



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.720347/2017-25
ACÓRDÃO	9303-016.881 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	BANCO MERCANTIL DO BRASILS/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES E CONTRADIÇÕES. SANEAMENTO.

Verificada a ocorrência de omissões e contradições, há que se acolher os aclaratórios, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher, sem efeitos infringentes, os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, para sanar a omissão quanto à fundamentação para aplicação da tese fixada no Tema n.º 372 da repercussão geral ao caso concreto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Cynthia Helena de Campos (substituta integral), Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda

(Presidente). Ausente a conselheira Semíramis de Oliveira Duro, substituída pela conselheira Cynthia Helena de Campos.

RELATÓRIO

Cuida-se, na espécie, de embargos de declaração, nos termos do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/23, opostos pelo contribuinte, em 11/11/2024, em face do Acórdão nº 9303-016.016, julgado em 08/10/2024, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES E CONTRADIÇÕES. SANEAMENTO.

Verificada a ocorrência de omissões e contradições, há que se acolher os aclaratórios, sem efeitos infringentes.

Consta do dispositivo da decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, sem efeitos infringentes, para esclarecer que não se aplica ao caso o julgado pelo STF no Tema 881.

Alega o embargante a existência de omissão no acórdão proferido em 08/10/2024, que julgou os primeiros embargos de declaração.

O processo administrativo original impugnava lançamentos fiscais de PIS e COFINS referentes ao ano-calendário de 2014. O principal argumento do Embargante era a existência de duas ações judiciais com trânsito em julgado (Processo nº 2000.38.00.004095-0 para PIS e Processo nº 2005.38.00.045961-5 para COFINS) que declararam a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Essas decisões judiciais afastariam a incidência dos tributos sobre as receitas financeiras, limitando a base de cálculo ao faturamento decorrente da venda de mercadorias e/ou serviços.

O acórdão original do CARF, no entanto, mesmo reconhecendo a coisa julgada material em favor do contribuinte, aplicou os Temas 372 e 881 do Supremo Tribunal Federal (STF). A alegação central do Embargante nos primeiros embargos foi que o acórdão continha vícios de

contradição e omissão, particularmente a inadequação do Tema 881 para o caso (por não ser uma relação de trato sucessivo) e a falta de fundamentação para a aplicação do Tema 372, sem demonstrar a subsunção do caso ao precedente.

O julgamento dos primeiros embargos de declaração acolheu-os sem efeitos infringentes, afastando a aplicação do Tema 881, mas, no entendimento da Embargante, "permaneceu inerte quanto à apontada omissão, ao não demonstrar que o caso sob julgamento (coisa julgada material) se ajusta àqueles fundamentos (Tema nº 372)."

O Embargante aponta duas omissões cruciais no julgado que motivam os segundos embargos:

A. Omissão na Avaliação do Vício de Omissão nos Primeiros Embargos

O Embargante alega que o CARF, embora tenha acolhido os primeiros embargos, não sanou a omissão referente à ausência de fundamentação adequada para a aplicação do Tema nº 372 do STF ao caso concreto.

Conforme o Embargante, a decisão do CARF se limitou a reproduzir o precedente sem "identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta a tal".

A omissão residiria na falta de análise sobre como a coisa julgada material favorável ao contribuinte (originária dos processos nº 2000.38.00.004095-0, para o PIS e nº 2005.38.00.045961-5, para a COFINS) se harmoniza ou é afastada pela tese do Tema 372.

B. Omissão e Nulidade do Julgamento Devido à Imposição de Sobrestamento pelo STF

Em caráter alternativo, o Embargante aponta uma grave omissão e nulidade do acórdão por não ter observado a determinação de SUSPENSÃO NACIONAL do processamento de todos os feitos relacionados ao Tema 372 da repercussão geral, emanada pelo Ministro Dias Toffoli em 30/08/2024, nos autos do RE 609.096/RS (paradigma do Tema 372).

Sustenta que a decisão de sobrestamento foi motivada pela existência de embargos de declaração pendentes de julgamento no STF (opostos pelo Banco Santander e FEBRABAN) que buscam a modulação dos efeitos da tese fixada no Tema 372. Os pedidos de modulação incluem marcos temporais como a publicação da ata de julgamento do mérito, a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, efeitos prospectivos, ou modulação parcial ressaltando ações em curso ajuizadas anteriormente.

O Embargante argumenta que a não observância do sobrestamento pelo CARF constitui *"vício processual grave, cognoscível de ofício, por envolver descumprimento de ordem judicial do Supremo Tribunal Federal e ofensa ao sistema de precedentes obrigatórios."*

Afirma ter o Ministro Dias Toffoli expressamente destacado na sua decisão a importância da suspensão para evitar a multiplicação de decisões conflitantes e prevenir *"diversas instituições financeiras que tiveram decisões favoráveis cassadas passaram a se ver obrigadas a recolher valores astronômicos em um curto espaço de tempo"*.

Enfatiza que a eventual modulação dos efeitos da tese do Tema 372 pelo STF pode "cancelar a totalidade do lançamento", especialmente porque os pedidos de modulação abrangem o período em discussão neste processo (anterior à Lei nº 12.973/2014).

Entende que o descumprimento da ordem de suspensão nacional viola o artigo 1.035, §5º, do CPC, e a autoridade do STF, podendo ensejar reclamação constitucional (CPC, art. 988, II) e até ação rescisória, conforme tese do STJ (Tema 1.338).

Os Embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 2.210/2.125 e distribuídos a este relator.

É o relatório.

VOTO

Tratam os autos de impugnação realizada pela Embargante a lançamentos fiscais da Contribuição do PIS e da COFINS nos anos calendários de 2012 e 2013, tendo como principal

argumento a existência de duas ações judiciais transitadas em julgado favoravelmente aos seus interesses para afastar a incidência de tais tributos sobre as receitas financeiras.

Os embargos declaratórios são tempestivos e, como indicado no exame monocrático de admissibilidade, apontaram o vício de obscuridade.

Conforme relatado, por meio do Acórdão embargado, esta 3ª Turma da CSRF acordou, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, sem efeitos infringentes, para esclarecer que não se aplica ao caso o julgado pelo STF no Tema 881.

As omissões alegadas nos presentes embargos declaratórios são:

1. Omissão na Apreciação do Vício de Omissão nos Primeiros Embargos relativa à demonstração de aplicabilidade, ou não, do Tema nº 372 ao caso concreto, considerando a existência da coisa julgada material que reconheceu a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.
2. Omissão e Nulidade do Julgamento Devido à Imposição de Sobrestamento pelo STF nos autos do RE n.º 609.096/RS, representativo do tema 372 da repercussão geral.

Cuidemos então de analisá-las:

1. Omissão na Apreciação do Vício de Omissão nos Primeiros Embargos relativa à demonstração de aplicabilidade, ou não, do Tema nº 372 ao caso concreto, considerando a existência da coisa julgada material que reconheceu a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

O Embargante busca que o CARF demonstre se a coisa julgada não afasta o Tema 372, ou se, dando efeitos infringentes aos embargos, acolha a tese do contribuinte e reconheça uma distinção no caso concreto que afastaria a incidência de PIS/COFINS sobre receitas de intermediação financeira.

O despacho de admissibilidade dos segundos embargos corrobora essa alegação:

"Com efeito, a leitura do voto vencedor na primeira decisão (acórdão nº 9303-014.447) não permite identificar fundamento outro para aplicar ao caso concreto o entendimento fixado por meio do Tema nº 372 senão a aplicação do tema nº 881."

O despacho também aponta que *"a decisão não esclarece adequadamente como se daria a incidência dessas teses de repercussão geral no caso concreto, mormente diante da matéria admitida à pronúncia da turma julgadora no recurso especial do contribuinte – "limites da coisa julgada – reconhecimento judicial do direito do contribuinte."*

Pois bem, sanemos tal omissão.

O acórdão embargado destacou quanto à aplicação do tema 372 ao presente caso:

A leitura do voto condutor sinaliza a ocorrência do vício alegado, haja vista que, pela forma redacional empregada, ao combinar os enunciados firmados nos Temas nºs 372¹ e 881², aparenta o Conselheiro Relator ter desenvolvido o raciocínio consoante o qual, uma vez definida a base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins para a atividade empresarial típica das instituições financeiras, pelo primeiro tema, automaticamente estariam interrompidos os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado, com lastro no segundo.

Ao analisar o Tema n.º 881, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de repercussão geral pela rescisão automática dos julgados que dedarem a inconstitucionalidade de norma ante decisão superveniente do Supremo que conheça a constitucionalidade da exação tributária, condicionando tal efeito ao respeito à irretroatividade, à anterioridade anual e à noventena ou à anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

¹ As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas.

² 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Ao decidir o Tema n.º 372, o STF analisou as receitas de uma instituição financeira, deixando claro que, para qualquer empresa, integram a base de cálculo das contribuições não somente as receitas de venda de mercadorias e serviços, mas todas aquelas decorrentes das atividades empresariais típicas.

Cumprе esclarecer que a tese do Tema n.º 372 foi elaborada somente em 13/06/2023, data esta posterior àquela em que foi fixada a tese do Tema n.º 881, qual seja, 08/02/2023, sendo certo que o lançamento em discussão abrange os períodos de apuração de 2012 e 2013.

Desta forma, a decisão embargada está a merecer o devido esdarecimento quanto à aplicação, ou não, do Tema n.º 881 à hipótese dos autos.

Pelo que se depreende da leitura do voto vencedor, não deve ocorrer a aplicação do decidido pelo STF no RE n.º 949.297 (Tema n.º 881) quanto à interrupção de imediato dos efeitos temporais das decisões judiciais transitadas em julgado à hipótese dos autos, haja vista a decisão favorável à constitucionalidade do tributo em sede de repercussão geral, no caso da aplicação do Tema n.º 372.

Requer a Embargante manifestação de forma clara e fundamentada sobre a aplicação do Tema 372 ao caso concreto, especialmente em relação à coisa julgada material pré-existente em favor do contribuinte.

Cumprе destacar que o tema teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal para analisar:

“a) Exigibilidade do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras; b) Exigência de reserva de plenário para as situações em que se afasta a incidência do disposto no art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.718/1998”.

O acórdão do RE n.º 609.096/RS apresenta a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. PIS/COFINS. **Conceito de faturamento. Instituições financeiras. Receita bruta operacional decorrente de suas atividades empresariais típicas.**

1. A legislação histórica conectada ao PIS/COFINS demonstra que o conceito de faturamento sempre significou receita bruta operacional decorrente das atividades empresariais típicas das empresas.
 2. Na mesma direção, o Tribunal passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755/PE, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas operacionais resultantes do exercício dessas atividades, tal como defendido pelo Ministro Cezar Peluso no RE nº 400.479/RJ-AgR-ED.
 3. É possível conferir interpretação ampla ao conceito de serviços para fins de incidência do PIS/COFINS, ante a base faturamento.
 4. **No caso das instituições financeiras, as receitas brutas operacionais decorrentes de suas atividades empresariais típicas consistem em faturamento, podendo ser tributadas pelo PIS/COFINS ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvando-se as exclusões e as deduções legalmente prescritas.**
 5. Foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas”.
 6. Recurso extraordinário parcialmente provido.
- (RE 609096, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 13-06-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 05-07-2023 PUBLIC 06-07-2023) (destaques nossos)

O Ministro Ricardo Lewandowski, relator, delimitou de forma clara o objeto de análise do tema: *“a indagação consiste em saber se estão abrangidas nele as receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras”*.

Do seu voto cabe trazer à colação:

Posteriormente, ao julgar o RE 346.084, o Plenário desta Suprema Corte decidiu que as expressões “receita bruta” e “faturamento” são sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, dedarando a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998. Assim fazendo, **ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas**

auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(...)

Da análise conjunta dos acórdãos proferidos no RE 346.084 e na ADI 2.591, é possível inferir que **a atividade bancária, financeira e creditícia, em que figure pessoa física ou jurídica na condição de destinatária final, a qual tem origem em uma relação de consumo, pode ser caracterizada como venda de produtos, de serviços ou de produtos e serviços, mesmo que, quanto a esta, não se emita uma fatura. Isso significa que a receita proveniente de tais produtos ou serviços integra o faturamento.**

(...)

Feitas tais considerações acerca das oscilações do STF sobre o conceito de faturamento, bem como sobre a existência de correntes divergentes quanto ao assunto, entendo que o conceito de faturamento a ser aplicado ao tema 372, correspondente à cobrança do PIS e da COFINS de instituições financeiras, há de ser alcançado por meio do cotejo do resultado do julgamento do RE 346.084 e da ADI 2591.

No primeiro, esta Suprema Corte estabeleceu que “receita bruta” e “faturamento” são sinônimos, referindo-se, ambos, à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ainda que delas não exista a obrigação legal da emissão de fatura. Já no segundo, o Plenário qualificou como “consumidor” toda pessoa física ou jurídica que utiliza, como destinatário final, atividade bancária, financeira e de crédito. Da combinação desses entendimentos decorre que as instituições financeiras oferecem produtos ou serviços, cujas receitas integram o conceito de faturamento, repita-se, ainda que não demandem a emissão de fatura.” (destaques nossos)

Após fazer uma introdução histórica do PIS e da COFINS sob a ótica da tributação às instituições financeiras, o Min. Dias Toffoli, relator para o acórdão conclui:

Reitero, portanto, que, à luz da interpretação histórica, o conceito de faturamento consiste em receita bruta operacional decorrente das atividades empresariais típicas. No caso das instituições financeiras, o faturamento compreende a receita bruta operacional decorrente das suas atividades típicas. No caso das clássicas empresas vendedoras de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, o faturamento consiste na receita bruta decorrente da venda e da prestação desses itens. (destaque nosso)

Do seu voto colho a seguinte passagem:

Vale consignar que o Ministro Cezar Peluso, em seu voto nos citados RE nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em nenhum momento defendeu uma acepção restrita do conceito de faturamento, e sim “a acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial”. Nesse contexto, **esclareceu que o conceito de faturamento poderia ser traduzido justamente sob a expressão receita bruta operacional, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas decorrentes do exercício de atividades empresariais típicas.**

(...)

Relembro, aqui, o julgamento do RE nº 578.846/SP.

Na ocasião, realcei que **as receitas de intermediação financeira consistiriam, para a realidade de tais instituições, em verdadeiras receitas brutas operacionais.** No voto que lá proferi, além de citar julgados de tribunais regionais federais e orientações doutrinárias, mencionei o Planº Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), o qual era claríssimo quanto a esse ponto.

É certo, assim, que tais receitas (e não apenas aquelas decorrentes de tarifas bancárias e outras análogas a essa) se enquadram no conceito de faturamento para esses contribuintes. (destaques nossos)

E concluiu o Min. Dias Toffoli:

Em suma, a noção de faturamento contida na redação original do art. 195, inciso I, da Constituição Federal, no contexto das instituições financeiras, sempre refletiu a receita bruta explicitada como receita operacional, o que também se reflete na acepção de receita bruta vinculada às atividades empresariais típicas das instituições financeiras, como defendido pelo Ministro Cezar Peluso no RE nº 400.479/RJ-AgRED, possibilitando, assim, cobrar-se em face dessas sociedades a contribuição ao PIS e a COFINS, incidentes sobre a receita bruta operacional decorrente das suas atividades típicas.

Ao final o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese para o tema:

“As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face

daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas.”

Em conclusão, a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n.º 372 entendeu que a receita bruta operacional das atividades típicas das instituições financeiras integra a base de cálculo das contribuições sociais mesmo sobre a redação originária do art. 3.º da Lei n.º 9.718/98 o que, de pronto, superaria as decisões judiciais favoráveis à Embargante advindas dos processos n.º 2000.38.00.004095-0 e n.º 2005.38.00.045961-5

Ademais, tendo a decisão ocorrido sob a sistemática da repercussão geral, constitui obrigação dos Conselheiros do CARF aplicá-la, nos exatos termos do art. 98, II, “b” do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 1.634/2023, razão pela qual deve a decisão do Tema n.º 372 ser aplicada ao presente feito.

2. Omissão e Nulidade do Julgamento Devido à Imposição de Sobrestamento pelo STF nos autos do RE n.º 609.096/RS, representativo do tema 372 da repercussão geral.

Em caráter alternativo, o Embargante aponta uma grave omissão e nulidade do acórdão por não ter observado a determinação de SUSPENSÃO NACIONAL do processamento de todos os feitos relacionados ao Tema 372 da repercussão geral, emanada pelo Ministro Dias Toffoli em 30/08/2024, nos autos do RE 609.096/RS (paradigma do Tema 372).

Afirma ter este Colegiado incorrido *“em grave omissão, hábil a ensejar a nulidade do acórdão, uma vez que não observou a determinação de SUSPENSÃO NACIONAL do processamento dos feitos relacionados ao Tema 372 da repercussão geral”*.

O despacho de admissibilidade dos presentes embargos reconhece a procedência deste ponto, afirmando que a determinação de suspensão

"somente veio a lume em agosto de 2024, posteriormente, pois, à apresentação da primeira peça de embargos (janeiro daquele ano), mas anterior à decisão proferida no julgamento dos embargos (outubro). A omissão, portanto, só poderia ser apontada, como o foi, em uma segunda peça." E conclui que "configura-se mesmo, ao menos em princípio, um 'ponto sobre o qual deveria ter se manifestado o colegiado' e não o fez."

Vejamos, então, a obrigatoriedade, ou não, da suspensão do presente feito administrativo em decorrência de alegada determinação do Supremo Tribunal Federal de sobrestamento dos feitos relacionados ao Tema n.º 372.

Após a decisão do STF quanto ao Tema n.º 372 apresentaram Embargos de Declaração o Banco Santander (Brasil) S.A. – recorrente daqueles autos – e a FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos, na qualidade de *amicus curiae*.

Em seus embargos declaratórios no RE n.º 609.096, alega o Banco Santander (Brasil) S.A. que o STF incorreu em omissão ao não apreciar uma questão processual prejudicial à análise do mérito: o recurso da União versava sobre o artigo 72, V, do ADCT, uma matéria estranha ao objeto central do Tema 372 (que trata da Lei nº 9.718/98 e do período posterior a 1999)

Afirma ter reiteradamente solicitado a "desafetação" (retirada) do processo como *leading case* do Tema 372 e a negativa de seguimento do recurso da União por dissociação das razões recursais do acórdão recorrido, aplicando-se a Súmula 284 do STF.

Sustenta que caso essa omissão fosse sanada, o seu recurso não seria afetado pela tese fixada no Tema 372.

Defende a modulação dos efeitos, pois a nova orientação "rompe com a legítima expectativa das instituições financeiras, que desde 2005 eram orientadas pelo contexto normativo jurisprudencial".

Ao final requer:

(...) a concessão de efeito suspensivo aos presentes embargos de declaração, nos termos do art. 1.026, §1º, do CPC, na medida em que estão presentes os requisitos do *periculum in mora* – prejuízos bilionários e morosos procedimentos de recuperação caso os valores sejam recolhidos – e o *fumus boni iuris* - alta probabilidade de êxito dos embargos devido ao óbice processual e à necessidade de modulação.

Por fim, requer-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, com excepcionais efeitos infringentes, para que seja sanada a omissão

consubstanciada na não apreciação de questão processual relevante e prejudicial à análise do mérito deste recurso, bem como aplicação do entendimento ao caso concreto, qual seja, a veiculação de matéria estranha aos autos nas razões recursais da União e aquela compreendida no Tema 372 da Repercussão Geral.

Subsidiariamente, caso não se entenda pela existência da omissão exposta, com a manutenção do entendimento firmado no mérito, requer-se, ao menos, que este Colenda Corte module os efeitos do v. acórdão embargado, para que estes somente sejam percebidos após a publicação da ata de julgamento do acórdão de mérito do tema com repercussão geral reconhecida.

Caso assim não se entenda, requer-se, ao menos, que os efeitos da decisão somente sejam produzidos após a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014. (trata-se de esclarecimentos nos grifos, ausentes no original)

A FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos, por seu turno, busca sanar a omissão relativa à abrangência do julgado, sua eficácia temporal e os riscos de eventuais efeitos retroativos, invocando os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima. Para tal requer que o novo entendimento tenha apenas efeitos prospectivos, ou seja, que seja aplicado a partir do exercício financeiro de 2024.

Para tal, argumenta que a nova decisão representa um "*overruling* ou viragem jurisprudencial", superando uma posição anterior da Corte que vigorou por mais de 15 anos.

Ao final requer:

- a. seja reconhecido que, por configurar *overruling*, o v. acórdão embargado produz, naturalmente, apenas efeitos prospectivos; ou, alternativamente, sejam modulados os seus efeitos, em respeito à segurança jurídica e à proteção da confiança legítima, também de maneira prospectiva, a contar do exercício subsequente à data de sua publicação, qual seja, o de 2024;
- b. subsidiariamente, seja estabelecido que os efeitos do entendimento do v. acórdão devem vigorar a partir da vigência da Lei n. 12.973/2014, restando resguardado o entendimento de que, para os fatos geradores ocorridos até então, a incidência de PIS/Cofins era limitada à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços;
- c. ainda como forma subsidiária de modulação de efeitos, seja fixada modulação parcial, a fim de ressalvar dos efeitos do novo entendimento as ações em curso, judiciais ou administrativas, que versem sobre a validade da cobrança do tributo

e/ou objetivam a repetição de valores pagos, ajuizadas anteriormente ao julgamento que deu origem ao v. acórdão embargado;

d. por fim, como alternativa subsidiária, busque-se a concretização de regime de transição, seja pela reabertura de prazo para adesão aos Programas de Regularização Fiscal anteriormente instituídos pela Receita Federal e/ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; seja mediante o encaminhamento dos autos ao CESAL/STF, para que se busque nova solução consensual para transacionar os débitos tributários oriundos do entendimento fixado pelo v. acórdão embargado.

Quanto à extensão dos pedidos de suspensão dos feitos relacionados ao Tema n.º 372, resume-os o Min. Dias Toffoli:

Pede a suspensão nacional de todas as ações judiciais que discutam a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas das instituições financeiras à luz da Lei nº 9.718/98, a fim de que o entendimento firmado por esta Suprema Corte seja aplicado de forma isonômica a todos os casos, em especial no que tange à possível modulação de efeitos da decisão.

Ou seja, na análise do pedido de suspensão dos feitos afetos ao Tema n.º 372 o Relator, Min. Dias Toffoli, limitou-a às ações judiciais, não se pronunciando quanto aos processos administrativos da matéria.

Da sua decisão, cumpre transcrever a seguinte passagem:

Penso que a determinação da suspensão do processamento de todos esses processos impede que se multipliquem decisões que, ao cabo, não se harmonizem com o que a Corte poderá eventualmente decidir na apreciação dos referidos embargos de declaração. Ainda nesse contexto, é preciso lembrar, como o fez o ora requerente, que “diversas instituições financeiras que tiveram decisões favoráveis cassadas passaram a se ver obrigadas a recolher valores astronômicos em um curto espaço de tempo, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 63, § 2º da Lei 9.430/96 para pagamento sem a incidência de multa de mora”.

Ante o exposto, com fundamento no art. 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, determino a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre o Tema n.º 372 e tramitem no território nacional.

Desta forma, em tese, todos os processos relacionados à cobrança de PIS/COFINS sobre as receitas brutas operacionais das instituições financeiras, nos termos da Lei nº 9.718/98, ficarão paralisados em todo o território nacional, até o julgamento dos embargos de declaração no RE 609096/RS, impedindo novas cobranças ou o prosseguimento de execuções fiscais baseadas no entendimento original do Tema 372, até que o STF defina a modulação de efeitos.

Resta-nos saber se esta decisão alcança, ou não, os processos administrativos, notadamente os presentes autos.

Embora a decisão tenha expressamente determinado a *“suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre o Tema nº 372 e tramitem no território nacional”*, entendemos que ela não se aplica aos processos administrativos.

Este entendimento decorre da análise de diversas decisões do STF acerca de modulação de efeitos em matéria tributária e sua extensão aos feitos administrativos. Quando pretende estender os efeitos aos processos administrativos, cuida o Supremo Tribunal Federal de manifestar-se de maneira expressa.

Vejamos a título exemplificativo:

No julgamento dos Embargos de Declaração no RE n.º 574.706/PR (Tema n.º 69):

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 NAO 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. (destaques nossos)

No julgamento do RE 736.090/SC (Tema n.º 863):

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. **Modulação dos efeitos da decisão**, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. **Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data;** (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

(RE 736090, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 03-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 28-11-2024 PUBLIC 29-11-2024) (destaques nossos)

No julgamento dos Embargos de Declaração na ADC n.º 49:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido.

2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, §2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.

3. **Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito.** Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.

4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a dedaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

(ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023) (destaques nossos)

No julgamento do RE n.º 825.108/SP:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislares supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.

1. Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do estado ou do Distrito Federal. Precedentes.

2. Ao tratar do Imposto sobre transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o texto constitucional já fornece certas regras para a definição da competência tributária das unidades federadas (estados e Distrito Federal), determinando basicamente duas regras de competência, de acordo com a natureza dos bens e direitos: é competente a unidade federada em que está situado o bem, se imóvel; é competente a unidade federada onde se processar o inventário ou arrolamento ou onde tiver domicílio o doador, relativamente a bens móveis, títulos e créditos.

3. A combinação do art. 24, I, § 3º, da CF, com o art. 34, § 3º, do ADCT dá amparo constitucional à legislação supletiva dos estados na edição de lei complementar que discipline o ITCMD, até que sobrevenham as normas gerais da União a que se refere o art. 146, III, a, da Constituição Federal. De igual modo, no uso da competência privativa, poderão os estados e o Distrito Federal, por meio de lei ordinária, instituir o ITCMD no âmbito local, dando ensejo à cobrança válida do tributo, nas hipóteses do § 1º, incisos I e II, do art. 155.

4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b).

5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se

estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.

6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados.

7. Recurso extraordinário não provido.

8. Tese de repercussão geral: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

9. **Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia ex nunc, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta:** (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

(RE 851108, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01-03-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-074 DIVULG 19-04-2021 PUBLIC 20-04-2021)

Desta forma, ausente o mandamento expresso do Supremo Tribunal Federal para a suspensão dos feitos administrativos vinculados ao Tema n.º 372, não há que se falar em omissão do acórdão embargado que deixou de determinar tal suspensão.

Pelo exposto, voto por **acolher**, sem efeitos infringentes, os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, para sanar a **omissão** quanto à fundamentação para aplicação da tese fixada no Tema n.º 372 da repercussão geral ao caso concreto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa