



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 2221199 - SP(2025/0242741-0)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : OSTEU TRANSPORTES LTDA
ADVOGADA : MARISTELA ANTONIA DA SILVA - SP260447

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. EMBARGOS ACOLHIDOS. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.104.900/ES (Tema 104) e na Súmula 393/STJ, firmou entendimento de que a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal apenas para matérias cognoscíveis de ofício que não demandem dilação probatória, impondo-se a observância desse balizamento também quando se invocam precedentes obrigatórios.

2. Embora a tese do Tema 69/STF (“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”) seja vinculante e de ordem pública, a sua aplicação concreta em sede de execução fiscal pressupõe a verificação de elementos fáticos indispensáveis, como a identificação, por competência, do ICMS destacado nas notas fiscais efetivamente incluído na base de cálculo das contribuições, a vinculação desses valores às CDAs e a correspondente memória de cálculo.

3. A identificação, individualização e quantificação da parcela de ICMS a ser excluída exigem a juntada de documentos fiscais e contábeis, e, em muitos casos, perícia contábil, configurando dilação probatória incompatível com a via estreita da exceção de pré-executividade, que pressupõe prova pré-constituída e desnecessidade de instrução complementar.

4. Embargos de divergência acolhidos para fazer prevalecer a orientação firmada nos acórdãos paradigmas da Segunda Turma e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO, por unanimidade, acolher os embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento firmado nos acórdãos paradigmas e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Francisco Falcão votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 13 de maio de 2026.

MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 2221199 - SP(2025/0242741-0)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : OSTEU TRANSPORTES LTDA
ADVOGADA : MARISTELA ANTONIA DA SILVA - SP260447

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. EMBARGOS ACOLHIDOS. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.104.900/ES (Tema 104) e na Súmula 393/STJ, firmou entendimento de que a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal apenas para matérias cognoscíveis de ofício que não demandem dilação probatória, impondo-se a observância desse balizamento também quando se invocam precedentes obrigatórios.

2. Embora a tese do Tema 69/STF (“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”) seja vinculante e de ordem pública, a sua aplicação concreta em sede de execução fiscal pressupõe a verificação de elementos fáticos indispensáveis, como a identificação, por competência, do ICMS destacado nas notas fiscais efetivamente incluído na base de cálculo das contribuições, a vinculação desses valores às CDAs e a correspondente memória de cálculo.

3. A identificação, individualização e quantificação da parcela de ICMS a ser excluída exigem a juntada de documentos fiscais e contábeis, e, em muitos casos, perícia contábil, configurando dilação probatória incompatível com a via estreita da exceção de pré-executividade, que pressupõe prova pré-constituída e desnecessidade de instrução complementar.

4. Embargos de divergência acolhidos para fazer prevalecer a orientação firmada nos acórdãos paradigmas da Segunda Turma e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL com fundamento no I e II, do Código de Processo Civil e no I e II, do Regimento art. 1.043, art. 266, Interno do Superior Tribunal de Justiça, contra acórdão proferido pela Primeira Turma deste Superior Tribunal de Justiça, assim sintetizado (fls. 475):

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ILIQUIDEZ AFASTADA. EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL. TEMA 249/STJ. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CPC. DESCABIMENTO.

I - Esta Corte firmou tese, Tema 249/STJ, segundo a qual o prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

II - A alteração do valor constante da Certidão da Dívida Ativa em decorrência da configuração do excesso de execução não macula a liquidez nem a exigibilidade do referido título executivo extrajudicial, contanto que a quantia devida possa ser aferida por meros cálculos aritméticos, hipótese em que o valor excessivo deve ser decotado do débito cobrado, sem a necessidade de retificação ou substituição da Certidão. Precedentes.

III - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.221.199/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 13/10/2025, DJEN de 16/10/2025.)

Aponta a embargante divergência com acórdãos proferidos pela Segunda Turma no REsp 2.200.636, rel. Min. AFRANIO VILELA, j. 23/4/2025, DJe 28/4/2025 e no AgInt no AREsp 2.609.669, rel. Min. TEODORO SILVA SANTOS, j. 27/11/2024, DJe 2/12/2024, assim ementados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Em que pese o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 ("O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"), no caso concreto, a análise de nulidade do título executivo ou do excesso de execução decorrente da alegada inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS transborda os limites da via escolhida de exceção de pré-executividade, porquanto demanda dilação probatória.

2. Considerando a premissa fática assentada pelo Tribunal de origem, de que não houve comprovação de plano se a CDA integra a parcela de débito declarada inconstitucional, incabível a exceção de pré-executividade, haja vista que, para dimensionar o valor a ser excluído da execução, seria necessária a dilação probatória.

3. Nesse contexto, conforme a jurisprudência, "a questão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS demanda a regular dilação probatória para que seja verificado eventual excesso de execução, razão por que não é matéria aferível em sede de exceção de pré-executividade" (AgInt no REsp n. 2.051.709/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/8/2023, DJe de 1/9/2023).

4. Recurso especial provido.

(REsp n. 2.200.636/SP, relator Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, julgado em 22/4/2025, DJEN de 28/4/2025.)

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7 DO STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Agravo interno interposto contra decisão que não conheceu de recurso especial, sob o fundamento de que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS demanda dilação probatória, o que é incompatível com a exceção de pré-executividade.

2. A decisão impugnada não destoa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS demanda a regular dilação probatória para que seja verificado eventual excesso de execução, razão por que não é matéria aferível em sede de exceção de pré-executividade, sendo certo que a revisão dessa premissa demandaria a incursão na seara fático-probatória, providência obstada pela Súmula n. 7 do STJ.

3. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp n. 2.609.669/SP, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 27/11/2024, DJEN de 2/12/2024.)

Sustenta a embargante, em suma, que o acórdão embargado admitiu a exceção de pré-executividade para excluir o ICMS da base do PIS/COFINS por suposto simples cálculo aritmético, sem substituição da CDA, à luz do Tema 249/STJ, enquanto os acórdãos paradigmas da Segunda Turma afirmam a inadequação da via da exceção de pré-executividade para a exclusão do ICMS da base das contribuições, por demandar dilação probatória e prova pré-constituída do pagamento com a inclusão do ICMS e da apuração do excesso, premissas incompatíveis com o incidente de exceção.

Defende a prevalência da orientação firmada nos paradigmas com fundamento na Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça, nos arts. 16 e 38 da Lei 6.830/1980 e no art. 803 do Código de Processo Civil, afirmando que a matéria somente pode ser conhecida mediante dilação probatória e que, no caso, a individualização de valores e a verificação contábil extrapolam mero cálculo aritmético, exigindo via processual diversa da exceção de pré-executividade.

Afirma, para tanto, que "É necessário que seja comprovado o montante recolhido e a parcela de ICMS que compôs a base de cálculo das contribuições, para que sejam refeitos os cálculos do valor a ser extraído de CDAs exigidas, não sendo correto o entendimento que se trata de mero cálculo aritmético." (fl. 496).

Requer, ao final, o reconhecimento da divergência e a uniformização da Jurisprudência para firmar que a apuração de eventual excesso de execução decorrente da exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS depende de dilação probatória, não sendo matéria cognoscível em sede de exceção de pré-executividade (fl. 496).

Os embargos de divergência foram admitidos para dirimir o dissídio acerca da adequação da exceção de pré-executividade para requerer a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS /COFINS, em sede de execução fiscal, diante da eventual necessidade de dilação probatória, incompatível com a via processual.

É o relatório.

VOTO

Na hipótese dos autos, OSTEU TRANSPORTES LTDA interpôs agravo de instrumento contra decisão proferida em execução fiscal que acolheu exceção de pré-executividade para afirmar, entre outras coisas, a ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

A 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu parcial provimento ao agravo e reconheceu a possibilidade de, em sede de exceção de pré-executividade, determinar o ajuste das CDAs para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições, com fundamento nos Temas 69 e 1279 do Supremo Tribunal Federal, qualificando a questão como de ordem pública e, no caso concreto, dispensando dilação probatória, por admitir o decote por simples cálculo aritmético, sem substituição da CDA, à luz do Tema 249/STJ (fls. 329-343).

Ademais, rejeitou os aclaratórios opostos pela Fazenda Nacional reiterando que, na hipótese, a exclusão do ICMS é cognoscível de ofício e não demanda dilação probatória, sendo viável o decote na via estreita da exceção de pré-executividade, com observância da modulação fixada no STF (fatos geradores a partir de 15/3/2017) e sem necessidade de substituição do título (fls. 374-384).

Interposto recurso especial, negou-se provimento ao recurso, mantendo-se o entendimento de que a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS pode ser

realizada por simples cálculo e sem substituição da CDA, em sede de exceção de pré-executividade (fls. 475-484).

Daí, os presentes embargos de divergência em que o embargante pretende a uniformização do entendimento entre as Turmas que integram a Primeira Seção para prevalecer a orientação da Segunda Turma de que a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS, em sede de execução fiscal, demanda dilação probatória e, por isso, é incompatível com exceção de pré-executividade.

Acerca do tema, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consagrou o entendimento de que a Exceção de Pré-Executividade somente é cabível nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que o magistrado possa conhecer das questões de ofício.

Assim, no referido julgado, firmou-se a tese de que "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória." (Tema 104)

O acórdão restou assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543 -C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp n. 1.104.900/ES, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25/3/2009, DJe de 1/4/2009.)

Tal orientação, inclusive, deu origem à edição da Súmula 393/STJ, de mesmo teor, *verbis*:

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

No presente caso, a despeito do entendimento vinculante consolidado no Tema 104 e na Súmula 393/STJ e de reconhecer que "a exceção de pré-executividade, sendo via especial e restrita, só pode ser admitida quando as questões trazidas ou são de ordem pública ou dizem respeito ao título propriamente dito, cujas alegações não demandem dilação probatória", o Tribunal Regional consignou que consignou que "afigura-se indiscutível que a invocação de precedente obrigatório do Colendo Supremo Tribunal Federal (STF) pode ser admitida na qualidade de questão de ordem pública a viabilizar a exceção de pré-executividade."

E a partir de tal conclusão, determinou o ajuste da CDA pela União, mediante a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, observado o que foi pacificado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 574.706, Tema 69/STF, às seguintes considerações:

(...)

No mesmo sentido, a incidência da Súmula 393 do C. STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória" (STJ, Primeira Seção, DJe 07/10/2009).

Assim, a exceção de pré-executividade, sendo via especial e restrita, só pode ser admitida quando as questões trazidas ou são de ordem pública ou dizem respeito ao título propriamente dito, cujas alegações não demandem dilação probatória.

De outro giro, afigura-se indiscutível que a invocação de precedente obrigatório do Colendo Supremo Tribunal Federal (STF) pode ser admitida na qualidade de questão de ordem pública a viabilizar a exceção de pré-executividade.

Com efeito, o C. STF firmou compreensão no julgamento do RE 574.706, da repercussão geral, em sessão de 15/03/2017, que o ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme a ementa, *in verbis* :

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

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, Repercussão Geral – Mérito, j. 15/03/2017, publ. 02/10/2017)

Nesse passo, foi cristalizada a tese do Tema 69/STF: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” .

A modulação dos efeitos foi realizada no julgamento dos embargos de declaração opostos pela União, em 13/05/2021, assentando a C. Corte Suprema que a incidência da tese do Tema 69/STF ocorre a partir de 15/03/2017, data do julgamento do RE 574.706, ressalvadas as ações judiciais e administrativas propostas até esse marco.

Na sequência, o C. STF definiu o Tema 1279/STF, no julgamento do RE 1.452.421, com o propósito de interpretar a modulação dos efeitos do Tema 69/STF , firmando a seguinte tese: “Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR , não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017 ” (RE 1452421 RG, Relator Ministra Presidente, Tribunal Pleno, j. 22/09/2023, publ 29/09/2023)

Nesse diapasão, há que se considerar os fatos geradores ocorridos a partir de 15/03/2017, em observância ao marco temporal para fins de se reconhecer o direito dos contribuintes de excluir o valor do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo do PIS e da COFINS, em consonância com as teses firmadas pelo C. STF.

No caso concreto, a questão sob exame diz respeito à possibilidade de invocar, em sede de exceção de pré-executividade, tese firmada em recurso repetitivo com o objetivo de infirmar a higidez de que goza o título executivo estampado na Certidão da Dívida Ativa (CDA).

Admite-se, como regra geral, que a alegação de nulidade do título executivo com fundamento no excesso de execução, decorrente de equívoco na definição do elemento quantitativo do tributo, seja matéria própria de defesa nos embargos à execução, uma vez que é necessária a demonstração contábil da apuração das receitas utilizadas na composição do valor do tributo exequendo, para que seja apurada a existência ou não de parcela a ser excluída, o que é incabível de aferição nos limites estreitos da exceção de pré-executividade.

Entretanto, na hipótese em exame, a parcela excedente decorre de matéria suscetível de conhecimento de ofício pelo juízo e que não demanda dilação probatória, amoldando-se ao definido no Resp 1.110.925/SP e na Súmula 393

do C. STJ.

A observância do precedente obrigatório que emana do Tema 69/STF, no RE 574.706, determina que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, logo, não há fundamento jurídico válido que conceda sustentáculo ao título executivo judicial contrário ao referido julgado, dado o efeito vinculante inerente à tese de repercussão geral.

O princípio da segurança jurídica impõe a obediência à metodologia dos precedentes, da qual deriva a aplicação da ratio decidendi do Tema 69/STF, exigindo-se que a CDA, que dá suporte à ação de execução fiscal, esteja alinhada com a mesma solução jurídica cristalizada pelo C. STF. A providência decorre do dever de coerência das instâncias ordinárias com os posicionamentos pacificados pelas Cortes Superiores.

Assim, o valor exigido no título executivo não pode conter parcelas que foram rechaçadas da ordem jurídica pela C. Suprema Corte no julgamento do RE 574.706, com repercussão geral. A cobrança das contribuições do PIS e da COFINS com o ICMS incluído na base de cálculo configura excesso de execução, que pode ser corrigida mediante decote da CDA para adequação do título executivo, sem necessidade de substituição do título.

Anote-se a jurisprudência pacificada do C. STJ no sentido de admitir a exceção de pré-executividade para discussão de tributo inconstitucional. Precedentes: REsp n. 1.406.511/BA, relatora Ministra Eliana Calmon, j. 1/10/2013, DJe de 9/10/2013; AgRg no REsp n. 1.217.997/SC, relator Ministro Humberto Martins, j. 1/3/2011, DJe de 15/3/2011.)

Nessa perspectiva, cabe admitir a presente exceção de pré-executividade, com o intuito de determinar a adequação do tributo em cobro mediante o ajuste do valor em consonância com o definido pela ratio decidendi do Tema 69/STF, no RE 574.706.

Essa possibilidade emana do que foi pacificado pelo C. STJ no julgamento do Tema 249/STJ: ”O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA)” .(REsp n. 1.115.501/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 10/11/2010, DJe de 30/11/2010.)

A esse respeito, eis a compreensão assentada pelo c. STJ em caso semelhante:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. INCONSTITUCIONALIDADE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NÃO AFASTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. POSSIBILIDADE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXCESSO DE EXECUÇÃO. SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA PARA FINS DE DECOTE NA CDA. IMPOSSIBILIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.

1. Esta Corte já se manifestou acerca do cabimento de exceção de pre-executividade para discutir constitucionalidade de tributo. Contudo, não foi

por contrariar essa assertiva que o acórdão recorrido não conheceu do pleito. O que ocorreu no caso dos autos foi o reconhecimento da impossibilidade de conhecimento da exceção de pré-executividade em razão da necessidade de dilação probatória a fim de corroborar o acolhimento do excesso de execução, eis que não demonstrado o recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS nas competências exigidas com a inclusão do ICMS sobre as contribuições referidas, ou seja, não foi trazido aos autos os documentos necessários a evidenciar o acréscimo desarrazoado para análise de eventual nulidade do título que goza de presunção de liquidez e certeza.

2. É cediço nesta Corte que eventual reconhecimento de parcela inconstitucional de tributo incluída na CDA não invalida todo o título executivo (REsp 1.115.501/SP, na sistemática do art. 543-C do CPC), permanecendo parcialmente exigível a parcela não eivada de vício, não havendo sequer necessidade de emenda ou substituição da CDA. Em casos que tais, esta Corte tem autorizado o chamado “decote” na CDA, sobretudo em casos que demandam meros cálculos aritméticos.

3. Se até mesmo nos casos de embargos à execução fiscal tem sido exigida a memória de cálculos e demonstrativo do excesso de execução para fins de recebimento dos embargos (AgRg no REsp 1.453.745/MG, Primeira Turma, DJe 17/04/2015), quanto mais a exceção de pré-executividade deve ser instruída com prova pré-constituída do pagamento da parcela inconstitucional do tributo para fins de possibilitar o decote na CDA, o que não ocorreu na hipótese, conforme declinado pelo acórdão recorrido, não possível abrir prazo para juntada de tais documentos posteriormente, haja vista o descabimento de dilação probatória em sede de exceção de pre-executividade consoante orientação adotada no REsp 1.110.925/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 04/05/2009, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 .

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.704.550/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/8/2018, DJe de 14/8/2018.)

O e. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES destacou no r. voto que: “é cediço nesta Corte que eventual reconhecimento de parcela inconstitucional de tributo incluída na CDA não invalida todo o título executivo (REsp 1.115.501/SP, na sistemática do art. 543-C do CPC), permanecendo parcialmente exigível a parcela não eivada de vício, não havendo sequer necessidade de emenda ou substituição da CDA. Em casos que tais, esta Corte tem autorizado o chamado “decote” na CDA, sobretudo em casos que demandam meros cálculos aritméticos” .

Ademais, considerando a jurisprudência anterior do C. Tribunal da Cidadania, a União, inconformada, interpôs recurso de embargos de divergência no RESP 1.878.663/RJ , relator e. Ministro OG FERNANDES, com o fito de ressaltar a necessidade de dilação probatória, que seria impeditiva da discussão em sede de exceção de pré-executividade. Sem sucesso, contudo.

Eis a ementa do acórdão:

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA. DECOTE DO EXCESSO POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. ÓBICES DAS SÚMULAS 168 E

315/STJ . 1. A finalidade dos embargos é uniformizar a jurisprudência, e não o rejuízo do apelo especial. 2. Acórdão embargado que validou o prosseguimento da execução fiscal, cabível o decote das parcelas da CDA tidas por ilegais por simples cálculo aritmético, bem como assentou que rever o entendimento do tribunal de origem a fim de reconhecer parcela indevida no título executivo, demandaria revolvimento de prova. 3. Pacífico o entendimento segundo o qual a alteração do valor constate da CDA em decorrência da configuração do excesso de execução não macula a liquidez nem a exigibilidade do referido título executivo, contanto que a quantia devida possa ser aferida por meros cálculos aritméticos, hipótese em que o valor excessivo deve ser decotado do débito cobrado, sem a necessidade de retificação ou substituição da certidão. Precedentes: REsp 1.115.501/SP (repetitivo), Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 30/11/2010; AgInt no AREsp 1.426.290/SP , Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.478.079/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 17/3/2020; REsp 1.811.226/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 28/8/2020; AgRg no REsp 1.176.709/RS , Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/10/2011. Aplicação do óbice da Súmula 168/STJ . 4. Não é admissível o recurso de embargos de divergência na parte em que o apelo nobre não foi conhecido ante o óbice da Súmula 7/STJ. Aplicação, por analogia, do enunciado 315/STJ. 5. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt nos EREsp n. 1.878.663/RJ , relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 14/9/2021, DJe de 16/9/2021.)

Na mesma senda: Embargos de Divergência em REsp n. 2.004.834 , Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 16/12/2022 .

Nesse sentido, julgado desta E. Quarta Turma:

Fls. 338

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE REJEITADA NA ORIGEM. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. RE 574.706. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE. QUESTÃO COGNOSCÍVEL DE OFÍCIO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO RE 574.706. INCIDÊNCIA NA ESPÉCIE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE CONHECIDA E ACOLHIDA. RECURSO PROVIDO.

- O Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 574.706, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria (tema 69), com a fixação da seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. A questão, portanto, encontra-se pacificada, de modo que não cabe mais discussão a esse respeito. Dessa forma, a questão é cognoscível de ofício e prescinde de dilação probatória, razão pela qual é passível de apreciação em sede de exceção de pré-executividade, a teor da Súmula 393 do STJ. Todavia, em 13/05/2021, no julgamento dos embargos de declaração opostos no aludido recurso extraordinário restou decidido que: “Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 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 protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos

quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo 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, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF)”.
- Mais recentemente, quando do julgamento do Tema 1279, em 23.09.2023, o STF fixou o seguinte entendimento: Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017.

- No caso, verifica-se que a exceção de pré-executividade, que objetiva a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi oposta em 15/06/2023, para afastar a cobrança relativa a fatos geradores ocorridos entre 2021/2022, pleito em conformidade com o julgamento dos embargos de declaração opostos no RE nº 574.706 e que reconheceu ao contribuinte a possibilidade de provimento favorável quanto ao tributo indevido. Assim, impõem-se, pois, a concessão da medida pleiteada, consoante decidido pela corte suprema.

- À vista da sucumbência da União, do trabalho realizado pelos advogados, da natureza e complexidade da causa, fixa-se a verba honorária no percentual mínimo previsto no § 3º da norma processual para a faixa do valor sobre o qual incidirá, que é equivalente ao montante a ser excluído da execução, a ser definido na fase de liquidação (artigo 85, §§ 4º, inciso II, do CPC).

- Agravo de instrumento provido
(TRF 3ª Região, 4ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5008220-37.2024.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, julgado em 20/08/2024, DJEN DATA: 27/08/2024)

In casu, os débitos de PIS/COFINS em cobro decorrem de fatos geradores ocorridos após 15/03/2017, data fixada pela modulação do Tema 69/STF, observado o Tema 1279/STF.

Assim, é de rigor a reforma da r. decisão agravada com a finalidade de determinar o ajuste da CDA pela União, mediante a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, observado o que foi pacificado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 574.706, Tema 69/STF.

É certo que a tese jurídica firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 69 (“O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”) é vinculante e de ordem pública.

A sua aplicação em sede de execução fiscal, contudo, não prescinde da verificação de elementos fáticos indispensáveis à apuração do excesso, como a identificação, por competência, do ICMS destacado nas notas fiscais e efetivamente incluído na base das contribuições, a vinculação desses valores às Certidões de Dívida Ativa e a memória de cálculo correspondente.

Tais providências exigem a juntada de documentos e, em muitos casos, perícia contábil, configurando dilação probatória incompatível com a via estreita da exceção de pré-executividade.

O próprio acórdão de origem reconhece, como regra geral, que “é necessária a demonstração contábil da apuração das receitas utilizadas na composição do valor do tributo exequendo (...) o que é incabível de aferição nos limites estreitos da exceção de pré-executividade” (fl. 335).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reforça esse entendimento. No paradigma da Segunda Turma no REsp 2.200.636, ficou assentado: “Em que pese o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 (...), no caso concreto, a análise de nulidade do título executivo ou do excesso de execução decorrente da alegada inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS transborda os limites da via escolhida de exceção de pré-executividade, porquanto demanda dilação probatória (...) incabível a exceção de pré-executividade (...) seria necessária a dilação probatória (...) Recurso especial provido.” (fls. 494-495).

No mesmo sentido, o AgInt no AREsp 2.609.669 registra: “a exclusão do ICMS (...) demanda a regular dilação probatória (...) razão por que não é matéria aferível em sede de exceção de pré-executividade (...) Agravo interno desprovido.” (fl. 495). E, em reforço, o AgInt no REsp 1.704.550/SP assinala que não é possível “abrir prazo para juntada de tais documentos posteriormente, haja vista o descabimento de dilação probatória em sede de exceção de pré-executividade” (fl. 336).

Nesse quadro, a conclusão do julgado no sentido de que o expurgo seria “mero cálculo aritmético”, apto a ser realizado de ofício e sem substituição da CDA, afasta, indevidamente, a necessária demonstração fática e contábil, e contraria a orientação consolidada nos paradigmas invocados.

A aferição do excesso depende de prova pré-constituída do recolhimento com inclusão do ICMS e da quantificação do montante a ser excluído, providências que não se compatibilizam com a exceção de pré-executividade (fls. 494-495 e 336).

Em consequência, a via adequada para tal desiderato, quando ausente prova suficiente e imediata, é a dos embargos à execução, não se mostrando cabível a exceção de pré-executividade.

Decerto, conforme ressaltou o ilustre representante do MPF em seu parecer, “A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, embora seja uma questão jurídica pacificada, frequentemente exige a análise de elementos fáticos, como a identificação e a quantificação da parcela do ICMS des- tacado que deve ser excluída, o que demanda a juntada de documentos e, em muitos casos, a realização de perícia contábil. Tais providências configuram dilação probatória, o que inviabiliza a utilização da exceção de pré-executividade”.

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Em que pese o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 ("O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"), no caso concreto, a análise de nulidade do título executivo ou do excesso de execução decorrente da alegada inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS transborda os limites da via escolhida de exceção de pré-executividade, porquanto demanda dilação probatória.

2. Considerando a premissa fática assentada pelo Tribunal de origem, de que não houve comprovação de plano se a CDA integra a parcela de débito declarada inconstitucional, incabível a exceção de pré-executividade, haja vista que, para dimensionar o valor a ser excluído da execução, seria necessária a dilação probatória.

3. Nesse contexto, conforme a jurisprudência, "a questão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS demanda a regular dilação probatória para que seja verificado eventual excesso de execução, razão por que não é matéria aferível em sede de exceção de pré-executividade" (AgInt no REsp n. 2.051.709/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/8/2023, DJe de 1/9/2023).

4. Recurso especial provido.

(REsp n. 2.200.636/SP, relator Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, julgado em 22/4/2025, DJEN de 28/4/2025.)

PROCESSUAL CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. AUSÊNCIA. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

1. Conforme pacífico entendimento jurisprudencial desta Corte Superior, firmado sob o regime dos repetitivos, segundo o qual "a exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória"(REsp 1.110.925/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 04/05/2009).

2. Hipótese em que o Tribunal de origem discorreu acerca da inexistência prova pré-constituída a demonstrar a efetiva inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, manifestando-se pelo não cabimento da exceção de pré-executividade, atraindo a aplicação das Súmulas 83 e 7 do STJ.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o R Esp 1.073.846/SP, Min. Luiz Fux, DJe 18/12/2009, aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC/1973, firmou a orientação de que "a Taxa Selic é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95".

4. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp n. 2.731.717/RJ, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 9/6/2025, DJEN de 25/6/2025.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO CABIMENTO DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. SÚMULA 393/STJ .

1. "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória"(Súmula 393/STJ).

2. No caso, a questão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS demanda a regular dilação probatória para que seja verificado eventual excesso de execução, razão por que não é matéria aferível em sede de exceção de pré-executividade.

Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 1.775.722/SE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 9/11/2021, DJe de 10/12/2021; AgInt no AREsp n. 1.850.316/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 30/8/2021, DJe de 2/9/2021; AgInt no REsp n. 1.885.901/SC , relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/2/2021, DJe de 9/3/2021.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.051.709/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/8/2023, DJe de 1/9/2023.)

Ante o exposto, **acolho os embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento firmado nos acórdãos paradigmas e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2025/0242741-0

PROCESSO ELETRÔNICO

EREsp 2.221.199 /
SP

Números Origem: 50126678320234036182 50167598920244030000

PAUTA: 13/05/2026

JULGADO: 13/05/2026

Relatora

Exma. Sra. Ministra **MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : OSTEU TRANSPORTES LTDA

ADVOGADA : MARISTELA ANTONIA DA SILVA - SP260447

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

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

A PRIMEIRA SEÇÃO, por unanimidade, acolheu os embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento firmado nos acórdãos paradigmas e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Francisco Falcão votaram com a Sra. Ministra Relatora.