendimento.

Nesta linha de ideias, sob a sistemática da repercussão geral, ganham os embargos de declaração nova dimensão. Constituem em oportunidade para que o Ministério Público ou as partes possam destacar pontos de relevo envolvidos no deslinde da questão, evitando a necessidade de um novo pronunciamento da Corte no futuro. Assim, conquanto possa revelar-se ausente omissão ou obscuridade, considerados exclusivamente os termos da causa deduzida ao Tribunal na via extraordinária, o exame da tese, que impõe a análise de seus diversos matizes, conduz ao imperativo de esclarecimento de determinados pontos de eminente interesse jurídico e social, notadamente seus efeitos.

Tal assertiva serve tanto para o esclarecimento do âmbito de aplicação do julgado como para a discussão da própria modulação de efeitos do acórdão. Nesta última acepção, apropriado rememorar as considerações feitas pelo Ministro Ayres Brito nos embargos de declaração na ADI 2797:

Nesse fluxo de ideias, é de se ter em mente que os embargos de declaração integram o julgado e consistem em meio de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional. **Se compete a esta nossa Instância Judicante, mesmo não havendo pedido das partes, modular os efeitos da decisão se presentes razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, a omissão em suscitar o debate sobre o cumprimento dessas razões é também nossa. E os embargos de declaração constituem a última fronteira processual apta a impedir que a decisão de inconstitucionalidade com efeito retroativo rasgue nos horizontes do Direito panoramas caóticos, do ângulo dos fatos e relações sociais.** É dizer, panoramas em que a não salvaguarda do protovalor da segurança jurídica implica ofensa à Constituição ainda maior do que aquela declarada na ação direta. Passando o sistema constitucional a experimentar desequilíbrio entre o que se perde e o que se ganha com a declaração mesma de inconstitucionalidade [DJe 7.2. 2013 – ênfase acrescida].

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.

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 en-

cadeia 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.

Brasília, 04 de junho de 2019.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República