



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Nº 36.647/CS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.382.230/RS

RECTE.(S): UNIÃO
ADV.(A/S): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECDO.(A/S): VETLOG DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS PARA ANIMAIS LTDA – EPP
ADV.(A/S): JOAO JOAQUIM MARTINELLI
RELATOR: **MINISTRO ROBERTO BARROSO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. TEMA 69. IMPOSSIBILIDADE DE O ICMS INTEGRAR A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. QUESTÃO SUSCITADA PELO RECORRENTE QUE PRESSUPÕE A ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL (OFENSA REFLEXA) E O REEXAME DE FATOS E PROVAS. PARECER PELO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União, insurgindo-se contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da Apelação nº 5022380-22.2020.4.04.7100.
2. VETLOG DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS PARA ANIMAIS LTDA. impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, que lhe exigiu o recolhimento das contribuições para o PIS e para a COFINS com a inclusão na base de cálculo do valor relativo ao ICMS e ao DIFAL.
3. Em fundamento da pretensão, alegou o Impetrante que “*a base de cálculo das contribuições sociais em exame é a receita ou o faturamento, e o ICMS e o DIFAL recebido pelo Impetrante nas vendas de mercadorias,*

representa receita do Estado, conforme suas regras próprias, e jamais podem ser consideradas como receita do contribuinte” (fls. 3).

4. Pediu a concessão da ordem “*para obstar que a Autoridade Coatora exija as contribuições do PIS e a COFINS com o ICMS que é destacado nas notas fiscais, e o DIFAL, inclusos em suas bases de cálculos, ou suas bases de débitos, relativamente às receitas da Impetrante” (fls. 29).*

5. Pediu, ainda, a condenação da autoridade impetrada a “*suportar o aproveitamento pelo contribuinte referentes aos 60 (sessenta) meses anteriores ao ajuizamento desta medida judicial até o trânsito em julgado, recolhidos ou creditados, podendo aproveitá-los da maneira que lhe convier, seja, por exemplo, compensando administrativamente, ressarcindo-se ou restituindo-se em dinheiro, executando sentença ou ajuizando ação de repetição de indébito, registrando-se os créditos na escrita fiscal ou através de qualquer nova modalidade de aproveitamento que venha a surgir, da maneira que melhor entender a Impetrante, devidamente atualizados pela SELIC, ou outro índice que venha a substituí-la” (fls. 29).*

6. A segurança foi concedida pelo Juízo da 13ª Vara Federal de Porto Alegre, “*para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao ICMS destacado na nota fiscal de saída e o ICMS DIFAL, nos termos da fundamentação, e proceder à compensação dos valores indevidamente recolhidos, após o trânsito em julgado, atualizados nos termos da fundamentação e observada a prescrição quinquenal” (fls. 177).*

7. A União apelou mas o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso por acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. exclusão do icms próprio e do icms-difal da base de cálculo do pis e da cofins. Tema 69 do stf.

1. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS

não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista não consubstanciar receita.

2. Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo).

3. As alterações produzidas pela Lei nº 12.973/2014 nas Leis nº 9.718/96, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não legitimam a incidência da COFINS e do PIS sobre o ICMS, porquanto a lei ordinária não pode alterar conceitos constitucionais (art. 110 do CTN) e, dessa forma, há de respeitar o conceito constitucional de receita, conforme assentou o STF ao julgar o precitado RE n.º 574.706.

4. No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos.

5. A pendência de julgamento dos embargos de declaração opostos pela União não tem o condão de suspender a tramitação dos processos sobre o tema. Resta sedimentada a jurisprudência no STF no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em RE com repercussão geral, não é necessário se aguardar o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos

6. Adoção da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 69), segundo o qual "o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

7. Da mesma forma como o ICMS cobrado nas operações internas, também o ICMS cobrado sobre o diferencial de alíquotas - ICMS-DIFAL -, apenas transita pela contabilidade da empresa até ser recolhido ao Estado, daí porque sobre tais valores não deve incidir as contribuições ao PIS e à COFINS, forte na decisão do SF no RE 574.706.

8. Rejeitados os embargos de declaração subsequentes, a União interpôs recurso extraordinário (fls. 311/328) no qual suscitou violação aos arts. 155, § 2º, I e 195, I, "b", da Constituição Federal.

9. Alegou que, contrariamente ao que foi decidido, o ICMS-DIFAL não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, mas tão somente o ICMS-PRÓPRIO destacado, pela alíquota interestadual. E que essa Corte, ao julgar o RE nº 574.706, firmou tese no sentido de que a exclusão a ser promovida da base de cálculo do PIS e da COFINS é a do ICMS destacado, e não qualquer outro ICMS supostamente embutido no preço.

10. Concluiu afirmando que, “o DIFAL não compôs a base de cálculo do PIS e da COFINS, não havendo valores a serem restituídos dessas contribuições sociais, razão pela qual impõe-se a reforma do julgado” (fls. 328).

11. Diante do julgamento por essa Suprema Corte dos embargos de declaração opostos pela União no RE nº 574.706, e considerando que “o acórdão recorrido parece divergir do entendimento firmado pelo STF” (fls 355), o Presidente do TRF da 4ª Região determinou o retorno dos autos à Turma julgadora para reexame da questão, oportunidade em que a 2ª Turma daquela Corte proferiu novo julgamento, no qual negou provimento à apelação da União e deu parcial provimento à remessa necessária. O acórdão portou a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO DO STF. RE 574.706/PR, SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 69 STF. LEI Nº 12.973/2014. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

1. Conforme estabelecido pelo STF, no Tema 69, "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" (Recurso Extraordinário com repercussão geral nº 574.706), haja vista não consubstanciar receita.

2. Assim sendo, o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, quer se considere o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive no período de vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (regime não cumulativo).

3. O Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema nº 69), que trata da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS. A Corte Suprema, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, nos seguintes termos: (i) “no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado”; e (ii) “modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento”.

12. Opostos novos embargos de declaração, desta feita pela Impetrante, para esclarecer ponto omissos do acórdão, esclareceu a Turma julgadora o seguinte:

“Assim sendo, as questões ora suscitadas pelo recorrente que busca manifestação da Turma quanto a “qual o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS: o imposto efetivamente pago pelo contribuinte ou todo o ICMS, conforme destacado nas notas fiscais” e “em relação ao item ‘e’ de sua petição inicial, na medida em que postulou expressamente que fosse reconhecido o direito de excluir o ICMS que é destacado nas notas fiscais, e o DIFAL, da base de cálculo do PIS e da COFINS”, restaram mantidas no reexame a que se refere o acórdão embargado.

Nesse sentido, destaca-se dos itens 4 e 7 da ementa representativa do julgado ora embargado:

4. No cálculo dos valores recolhidos indevidamente, deverá ser considerada a integralidade do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, independentemente da utilização de créditos para a redução do quantum a ser recolhido aos cofres públicos.

7. Da mesma forma como o ICMS cobrado nas operações internas, também o ICMS cobrado sobre o diferencial de alíquotas - ICMS-DIFAL -, apenas transita pela contabilidade da empresa até ser recolhido ao Estado, daí porque sobre tais valores não deve incidir as contribuições ao PIS e à COFINS, forte na decisão do STF no RE 574.706” (fls. 463).

13. Em petição nos autos, a União pediu que fosse realizado o juízo de admissibilidade do recurso extraordinário com relação à questão que não foi apreciada por essa Suprema Corte pela sistemática da repercussão geral, no julgamento do RE nº 574.706, qual seja, a distinção entre o ICMS próprio e o DIFAL, e que também não foi objeto do juízo de retratação feito pelo TRF da 4ª Região (fls. 419/422).

14. Acolhendo o pedido, a Presidência do TRF4 admitiu o recurso *no que tange ao pedido de reforma do acórdão na parte em que determinou a exclusão do valor do ICMS DIFAL da base de cálculo do PIS e da COFINS* (fls. 417/428).

15. Assim postas as questões discutidas, manifesta-se o Ministério Público Federal pelo não conhecimento do recurso.

16. Como visto, a questão que o recorrente quer ver dirimida por essa Colenda Corte diz respeito ao ICMS-DIFAL, que ele afirma não integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

17. O ICMS-DIFAL foi instituído pela Emenda Constitucional 87/2015, que deu a seguinte redação ao art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal:

“Art. 155 (...)

§ 2º (...)

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a

interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

18. A Emenda Constitucional alterou a sistemática do ICMS nos casos de venda de bens e serviços que transitam entre diferentes estados, antes devido integralmente no estado de origem. Com a alteração estabeleceu-se a divisão do tributo entre o estado remetente e o estado de destino, cabendo ao estado remetente o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e, ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

19. O recorrente não questiona a constitucionalidade da alteração da sistemática do ICMS procedido pela EC 87/2015. O que se discute é se o ICMS-DIFAL integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

20. O acórdão recorrido decidiu a questão nos seguintes termos:

“Exclusão do ICMS-DIFAL sobre a base de cálculo do PIS/COFINS.

Por meio da Emenda Constitucional 87/2015 foi instituído, com vigência a partir de 01/01/2016, o “Diferencial de Alíquotas do ICMS a Consumidor Final não Contribuinte”, devido nas operações interestaduais destinadas a pessoa não contribuinte do ICMS e o valor do imposto cabe a unidade federada de destino da mercadoria ou serviço.

O regime Diferencial de Alíquotas (DIFAL) ocorre em operações interestaduais com diferença de alíquotas e tem como objeto proteger a competitividade entre o estado produtos do bem e o do comprador e estabelecer um padrão de organização e encontra previsão no art. 155, § 2º, inciso VIII, b, da Constituição Federal. Transcrevo:

(...)

Ou seja, todos os contribuintes do ICMS são obrigados a recolher o ICMS relativo à diferença existente entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e a alíquota interestadual nas seguintes operações e prestações.

Assim, o fato gerador do DIFAL do ICMS ocorre nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, sendo que a responsabilidade pelo recolhimento será devida: – ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; – ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Trata-se, portanto, de sistemática de arrecadação que busca equilibrar a cobrança do ICMS entre os diversos estados, mas que ao final é recolhida pelo contribuinte aos cofres públicos.

*O **DIFAL** não se trata de imposto diverso, mas apenas de forma de cálculo do imposto no caso de operações de transporte entre estados quando o destinatário não é contribuinte do **ICMS**, em razão de cada Estado ter alíquota distinta. Assim, o **DIFAL** nada mais é do que o próprio **ICMS** pago pelo contribuinte de fato.*

*Portanto, da mesma forma como o ICMS cobrado nas operações internas, também o ICMS cobrado sobre o diferencial de alíquotas, apenas transita pela contabilidade da empresa até ser recolhido ao Estado, daí porque sobre tais valores não deve incidir as contribuições ao **PIS** e à **COFINS**, forte na decisão do STF no RE 574.706.*

Diante disso, não há possibilidade de creditamento decorrente do ICMS-diferencial de Alíquota.

(...)

A impetrante tem, pois, direito à excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o valor do ICMS-DIFAL.

Compensação tributária no Mandado de Segurança

Reconhecido o indébito tributário, é devida a sua restituição, por meio de compensação tributária, nos casos de mandado de segurança.

A compensação deverá ocorrer (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as ressalvas do art. 26-A, da Lei nº 11.457/07, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, e (d) após o trânsito em julgado da decisão (art. 170-A do CTN), nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e alterações posteriores.” (fls. 449/451)

21. Muito embora o acórdão tenha transcrito o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição, a questão suscitada pela recorrente não foi analisada sob a ótica desse dispositivo, e nem poderia ser, tendo em vista que não é ali que está disciplinado o modo de cálculo do PIS e da COFINS, muito menos o modo como é feito o lançamento do ICMS DIFAL pelo contribuinte.

22. A questão, na verdade, é de natureza infraconstitucional, e tem a ver com a disciplina legal do PIS e do COFINS bem como com o modo como é feito o lançamento do ICMS na venda interestadual, questão disciplinada no Convenio ICMS 93/2015.

23. E tanto é assim, que toda a argumentação da recorrente restringiu-se a demonstrar o modo como é feito o lançamento do ICMS e do ICMS-DIFAL quando da emissão da nota fiscal. Segundo ela, *“O ICMS que vai destacado na nota fiscal é aquele devido ao Estado de origem, e o Estado de origem faz jus à alíquota interestadual. (...) Para a base de cálculo do PIS e da COFINS parte-se do preço da nota fiscal. O DIFAL, calculado depois, não integra a base de cálculo das contribuições federais. (...) Cumpre ressaltar, ainda que o recolhimento do DIFAL ocorre por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos – GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, como disposto na cláusula Quarta do Convênio”* (fls. 317 e 321).

24. Assim colocada a questão, a sua análise não pode ser feita a partir da Constituição. A solução da causa somente pode ocorrer com o exame das normas infraconstitucionais aplicáveis, mais especificamente as normas que disciplinam a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS e o Convênio ICMS nº 93/2015, que disciplina o modo de cálculo do DIFAL.

25. Essa Suprema Corte, no julgamento do RE nº 574.706, da Relatoria da eminente Ministra Cármen Lúcia, firmou tese, com repercussão geral, no sentido de que *“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”*.

26. A ideia principal que orientou a decisão da Corte sobre o tema foi a de que o valor do ICMS tem como destinatário a Fazenda Pública, não constituindo receita do contribuinte.

27. Essa mesma ideia aplica-se ao ICMS-DIFAL, que nada mais é do que o próprio ICMS só que calculado sob outra sistemática.

28. Como corretamente afirmou o acórdão impugnado, “O **DIFAL** não se trata de imposto diverso, mas apenas de forma de cálculo do imposto no caso de operações de transporte entre estados quando o destinatário não é contribuinte do **ICMS**, em razão de cada Estado ter alíquota distinta. Assim, o **DIFAL** nada mais é do que o próprio **ICMS** pago pelo contribuinte de fato” (fls. 450).

29. Assim, as conclusões firmadas no julgamento do RE nº 574;706, que ensejou a Tese 69, aplica-se ao ICMS-DIFAL, não havendo mais questão constitucional a ser decidida. O que sobra do que foi arguido pela recorrente é questão legal, que não enseja o cabimento do recurso extraordinário.

30. E mesmo que assim não se entenda, a decisão tomada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região está em consonância com a jurisprudência dessa Colenda Corte, que segue firme no sentido de afirmar a impossibilidade de o ICMS integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

31. A discussão que o recorrente tenta desenvolver sobre o modo como é feito o cálculo do PIS e da COFINS, mediante análise de notas fiscais, é inviável nesta via, que não permite o exame e a valoração de fatos e provas.

32. Ante o exposto, manifesta-se o Ministério Público Federal pelo não conhecimento do recurso.

Brasília, 23 de maio de 2022

CLÁUDIA SAMPAIO MARQUES
Subprocuradora-Geral da República