



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720865/2019-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.741 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	NOSSA ELETRO S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE.

Delimitada a controvérsia temática quanto ao debate travado no processo administrativo fiscal na decisão de segunda instância, e sendo a decisão coerente à questão em litígio, não há que se falar em obscuridade.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não acolher os Embargos de Declaração apresentados pela PGFN.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que questiona no acórdão nº 3402-011.952, proferido em 19 de junho de 2024, vícios de omissão e obscuridade ao não considerar a data a partir da qual as decisões tomadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça STJ admitiram a exclusão do ICMS e do ICMS ST da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, qual seja, 15 de março de 2017.

O despacho de admissibilidade assim dispõe:

Embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do acórdão nº 3402-011.952, proferido em 19 de junho de 2024, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

#### DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O processo foi encaminhado à Procuradoria em 09/09/2024, retornando a este Conselho em 14/10/2024, portanto, dentro do prazo de cinco dias após a intimação pessoal presumida prevista no artigo 7º, § 3º, da Portaria MF nº 527/2010.

**DAS ALEGAÇÕES** Em linhas gerais, considera que o acórdão incorreu nos vícios de omissão e obscuridade ao não considerar a data a partir da qual as decisões tomadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ admitiram a exclusão do ICMS e do ICMS-ST da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, qual seja, dia 15 de março de 2017.

#### DO CABIMENTO

Na parte introdutória do relatório que precede o voto condutor da decisão recorrida, o i. Relator do processo explica que

Trata o presente processo de Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep (fls. 1776 a 1793) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 1758 a 1775), lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, relativamente ao período 01/01/2015 a 31/12/2016, (grifos meus)

O dispositivo do acórdão, por seu turno, concede:

provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS, desde que comprovado, e da exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Não há dúvidas, também, de que o acórdão embargado foi fundamentado na decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706. Observe.

Nesse ponto, assiste razão ao contribuinte a possibilidade de excluir da base do PIS e da Cofins o ICMS destacado, nos termos da decisão final do RE 574.706, Tema 69, sob repercussão geral.

Ao interpretar a decisão da Suprema Corte, contudo, me parece que, de fato, o voto mostra-se obscuro, pois faz referência genérica a procedimentos administrativos, senão vejamos.

A decisão final, dos embargos de declaração, em 13 de maio de 2021, com trânsito em julgado ocorrido em 09 de setembro de 2021, que fincou os seguintes entendimentos: i) modulação de efeitos da decisão para garantir o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições às ações judiciais e procedimentos administrativos realizados antes de 15 de março de 2017, bem como que o ICMS a ser excluído deve ser o destacado:

No dispositivo do voto (e do acórdão também) termina por conceder o direito de forma irrestrita:

Isto posto, voto pelo cancelamento do lançamento quanto ao ICMS da base de cálculo das contribuições, para excluir as exações relativas a este tópico.

Como acertadamente pontuado pela Embargante, a decisão proferida em regime de repercussão geral autorizou a exclusão do ICMS da base de cálculo apenas a partir de 15/03/2017, à exceção dos casos nos quais houvesse pedido administrativo ou judicial. Me parece que o termo procedimento empregado pelo Relator deixa dúvidas quanto à interpretação que foi dada à decisão tomada no RE 574.706.

**CONCLUSÃO** De todo o exposto, conluo que o acórdão padece do vício apontado pela Embargante. Acolho os embargados de declaração.

Retornam os autos para esta relatora com objetivo de julgar os embargos declaratórios.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

Trata-se de embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional, em que foi afirmado que houve obscuridade no acórdão recorrido quanto à interpretação e marco das datas relativas à tese sob repercussão geral, do Supremo Tribunal Federal, Tese 69, quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, bem como em relação à Tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto à exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições.

Pois bem, antes de adentrar as controvérsias apontadas, vale esclarecer que o auto de infração lançou parcelas relativas à exclusão do ICMS e do ICMS ST da base de cálculo das contribuições, realizadas no âmbito administrativo pelo contribuinte, restringindo-se o debate quanto a qual ICMS (operação própria) deveria ser excluído- se o destacado ou o recolhido, e à possibilidade ou não de exclusão do ICMS ST.

***Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins:***

Não há obscuridade, tão menos qualquer vício que padeça a decisão.

Isso porque a discussão não era sobre a possibilidade ou não de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições, mas sim, e tão somente, se deveria ser o ICMS destacado ou o ICMS recolhido aquele a ser excluído, controvérsia que atinge diretamente o montante da glosa e do crédito aproveitado pelo contribuinte, posto que o valor recolhido costumeiramente é menor que o valor destacado.

A decisão a quo foi bem clara ao delimitar a lide em seu parágrafo inaugural quanto ao tópico mencionado, e não apresenta qualquer debate sobre a diferença entre procedimento e pedido administrativo, que possa ou não embasar o direito à exclusão supramencionada:

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

**A controvérsia reside em qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo das contribuições, se aquele efetivamente recolhido ou se o destacado na nota fiscal pelo contribuinte, posto que a fiscalização se apoia na Solução de Consulta Cosit 13/2018, que afirma que deve ser o ICMS recolhido aquele a ser excluído, e que não há julgamento definitivo da Tese do Século, pendentes os embargos de declaração para modulação de efeitos e definição de qual ICMS deverá ser excluído.**

**Nesse ponto, assiste razão ao contribuinte a possibilidade de excluir da base do PIS e da Cofins o ICMS destacado, nos termos da decisão final do RE 574.706, Tema 69, sob repercussão geral. A decisão final, dos embargos de declaração, em 13 de maio de 2021, com trânsito em julgado ocorrido em 09 de setembro de 2021, que fincou os seguintes entendimentos: i) modulação de efeitos da decisão para garantir o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições às ações judiciais e procedimentos administrativos realizados antes de 15 de março de 2017, bem como que o ICMS a ser excluído deve ser o destacado:**

**EMENTA : EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA.**

IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, em acolher, em parte, os embargos de declaração, apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE 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 protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, e, por maioria, em rejeitar os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.5.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

O cancelamento da exação tributária neste ponto foi justamente porque o lançamento realizado através do auto de infração trazia essa diferenciação e a cobrança da parcela de diferença entre ICMS destacado e recolhido.

E, a despeito de não se tratar do cerne do problema no presente processo administrativo, **o termo “procedimento” é posto pela própria ementa da decisão dos embargos de declaração, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 69, para esclarecer, nesse segundo momento, em 2021, que o ICMS a ser excluído deveria ser o destacado, e que a modulação de efeitos se restringiria “...às ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito”.**

Isto posto, não há qualquer sentido na obscuridade alegada.

***Em relação à exclusão do ICMS ST***

Tão menos aqui há que se falar em obscuridade.

O lapso temporal não era necessariamente a problemática principal, mas sim, o cerne da questão rondava o debate sobre a (im)possibilidade de exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições.

A decisão é clara quando afirma que i) o STJ julgou a problemática, fincando a tese através do Tema 1125, com acórdão publicado em 28 de fevereiro de 2024, que possibilitou a exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições; ii) e que tal decisão teve como modulação de efeitos o mesmo marco traçado na Tese do Século – Tema 69, STF, afirmando de forma categórica “...*impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso.*”

Ou seja, constatado no processo que houve a exclusão do ICMS ST no âmbito administrativo, através do procedimento ocorrido na sistemática dos pedidos de compensação, ressarcimento e restituição, em data anterior ao julgamento de mérito proferido pelo STJ quanto à tese que possibilita a exclusão do ICMS ST, dentro do período de recorte da modulação, a razão assistia o contribuinte em sua integralidade.

A decisão também foi clara ao delimitar a lide:

Exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da Cofins O tema era controverso até julgamento, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.896.678, julgado em dezembro de 2023, que fincou entendimento pela possibilidade de exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições sob a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. 1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69). 2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária

progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS” (Tema 1.098). 3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária. 4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo. 5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo. 6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva. 7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma. 8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMSST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva." 9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

A partir desse julgamento, firmou-se a tese no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

Pela primeira vez, o STJ modulou os efeitos da decisão:

Afetação na sessão eletrônica iniciada em 1/12/2021 e finalizada em 7/12/2021 (PrimeiraSeção). Vide Controvérsia n. 358/STJ. MODULAÇÃO DE EFEITOS: na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento da Tese 69 da repercussão geral, e considerando a inexistência de julgados no sentido aqui proposto, conforme o panorama jurisprudencial descrito neste voto, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso. (Acórdão publicado no DJe de 28/02/2024)

Nesse sentido, considerando a possibilidade da exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições, mediante existência de procedimento administrativo anterior à decisão do STJ, no Tema 1125, em obediência à modulação de efeitos, voto por dar provimento a este tópico, para excluir tais exações do lançamento.

E, também aqui, a despeito de não ter sido pontuado pelo despacho de admissibilidade dos presentes embargos declaratórios, o termo “procedimento”, advém da própria decisão do Superior Tribunal de Justiça, sem qualquer indício de que o debate sobre a diferença ou peculiaridade do que é pedido e procedimento tenha começado nos presentes autos.

### **Conclusão**

Isto posto, e devidamente demonstrado que não houve obscuridade, voto por não acolher os embargos de declaração apresentados pela PGFN.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro**