

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.864.092 - PR (2020/0047662-2)**

**RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**RECORRENTE : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA**  
**ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG E OUTRO(S) - PR018770A**  
**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**  
**AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**AGRAVADO : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA**  
**ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770A**  
**INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA NO ÂMBITO DO MESMO TRIBUNAL. SÚMULA Nº 13 DO STJ. EXCLUSÃO DO ICMS-ST (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. TRIBUTO CALCULADO POR FORA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 283 DO STF. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA. OPÇÃO PELA COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO. SÚMULA Nº 461 DO STJ.

1. Afastada a alegada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC, tendo em vista que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ressalte-se que o acórdão recorrido citou jurisprudência daquela Corte para fundamentar a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo possível a este STJ conhecer da divergência interpretativa suscitada pela recorrente com base em julgado do próprio TRF da 4ª Região, eis que tal análise encontra óbice na Súmula nº 13 desta Corte, in verbis: "A divergência entre julgados do mesmo Tribunal não enseja recurso especial".

2. A Corte a quo entendeu que (fls. 471-472 e-STJ) "no regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído, não havendo fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído." O supracitado fundamento do acórdão recorrido que afastou a pretensão da recorrente em razão de, no regime de substituição tributária, ser o imposto recolhido "por fora" e não "por dentro", o que o excluiria tanto da receita bruta do substituído quanto do substituto tributário, não foi impugnado nas razões recursais, o que atrai a incidência da Súmula nº 283 do STF, in verbis: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

3. Impossível a afetação do presente processo como repetitivo tendo em vista a aplicação do óbice sumular (Súmula n. 283/STF) ao mérito da causa.

4. A Segunda Turma desta Corte no REsp 1.873.758/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 17/9/2020, reafirmou que, nos autos do mandado de segurança, a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei nº 8.383/1991 e 74, caput, da Lei nº 9.439/1996, se refere à restituição administrativa do indébito e não à restituição via precatório ou RPV, uma vez que a pretensão manifestada na via mandamental de condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, implica utilização do mandado de segurança como substitutivo da ação de cobrança, o que não se admite, conforme entendimento cristalizado na Súmula nº 269 do STF.
5. Recurso especial da empresa conhecido em parte e, nessa extensão, parcialmente provido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei)  
, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL  
Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei)  
, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

Brasília (DF), 23 de março de 2021.

**MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1864092 - PR (2020/0047662-2)

**RELATOR** : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**RECORRENTE** : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**ADVOGADO** : ANDERS FRANK SCHATTENBERG E OUTRO(S) - PR018770A  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**AGRAVANTE** : FAZENDA NACIONAL  
**AGRAVADO** : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
**ADVOGADO** : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770A  
**INTERES.** : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA NO ÂMBITO DO MESMO TRIBUNAL. SÚMULA Nº 13 DO STJ. EXCLUSÃO DO ICMS-ST (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. TRIBUTO CALCULADO POR FORA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 283 DO STF. MANDADO DE SEGURANÇA. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA. OPÇÃO PELA COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DO INDÉBITO. SÚMULA Nº 461 DO STJ.

1. Afastada a alegada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC, tendo em vista que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ressalte-se que o acórdão recorrido citou jurisprudência daquela Corte para fundamentar a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo possível a este STJ conhecer da divergência interpretativa suscitada pela recorrente com base em julgado do próprio TRF da 4ª Região, eis que tal análise encontra óbice na Súmula nº 13 desta Corte, *in verbis*: "A divergência entre julgados do mesmo Tribunal não enseja recurso especial".

2. A Corte a quo entendeu que (fls. 471-472 e-STJ) "no regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído, não havendo fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído." O supracitado fundamento do acórdão recorrido que afastou a pretensão da recorrente em razão de, no regime de substituição tributária, ser o imposto recolhido "por fora" e não "por dentro", o que o excluiria tanto da receita bruta do substituído quanto do substituto tributário, não foi impugnado nas razões recursais, o que atrai a incidência da Súmula nº 283 do STF, *in verbis*: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

3. Impossível a afetação do presente processo como repetitivo tendo em vista a

aplicação do óbice sumular (Súmula n. 283/STF) ao mérito da causa.

4. A Segunda Turma desta Corte no REsp 1.873.758/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 17/9/2020, reafirmou que, nos autos do mandado de segurança, a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei nº 8.383/1991 e 74, *caput*, da Lei nº 9.439/1996, se refere à restituição administrativa do indébito e não à restituição via precatório ou RPV, uma vez que a pretensão manifestada na via mandamental de condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, implica utilização do mandado de segurança como substitutivo da ação de cobrança, o que não se admite, conforme entendimento cristalizado na Súmula nº 269 do STF.

5. Recurso especial da empresa conhecido em parte e, nessa extensão, parcialmente provido.

## **RELATÓRIO**

Cuida-se de recurso especial manejado por CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, deu parcial provimento ao apelo da empresa autora, resumido da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. DO PIS E DA COFINS. TEMA 69 DO STF. LEIS 9.718/1998 E 12.973/2014.

1. Nos termos do enunciado do Tema 69 - STF, o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

2. A tese jurídica advinda do julgamento do RE 574.706 aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados sob a égide da Lei 12.973/2014 (TRF4, Arguição de Inconstitucionalidade n. 5051557-64.2015.404.0000).

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos em parte, resumidos da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TEMA 69 DO STF.

1. Os embargos de declaração não se prestam à rediscussão ou modificação do julgado, devendo o inconformismo quanto à interpretação dos fatos e ao direito aplicável ao caso ser suscitado na via recursal adequada.

2. No regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído, não havendo fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído.

3. Embargos de declaração da União improvidos. Embargos de declaração da Impetrante acolhidos em parte, sem alterar, contudo, o resultado do acórdão embargado.

Opostos novos embargos de declaração pela empresa, foram rejeitados.

Nas razões recursais a recorrente alega, preliminarmente, ofensa aos arts. 489, § 1º, III e 1.022 do CPC/2015, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre as seguintes questões: (i)

exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nas operações em que a empresa figura como substituída tributária (art. 150, § 7º, da Constituição Federal); (ii) entendimento do próprio TRF da 4ª Região que teria reconhecido a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS (ofensa ao art. 489, 1.022 e 926 do CPC/2015); (iii) erro material em relação ao direito de restituição dos valores indevidamente recolhidos (negativa de vigência aos arts. 165, I, do CTN; 66º, § 2º, da Lei nº 8.383/1991; e 778 do CPC/2015). No mérito alega ofensa ao art. 110 do CTN e sustenta a ilegalidade da inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o referido tributo não integra o conceito de receita ou faturamento, base de cálculo das referidas contribuições. Aduz, outrossim, que a única diferença entre o ICMS-ST e o ICMS destacado na nota fiscal é o momento do recolhimento, de modo que ao ICMS-ST deveria ser aplicado o entendimento adotado pelo STF no RE 574.706, em repercussão geral, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Colaciona precedente do TRF da 2ª Região que corrobora com sua pretensão. Alega também ofensa aos arts. 20 e 778 do CPC/2015 165, I, do CTN; 66, § 2º, da Lei nº 8.383/1991 e divergência interpretativa no que concerne ao direito de restituição do indébito tributário na via administrativa ou na via do precatório/RPV, na forma das Súmulas nºs 213 e 461 desta Corte. No ponto assevera que o acórdão recorrido autorizou somente a compensação administrativa do indébito tributário, deixando de observar a faculdade dada ao contribuinte de optar pela restituição do indébito, consoante entendimento já consolidado no âmbito do STJ em caso de mandado de segurança, haja vista que a decisão definitiva de cunho declaratório nesta ação também possui eficácia executiva.

Requer o conhecimento e o provimento do recurso especial para anular o acórdão recorrido ou, ultrapassada a preliminar, para reformá-lo no mérito.

Contrarrazões às fls. 611-619 e-STJ.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

Petição da FAZENDA NACIONAL às e-STJ fls. 855/862 requerendo a afetação do presente recurso como repetitivo.

É o relatório.

**VOTO**

Necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

Em relação à petição da FAZENDA NACIONAL de e-STJ fls. 855/862, indefiro o pedido por ser impossível a afetação do presente processo como repetitivo tendo em vista a aplicação do óbice sumular (Súmula n. 283/STF) ao mérito da causa, como o será visto adiante.

Inicialmente, afasto a alegada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC, tendo em vista que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Confira-se o seguinte excerto do acórdão recorrido, *in verbis* (fls. 470-472 e-STJ):

(...)

Em relação ao tema, oportuno transcrever excerto do voto proferido pelo e. Des. Federal Rômulo Pizzolatti nos autos da apelação cível N. 5004343- 02.2015.4.04.7203/SC, julgada à unanimidade na sessão de 06/12/2016:

Como se vê, a substituição tributária "para frente" (ou "progressiva") é uma técnica pela qual a lei atribui "a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente". Não há antecipação do fato gerador, como alega a apelante, tendo o Supremo Tribunal Federal assentado, nos termos do voto-condutor do acórdão proferido pelo Ministro Ilmar Galvão nos autos da ADI nº 1851-4, que o art. 150, § 7º, da Constituição Federal antecipou "o momento do surgimento da obrigação e, consequentemente, da verificação do fato gerador [que deve ocorrer posteriormente, nos exatos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal] que, por isso mesmo, deve ser considerado presumido". Tanto não há antecipação do fato gerador que a Constituição assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador.

Em termos bem didáticos, no regime de substituição tributária "para frente", o contribuinte substituto é o responsável pelo recolhimento (antecipado) do tributo, mas o contribuinte de direito continua sendo o contribuinte substituído, que é quem pratica o fato gerador. Assim, o importador/fabricante/fornecedor vendedor, recolhe o próprio ICMS devido sobre a operação da venda da mercadoria, em relação ao qual é o contribuinte de direito, e ainda, na condição de contribuinte substituto, recolhe (antecipadamente) o ICMS pelo qual é responsável, qual seja, aquele que será devido pelo adquirente - contribuinte substituído - quando esse vier a revender a mercadoria ao consumidor final. Ao contribuinte substituído, que é o contribuinte de direito daquele ICMS recolhido antecipadamente em regime de substituição "para frente", cabe então, quando adquire a mercadoria para revenda, reembolsar ao contribuinte substituto o valor por esse pago a título de ICMS-substituição (ICMS-ST).

Daí decorre que, ainda que o valor devido a título de reembolso pelo ICMS- substituição (ICMS-ST) tenha de ser pago pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto no momento em que aquele adquire desse a mercadoria, certo é que não se trata de desembolso atinente à aquisição dos bens e serviços. Isso porque o fato gerador do ICMS recolhido em regime de substituição tributária "para frente", conforme já referido, é aquele a ser praticado pelo contribuinte substituído, ou seja, a venda/revenda da mercadoria ao consumidor final. Desse modo, os valores despendidos pelo

contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituído pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST), não representam custo de aquisição, mas sim encargo incidente na venda/revenda da mercadoria ao consumidor final.

De salientar, a Lei nº 9.718/1998 excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, os valores cobrados do adquirente da mercadoria (contribuinte substituído) pelo vendedor, como reembolso do ICMS recolhido por esse na condição de substituto tributário.

Ademais, ainda que nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não tenham realizado igual previsão de exclusão desses valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, essa previsão é desnecessária, vez que o substituto tributário atua como mero agente repassador do tributo, e o valor que cobra do contribuinte substituído, quando a esse vende a mercadoria, não representa receita ou faturamento, mas mero reembolso pelo valor despendido a título de tributo recolhido na condição de responsável, em relação ao qual não é o contribuinte de direito.

Esta Corte vem mantendo tal entendimento, conforme se pode ver da ementa abaixo transcrita:

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ISS. ICMS-ST. EXCLUSÃO. INADMISSIBILIDADE.

1. EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. (Omissis).

2. EXCLUSÃO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. Ao julgar o RE 574.706, o Supremo Tribunal Federal não considerou o regime de substituição progressiva do ICMS, em que um contribuinte é obrigado a recolher, além do imposto devido pela sua operação própria, o valor que seria devido pela ulterior operação de venda de empresa situada em etapa subsequente da cadeia econômica (substituída tributária). Em pese se trate do mesmo imposto, há distinções relevantes que não podem ser olvidadas. Em primeiro lugar, o substituído não recolhe o imposto ao Fisco; logo, não pode afirmar que os valores recebidos do adquirente simplesmente transitam pela sua contabilidade, sem lhe pertencerem. Em segundo lugar, o ICMS-ST diferencia-se do ICMS em um aspecto importante, que foi considerado pelo Supremo Tribunal Federal ao declarar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS: no regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído. Frente a esse contexto, não há fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído. (TRF4, AG 5044730-66.2017.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 14/06/2018).

Em síntese, no regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído, não havendo fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído.

Reconheço, ainda, a omissão em relação ao pedido de restituição.

Ainda que o mandado de segurança não sirva ao pleito ressarcitório na via judicial, a eficácia declaratória da sentença permite a compensação no âmbito administrativo, inclusive do indébito no período não prescrito, conforme Súmula 213 do STJ. A vedação existente é do reconhecimento da restituição nos próprios autos do mandado de segurança, ou ainda na via administrativa, porquanto o mandado de segurança não se presta para a obtenção de efeitos patrimoniais pretéritos, tampouco pode ser utilizado como substitutivo da ação de cobrança. Declarado o direito, os créditos respectivos devem ser buscados na via ordinária, aí sim aplicáveis os entendimentos sumulados do STF (súmulas ns. 269 e 271).

Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia. Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao art. 1.022 do CPC/2015.

Ressalte-se que o acórdão recorrido citou jurisprudência daquela Corte para fundamentar a impossibilidade de exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo possível a este STJ conhecer da divergência interpretativa suscitada pela recorrente com base em julgado do próprio TRF da 4ª Região, eis que tal análise encontra óbice na Súmula nº 13 desta Corte, *in verbis*: "*A divergência entre julgados do mesmo Tribunal não enseja recurso especial*".

Quanto à alegação de ilegalidade de inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, o recurso especial não merece conhecimento. Explico.

A Corte *a quo* entendeu que (fls. 471-472 e-STJ) "*no regime da substituição tributária progressiva, o imposto não é calculado "por dentro", mas "por fora", sendo adicionado ao valor de venda quando da emissão da nota fiscal, de modo que sequer integra a receita bruta do substituto tributário - e tampouco a do substituído, não havendo fundamentos para se reconhecer o direito ao abatimento, da base de cálculo das contribuições em apreço, dos valores pagos a título de ICMS-ST, seja pelo substituto, seja pelo substituído.*"

O supracitado fundamento do acórdão recorrido que afastou a pretensão da recorrente em razão de, no regime de substituição tributária, ser o imposto recolhido "por fora" e não "por dentro", o que o excluiria tanto da receita bruta do substituído quanto do substituto tributário, não foi impugnado nas razões recursais, o que atrai a incidência da Súmula nº 283 do STF, *in verbis*: "*É inadmissível o recurso*



*extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".*

Quanto à questão da opção do contribuinte entre a compensação e a restituição do indébito tributário, assiste parcial razão à recorrente.

Sobre o tema esta Corte já se manifestou no sentido de que a sentença do mandado de segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. RAZÕES DISSOCIADAS. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO PRESCRICIONAL.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado por contribuinte, com a finalidade obter declaração de que não incidem IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido do IPI e de que existe o direito à restituição ou compensação dos valores indevidamente pagos.
2. A União sustenta que o art. 535, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assevera apenas ter oposto Embargos de Declaração no Tribunal a quo, sem indicar as matérias sobre as quais deveria pronunciar-se a instância ordinária, nem demonstrar a relevância delas para o julgamento do feito. Incidência, por analogia, da Súmula 284/STF.
3. O Tribunal de origem não decidiu a controvérsia mediante análise das questões versadas nos arts. 111, I, do CTN, 392, I, e 443 do RIR/1999, de modo que a falta de prequestionamento impossibilita o conhecimento do Recurso Especial, consoante o disposto na Súmula 211/STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo".
4. Ademais, verifica-se que as normas suscitadas pela recorrente disciplinam a apuração do IRPJ pelo lucro real, razão pela qual se revelam dissociadas do debate ocorrido nestes autos, que se refere à base de cálculo pela sistemática do lucro presumido. Incide também aqui, por analogia, a Súmula 284/STF.
5. A sentença do Mandado de Segurança, de natureza declaratória, que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").
6. No tocante ao termo inicial do prazo prescricional para a repetição do

indébito tributário, o STJ alinhou sua jurisprudência à orientação definitiva do STF, no sentido de que "para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN" (REsp 1.269.570/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 4.6.2012, submetido ao art. 543-C do CPC).

7. In casu, a ação foi proposta em 7.12.2007 (fl. 3), após o início de vigência da LC 118/2005, devendo, portanto, ser aplicado o prazo prescricional quinquenal contado a partir do pagamento indevido na forma do seu art. 3º.

8. Recurso Especial da União não conhecido; e Recurso Especial interposto por Calçados Tamuli Ltda. parcialmente provido. (REsp 1.212.708/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/5/2013)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULAS 213 E 416/STJ.

1. O mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental. Precedente: EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/6/2014.

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no RMS 46.848/PA, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14/05/2015)

Ressalte-se que a Segunda Turma desta Corte no REsp 1.873.758/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 17/9/2020, reafirmou que, nos autos do mandado de segurança, a opção pela compensação ou restituição do indébito, na forma da Súmula 461 do STJ c/c os arts. 66, § 2º, da Lei nº 8.383/1991 e 74, *caput*, da Lei nº 9.439/1996, se refere à restituição administrativa do indébito e não à restituição via precatório ou RPV, uma vez que a pretensão manifestada na via mandamental de condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, implica utilização do mandado de segurança como substitutivo da ação de cobrança, o que não se admite, conforme entendimento cristalizado na Súmula nº 269 do STF. Confira-se a ementa do julgado paradigma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS – REINTEGRA. PERCENTUAL DETERMINANTE PARA O CÁLCULO DO BENEFÍCIO FISCAL. DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO PODER EXECUTIVO. CRITÉRIO TEMPORAL. POSSIBILIDADE. RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA DE INDÉBITO RECONHECIDO JUDICIALMENTE. POSSIBILIDADE.

1. A análise de questão cujo deslinde reclama a apreciação de matéria de natureza constitucional é inviável no âmbito de cabimento do Recurso Especial, sendo sua apreciação de competência do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, da Constituição Federal.

2. Não se configura a ofensa aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e

solucionou a controvérsia que lhe foi apresentada.

3. No enfrentamento da matéria, o Tribunal de origem lançou os seguintes fundamentos: "Como se vê, a redução da alíquota do REINTEGRA não representa violação aos princípios da confiança, segurança jurídica ou legalidade, uma vez que a própria legislação de regência prevê a possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas do benefício, segundo a sua avaliação. Assim, não existe direito adquirido que proteja a confiança do contribuinte a determinado regime tributário, sendo certo que as alíquotas do benefício poderiam ser reduzidas, dentro dos limites da lei. Não se cogita, portanto, da alegada inconstitucionalidade dos Decretos nºs 8.415, de 2015, 8.543, de 2015, 9.148, de 2017 e 9.393, de 2018, que alteraram as alíquotas do REINTEGRA dentro da autorização legal conferida pelo art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014."

4. Nos termos da jurisprudência do STJ, a estipulação de percentuais variáveis, por períodos de tempo, não extrapola o comando do art. 22, § 1º, da Lei 13.043/2014, que, na verdade, autoriza a variação do percentual conforme necessidade apurada pelo Poder Executivo.

5. Contudo, o Tribunal a quo consignou no julgamento dos Embargos de Declaração: "Assiste razão à embargante, contudo, quando alega omissão quanto ao seu pedido de ressarcimento em espécie dos valores recolhidos a mais. Ocorre que, conforme dispõe a Súmula nº 269 do Supremo Tribunal Federal, "o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança", sendo descabido extrair-se de mandado de segurança efeito condenatório, que não lhe é próprio. É indevida, dessarte, a pretensão da impetrante para lhe seja assegurada a restituição dos valores, nada impedindo, entretanto, que a parte se valha do presente provimento judicial declaratório para buscar em ação ordinária a condenação da União à restituição (mediante RPV/precatório)."

6. Se a pretensão manifestada na via mandamental fosse a condenação da Fazenda Nacional à restituição de tributo indevidamente pago no passado, viabilizando o posterior recebimento desse valor pela via do precatório, o Mandado de Segurança estaria sendo utilizado como substitutivo da Ação de Cobrança, o que não se admite, conforme entendimento cristalizado na Súmula 269/STF. Todavia, não é o caso dos autos. O contribuinte pediu apenas que ele pudesse se dirigir à autoridade da Receita Federal do Brasil e apresentar pedido administrativo de restituição/ressarcimento. Essa pretensão encontra amparo nos arts. 165 do Código Tributário Nacional, 66 da Lei 8.383/1991 e 74 da Lei 9.430/1996

7. O art. 66 da Lei 8.383/1991, que trata da compensação na hipótese de pagamento indevido ou a maior, em seu § 2º, faculta ao contribuinte a opção pelo pedido de restituição, tendo o art. 74 da Lei 9.430/1996 deixado claro que o crédito pode ter origem judicial, desde que com trânsito em julgado.

8. "O entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, inclusive já sumulado (Súmula nº 461 do STJ), é no sentido de que 'o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado'. Com efeito, a legislação de regência possibilita a restituição administrativa de valores pagos a maior a título de tributos, conforme se verifica dos art. 66 da Lei nº 8.383/1991 e 74 da Lei nº 9.430/1996" (REsp 1.516.961/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2016).

9. Recurso Especial conhecido parcialmente, apenas em relação à preliminar de violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015, e, nessa parte, provido parcialmente para assegurar o direito de o contribuinte buscar a restituição do indébito na via administrativa, após o trânsito em julgado do processo judicial. (REsp 1.873.758/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 17/9/2020)

Portanto, deve ser reformado o acórdão recorrido para assegurar à impetrante a opção pela compensação ou restituição administrativa do indébito tributário no âmbito

do mandado de segurança em relação ao crédito oriundo da decisão judicial.

Nesse sentido também: REsp 1.516.961/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2016.

Ante o exposto, **conheço em parte do recurso especial da empresa para, nessa extensão, dar-lhe parcial provimento**, nos termos da fundamentação.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2020/0047662-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.864.092 / PR

Número Origem: 50032947020174047003

PAUTA: 09/02/2021

JULGADO: 09/02/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MÁRIO JOSÉ GISI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG E OUTRO(S) - PR018770A  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVADO : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770A  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2020/0047662-2

**PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.864.092 / PR**

Número Origem: 50032947020174047003

PAUTA: 16/03/2021

JULGADO: 16/03/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ODIM BRANDÃO FERREIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG E OUTRO(S) - PR018770A  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVADO : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770A  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2020/0047662-2

**PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.864.092 / PR**

Número Origem: 50032947020174047003

PAUTA: 16/03/2021

JULGADO: 23/03/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ODIM BRANDÃO FERREIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG E OUTRO(S) - PR018770A  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL  
AGRAVADO : CIALHO INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA  
ADVOGADO : ANDERS FRANK SCHATTENBERG - PR018770A  
INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei)  
, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL  
Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei)  
, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

C5425421558214<1524813@ 2020/0047662-2 - REsp 1864092