



Superior Tribunal de Justiça

Ofício n. 009586/2023-1S

Brasília, 25 de outubro de 2023.

À Sua Excelência o Senhor
Desembargador Presidente dos Tribunais de Justiça dos Estados
Desembargador Federal Presidente dos Tribunais Regionais Federais
Corregedor-Geral da Justiça Federal

RECURSO ESPECIAL n. 1767631/SC (2018/0241398-5)
RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
PROC. : 50204401820174047200
ORIGEM
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

Senhor Presidente,

De ordem da Exma. Sra. Ministra Assusete Magalhães, Presidente da Primeira Seção, comunico a Vossa Excelência, para as providências necessárias, que julgando o Recurso Especial em epígrafe, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, decidiu, em sessão realizada no dia 10 de maio de 2023, por maioria de votos, tese jurídica no Tema Repetitivo n. 1008.

A íntegra do processo poderá ser acessada no site do Tribunal (<https://cpe.web.stj.jus.br/#/chave?k=>) mediante o uso da chave: **3A5C6911CEFAFD75CC37**.

Atenciosamente,

Brasília, 25 de outubro de 2023.

Mariana Coutinho Molina
Assessora da Primeira Seção

www.stj.jus.br



Superior Tribunal de Justiça

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. ICMS. INCLUSÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

2. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes.

3. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.

4. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica.

5. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

6. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental,

Superior Tribunal de Justiça

sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo.

7. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido.

8. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão (RISTJ, Art. 52, II).

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva no tema 1008: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido". Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Brasília, 10 de maio de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0241398-5 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.767.631 / SC

Número Origem: 50204401820174047200

PAUTA: 13/05/2020

JULGADO: 13/05/2020

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário

Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
 VILMAR COSTA - SC014256
 FABIANO FERREIRA - SC030142
 BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA

ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938

VILMAR COSTA - SC014256

FABIANO FERREIRA - SC030142

BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

QUESTÃO DE ORDEM

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Trata-se de Recurso Especial interposto por **CERÂMICA CTS SILVA LTDA.** contra acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 172e):

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.

1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.

2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.

3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.

4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na

Superior Tribunal de Justiça

desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto.

5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Opostos embargos de declaração pela empresa, foram rejeitados (fls. 192/196e).

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos arts. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977; 31 da Lei n. 8.981/1995; 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995; 1º, 25 e 29 da Lei n. 9.430/1996; 224 e 518 do Decreto n. 3.000/1999; 109 e 110 do CTN, alegando, em síntese, por simetria ao que decidiu o Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral (RE n. 574.706/PR, Tema 69), a inviabilidade de a parcela do ICMS compor as bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL.

Com contrarrazões (fls. 271/293e), o recurso foi admitido (fls. 296/297e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, pelo não cabimento do recurso especial como representativo da controvérsia, opinando, porém, pelo seu conhecimento e provimento (fls. 321/325e).

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso, juntamente com os REsps ns. 1.772.470/RS e 1.772.634/RS, a julgamento pela sistemática repetitiva, prevista no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, tendo sido acolhida a proposta pela 1ª Seção, por unanimidade, com determinação para suspender a tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, no território nacional, inclusive nos juizados especiais (fls. 354/362e), relativamente à seguinte questão de direito controvertida: *possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social*

Superior Tribunal de Justiça

sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Foram expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 363/364e).

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial (fls. 368/376e).

É o breve relatório.

O art. 1.037, § 4º, do CPC/2015 determina que "os recursos afetados deverão ser julgados no prazo de um ano".

Considerando a afetação do presente feito em 26.03.2019 (fl. 362e), o termo final para submetê-lo a julgamento teria sido 26.03.2020, motivo pelo qual foi encaminhado, oportunamente, pedido de dia para a sessão de 25.03.2020 da 1ª Seção.

Todavia, como medida de prevenção do contágio pelo novo coronavírus, a realização das sessões presenciais foi suspensa, juntamente com os prazos processuais, em 19.03.2020, tendo estes últimos sido retomados em 04.05.2020, nos termos, respectivamente, das Resoluções STJ/GP ns. 6 e 9/2020.

Logo, com a suspensão havida em 19.03.2020, restaram oito dias para que o recurso fosse novamente incluído em pauta, providência adotada para a sessão de 13.05.2020, primeira reunião deste Colegiado, por videoconferência, após o reinício do cômputo dos prazos processuais.

Na oportunidade, entretanto, solicitei o adiamento do feito.

Feitos tais esclarecimentos, e diante do fato de se tratar de recurso repetitivo veiculando tema de grande relevância, submeto ao Colegiado, em **QUESTÃO DE ORDEM, pedido de autorização para que o julgamento deste recurso especial e dos REsps ns. 1.772.470/RS e 1.772.634/RS seja realizado somente quando retomadas as sessões presenciais da 1ª Seção**, mantendo-se, contudo, a suspensão nacional dos

Superior Tribunal de Justiça

processos pendentes, tal como decidido por ocasião da afetação.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0241398-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.767.631 / SC**

Número Origem: 50204401820174047200

PAUTA: 13/05/2020

JULGADO: 27/05/2020

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
 VILMAR COSTA - SC014256
 FABIANO FERREIRA - SC030142
 BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **BRUNO ROMANO**, pela parte RECORRENTE: CERAMICA CTS SILVA LTDA

Dr(a). **GABRIEL MATOS BAHIA**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

"A Seção, por unanimidade, aprovou o pedido de autorização para que o julgamento do presente recurso especial seja realizado somente quando retomadas as sessões presenciais da 1ª Seção, mantendo-se, contudo, a suspensão nacional dos processos pendentes, tal como decidido por ocasião da afetação, nos termos da questão de ordem apresentada pela Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

Trata-se de recurso especial interposto por **CERÂMICA CTS SILVA LTDA.** contra acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 172e):

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.

1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.

2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.

3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.

4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a

Superior Tribunal de Justiça

dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto.

5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Opostos embargos de declaração pela empresa, foram rejeitados (fls. 192/196e).

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

I. Arts. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977; 31 da Lei n. 8.981/1995; 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995; 1º, 25 e 29 da Lei n. 9.430/1996, e 224 e 518 do Decreto n. 3.000/1999 – "[...] a exigência do Fisco na inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL, PIS e COFINS, apurados no regime de tributação do lucro presumido, já existia em período antecedente a 2014, se dando sob o argumento de não haver expressa previsão legal para exclusão da exação estadual. Ocorre que, independentemente do advento ou não da Lei 12.973/2014, não se pode admitir que o ICMS integre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o lucro presumido, porque receita bruta é conceito constitucional que não pode ser alterado por lei ordinária. Tanto é assim, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-PR, com repercussão geral reconhecida, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, que se consubstancia em faturamento ou receita bruta. Prevaleceu o entendimento no sentido de que o ICMS não é faturamento ou receita do contribuinte, representando apenas ingresso que transita pelo de caixa e é totalmente repassado ao fisco estadual. Não obstante o julgado se refira à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e

Superior Tribunal de Justiça

da COFINS, o mesmo raciocínio se aplica à hipótese do IRPJ e CSLL apurados com base no lucro presumido, já que a base de cálculo é idêntica em ambos os casos, qual seja receita bruta" (fl. 212e); e

II. Arts. 109 e 110 do CTN – tais dispositivos legais "[...] garantem, como normas gerais, a primazia do direito privado – e todas as normas de direito privado constitucionais estão implícita ou explicitamente na lei suprema – sobre o direito tributário, para efeitos de suas formas serem respeitadas. [...] Ocorre que faturamento é a receita bruta própria, excepcionados, evidentemente, quaisquer outros montantes que não ingressam definitivamente no patrimônio da empresa. [...] Assim, o ICMS não pode integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido em nenhum período, pois não é receita, mas mero ingresso na contabilidade das pessoas jurídicas" (fls. 214/215e).

Com contrarrazões (fls. 271/293e), o recurso foi admitido (fls. 296/297e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, pelo não cabimento do recurso especial como representativo da controvérsia, opinando, porém, pelo seu conhecimento e provimento (fls. 321/325e).

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso a julgamento pela sistemática repetitiva, prevista no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, tendo sido acolhida a proposta por esta Seção, à unanimidade, com determinação para suspender a tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, no território nacional, inclusive nos juizados especiais (fls. 354/362e).

Foram expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 363/364e).

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial (fls. 368/376e).

Superior Tribunal de Justiça

Em 27.05.2020, submeti a este colegiado, em Questão de Ordem, pedido de autorização para que o julgamento do presente recurso – e dos demais vinculados ao Tema – ocorresse "somente quando retomadas as sessões presenciais da 1ª Seção", tendo sido acolhido por unanimidade (fl. 391e).

Às fls. 382/386e e 389/400e foram apresentados memoriais pela parte recorrente.

Por fim, o REsp n. 1.772.634/RS, igualmente vinculado ao presente Tema n. 1.008/STJ, foi desafetado da sistemática repetitiva, porquanto nele se verificou discussão de matéria distinta do objeto desta afetação (DJe 20.10.2022).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. APURAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ICMS NAS BASES DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II – Conforme definido em sede de repercussão geral (Tema 69/STF), os valores de ICMS destacados da nota fiscal não constituem receita, porquanto ausentes o acréscimo patrimonial e a integração ao patrimônio do contribuinte em caráter definitivo, elementos imprescindíveis à caracterização das hipóteses de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

III – Os instrumentos de praticabilidade tributária, ainda que viabilizadores de regimes fiscais optativos, devem observar os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da vedação ao enriquecimento sem causa.

IV – O montante de ICMS destacado na nota fiscal não se inclui nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, seja porque tal valor não constitui receita bruta – e, portanto, não denota lucro –, seja porque a eletividade do regime do lucro presumido não é suficiente para sanar a desconformidade da apuração, por tal sistemática, com os limites da base de cálculo, nos moldes definidos pelo Supremo Tribunal Federal, em precedente de observância compulsória.

V – Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fixando-se, nos termos no art. 256-Q, do RISTJ, a seguinte tese repetitiva: *O valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra as bases de cálculo do*

Superior Tribunal de Justiça

Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pelo regime do lucro presumido.

VI – Recurso especial do particular provido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Ademais, a presença dos requisitos formais e materiais de admissibilidade foi oportunamente reconhecida quando da afetação do recurso (fl. 359e).

1. Delimitação do tema e regramento legal

A questão controvertida diz com a *possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pela sistemática do lucro presumido.*

A moldura normativa pertinente, por sua vez, é a seguinte:

Código Tributário Nacional

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Superior Tribunal de Justiça

[...]

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
(destaquei)

Decreto-Lei n. 1.598/1977, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (destaquei)

Lei n. 8.981/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.
(Redação dada pela Lei n. 9.065/1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal; (destaquei)

Lei n. 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela LC n. 167/2019) (destaquei)

Lei n. 9.430/1996, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; (destaquei)

Expostos os contornos legais, passo ao contexto normativo específico da receita bruta.

1.1. Memorial da disciplina normativa sobre a receita bruta

A redação *original* do art. 195, I, da Constituição da República, estabelecia a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e do FINSOCIAL – substituído pela COFINS com a edição da LC n. 70/1991 – apenas sobre o

Superior Tribunal de Justiça

faturamento, assim considerado "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

Posteriormente, no plano infraconstitucional, o art. 2º da Lei n. 9.718/1998 dispôs: "as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei".

Esse mesmo diploma legal manteve, como base de cálculo, a receita bruta, porém considerando-a como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, a base de cálculo de tais contribuições foi elasticada para contemplar, em sinonímia, "receita ou faturamento", deixando-se de convalidar, todavia, o alargamento prévio do conceito de receita bruta, efetuado pelo art. 3º, § 1º da Lei n. 9.718/1998, o que motivou a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Coube então às Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, instituírem o regime não cumulativo para o PIS/PASEP e para a COFINS, conforme autorizado pelo art. 195, § 12, da Constituição, dispondo, quanto à materialidade da regra-matriz de incidência, que o faturamento mensal corresponde ao "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Em suma, "antes da EC 20/98, a definição constitucional do conceito de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. [...] após a edição da referida emenda constitucional é que se possibilitou a inclusão da totalidade das receitas [...]" (1ª S., REsp Repetitivo n. 1.104.184/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 29.02.2012, DJe 08.03.2012).

Já em 2014 foi editada a Lei n. 12.973 – modificadora do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 –, que veio a lume, nos termos da exposição de motivos da MP n. 627/2013, da qual decorreu, com o objetivo de "aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida", e, com isso, adequar a "[...] legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, [...] estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal", além de trazer "as *convergências* necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS" (destaquei).

A partir da sua vigência, foram alterados os arts. 1º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, para remeter, ao aludido art. 12, o conceito de receita bruta também para as Contribuições ao PIS e da COFINS.

2. Lições doutrinárias

Em sequência, aponta-se a ótica doutrinária sobre os diversos conceitos que permeiam a discussão, necessários à adequada compreensão da controvérsia.

2.1. Receita bruta enquanto aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária

Aliomar Baleeiro, há muito, definiu receita como entrada qualificada, isto é, aquela que passa a *integrar* o patrimônio da pessoa jurídica, como elemento novo e positivo (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958. p. 158), concepção também esposada por Geraldo Ataliba:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

Superior Tribunal de Justiça

(*Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. Vol. 1, p. 85 - destaquei)

Ignoradas tais diretrizes, adverte Paulo de Barros Carvalho, permite-se a tributação de valores não pertencentes ao contribuinte, desvirtuando "completamente o sistema constitucional tributário brasileiro, atingindo o sujeito passivo em quantias que este não está apto a suportar, violando os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco" (*Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 837).

Ademais, ressalta Ricardo Mariz de Oliveira, "é impossível que algo que não seja receita segundo o *direito* possa ser considerado como tal sob a invocação de conceitos contábeis ou de qualquer outro conceito genérico" (*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. Vol. I, p. 115 - destaquei).

2.2. A materialidade renda (lucro) e a sujeição à tributação pelo IRPJ e pela CSLL

Renda é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. Configura *acréscimo patrimonial*, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos.

Trata-se de termo genérico que inclui a espécie *lucro*, remuneração de um fator de produção.

A tributação pelo imposto em tela pressupõe a *disponibilidade* da renda nova para seu titular, "isto é, que nada *juridicamente* lhe *obste o uso ou a destinação*" (CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 42 - destaquei).

Outrossim, a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza limita sensivelmente a liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as respectivas hipóteses de incidência.

Tais premissas, anote-se, são aplicáveis à CSLL por força da previsão contida no apontado art. 57, *caput* e § 1º, da Lei n. 8.981/1995,

segundos os quais a ela se aplicam "as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas", bem como se tem a receita bruta como base de cálculo.

2.3. Regime jurídico do lucro presumido

Consoante o disposto no art. 44 do CTN, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é "o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

O *lucro presumido*, resultado de aplicação do percentual legal sobre a receita bruta, traduz uma base de cálculo simplificada, correspondente a um valor provável, aproximado, que desconsidera vários elementos que deveriam integrá-la.

A tributação por tal modalidade envolve uma base de cálculo substitutiva, distinta da realidade, pois o lucro efetivo pode ter sido maior ou menor que a estimativa prevista em lei, com vistas a dispensar a pessoa jurídica da apuração do lucro real e das formalidades a ela inerentes, consubstanciando, desse modo, *presunção relativa*.

Esse regime de estimativa, evidentemente, somente pode ser utilizado pelo contribuinte nas hipóteses previstas em lei, destacando-se, ainda, que a sua operacionalização não deve redundar em interpretação que despreze as molduras constitucional e legal *fundamentais* da tributação pela renda, desfigurando a sua materialidade, consoante advertiu Henry Tilbery:

De outro lado, correspondendo fielmente a essas alternativas, a lei material autoriza a tributação por esse imposto, além da base de cálculo normal, que é o montante real da renda ou dos proventos tributáveis, também para auxiliar a Fazenda – sobre base o montante arbitrado ou presumido – Vigora, todavia, uma limitação importante: jamais poderá o uso dos métodos complementares – presunção ou arbitramento – desvirtuar a natureza do imposto de renda!

Portanto inadmissível qualquer interpretação da lei, que conduziria à fixação da matéria tributável pelo imposto de renda, por montante arbitrado ou presumido, em tal grandeza que ultrapassaria os limites do conceito do imposto de renda.

(Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra

da Silva Martins. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Vol. I, pp. 411-412 - destaquei)

Noutro giro, "o lucro da praticidade não pode ser obtido através da perda considerável em justiça do caso concreto" (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. Vol. I, p. 233).

Assinale-se, ainda, que se trata de opção a ser efetuada pelo particular, facilitadora da apuração do imposto, desde que a considere favorável a si, cuja sistemática revela o adequado convívio entre os *princípios da legalidade e da capacidade contributiva*, de um lado, e da *praticidade fiscal*, de outro.

Delineados alguns referenciais teóricos, prossigo com a exposição do cenário jurisprudencial.

3. Panorama jurisprudencial

O tratamento pretoriano dispensado à matéria enfocada estabeleceu diretrizes interpretativas para os institutos aqui retratados, várias delas, anote-se, consagradas em precedentes dotados de eficácia vinculante, conforme demonstrado a seguir.

3.1. Delimitação conceitual de receita bruta

Em 1992, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a constitucionalidade da incidência do FINSOCIAL sobre a receita bruta, firmou o entendimento segundo o qual a definição de tal base de cálculo, prevista no Decreto-Lei n. 2.397/1987, equivalia à acepção constitucional de faturamento (Tribunal Pleno, RE n. 150.755/PE, Redator do acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.12.1992, DJ 20.08.1993).

Conforme assinalado, com a edição da Lei n. 9.718/1998, o conceito de receita bruta passou a englobar a totalidade das receitas obtidas pela empresa, acepção mais tarde constitucionalizada pela EC n. 20/1998.

Contudo, a expansão conceitual antecipada da base de cálculo promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998, ainda sob a égide da

Superior Tribunal de Justiça

redação original do art. 195, não foi convalidada pela Emenda, razão pela qual o dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, "[...] no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada" (Tribunal Pleno, RE n. 346.084/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 1º.09.2006).

A delimitação do alcance conceitual de receita bruta voltou à pauta do STF em 1999, quando iniciado o julgamento do RE n. 240.785/MG, *leading case* da matéria, no qual se discutiu, *inter partes*, se a parcela alusiva ao ICMS integraria a base de cálculo da COFINS.

Ultimada a votação em 2006, assentou-se a inviabilidade de o imposto estadual integrar a materialidade da hipótese de incidência de tal contribuição, porquanto "estranho ao conceito de faturamento", uma vez que, "se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria" (Tribunal Pleno, RE n. 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2006, DJe 08.10.2014).

Mais tarde, *reafirmou-se* que "incumbe ao Supremo definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (Tema 118, Tribunal Pleno, RE n. 592.616/RS RG, Rel. Min. Menezes Direito, j. 09.10.2008, DJe 24.10.2008).

Anos depois, em sede de precedente com efeitos *ultra partes*, a Corte definiu que a conotação de "receita" deve ser extraída da essência dos institutos e princípios próprios do *direito tributário*, livre de condicionantes contábeis, assim expresso:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das

Superior Tribunal de Justiça

empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(STF, Tema 283, RE 606.107/RS, Rel. Ministra ROSA WEBER, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/05/2013, DJe 22/11/2013 - destaquei)

Em 2008, reconheceu-se a repercussão geral da questão relativa à inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, e, encerrado o julgamento de mérito em 2017, firmou-se o posicionamento no sentido de que: "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" (Tema 69, Tribunal Pleno, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017, DJe 29.09.2017 - destaquei).

Ulteriormente, ao julgar embargos de declaração opostos pela União, o STF: *i)* remarcou que o montante do ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal; *ii)* modulou a produção de efeitos do julgado; e, sobretudo, *iii)* reafirmou a interpretação a ser dispensada à expressão "receita bruta", nos seguintes termos:

O que ficou decidido no julgado embargado foi que a definição constitucional de receita, acolhida na al. b do inc. I do art. 195 da Constituição do Brasil não se confunde com o conceito contábil de receita.

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico

Superior Tribunal de Justiça

fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Esta inteligência está na linha de precedentes deste Supremo Tribunal.

[...]

Ademais, a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para os fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional.

(STF, RE n. 574.706/PR ED, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, DJe 10/08/2021, voto condutor, pp. 19 e 21 - destaquei)

Nesse cenário, dessume-se que o STF edificou, por mais de duas décadas, a delimitação constitucional do conceito de receita bruta para, ao final, abraçando a clássica definição doutrinária apontada, declarar, *com eficácia vinculante*, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto *o valor do imposto estadual não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos, não podendo, conseqüentemente, ser qualificado como receita.*

Segue-se, portanto, que à acepção de receita deve se atrelar o requisito da *definitividade*, motivo pelo qual, consoante pontuado no voto proferido pelo Ministro Celso de Melo, "[...] a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de dois elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo".

Tais conclusões, frise-se, foram concebidas pelo STF *considerando a vigência da Lei n. 12.973/2014*, a qual, ao alterar a definição de receita bruta constante do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, estabeleceu que, na sua composição, estariam compreendidos os tributos eventualmente incidentes.

De fato, embora submetido ao colegiado e expressamente debatido, esse aspecto não se afigurou relevante para abalar – menos ainda para impedir – a formação do entendimento ao final vitorioso, plasmado na *impossibilidade* de se incluir o valor do ICMS destacado na nota fiscal na apuração da receita bruta (acórdão da repercussão geral, pp. 98-100), posicionamento *ratificado* quando do julgamento dos apontados declaratórios, *verbis*:

Em primeiro lugar, verifica-se que não merecem ser acolhidas eventuais alegações de que a tese fixada no acórdão embargado seria inaplicável em relação a fatos geradores ocorridos a partir da Lei nº 12.973/14, a qual alterou a Lei nº 9.718/98, regente do sistema cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS; as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, disciplinadoras do regime não cumulativo de cobrança dessas contribuições; e, especialmente, o art. 12 do DL nº 1.598/77, a que se referiu a União, nos embargos de declaração.

Com efeito, a Corte, no julgado embargado, não estipulou qualquer limitação nesse sentido. Na tese fixada para o Tema 69 da Repercussão Geral – isto é "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins" – não se menciona que ela seria aplicável apenas em relação ao período anterior àquela ou a outra lei. De mais a mais, dos votos proferidos também não se depreende a existência de limitações nessa direção. (pp. 122/123 - destaquei)

3.2. Aspectos limitativos do emprego da praticabilidade tributária

O STF, ao julgar repercussão geral emblemática envolvendo restrições à praticabilidade fiscal pela técnica presuntiva, modificou entendimento paradigmático, firmado em 2002 (Tribunal Pleno, ADI n. 1.851/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, DJ 22.11.2002), passando a reconhecer o direito do contribuinte de reaver, na substituição tributária progressiva, eventual excesso arrecadado, oriundo da não confirmação do fato gerador presumido (Tema 201, Tribunal Pleno, RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJe 30.03.2017).

Isso porque "o princípio da praticidade tributária não

prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco", como também pelo fato de que, "[...] na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure* [...]" (pp. 02 e 23).

Efetivamente, "havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido" (p. 40).

Concluiu-se, também, que o emprego *incondicional* de presunção enseja o *enriquecimento sem causa do Estado*, de modo que não se deve "potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a uma técnica de arrecadação, consagrar e placitar um verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida a quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo" (p. 82).

Mais recentemente, a Corte Constitucional voltou a restringir a aplicação do instituto da praticabilidade, mesmo diante de sistemática *facultativa* de apuração de base de cálculo, ao assentar, igualmente em sede de repercussão geral, que *eventuais desvantagens, resultantes de opção da pessoa jurídica por regime fiscal simplificado, jamais podem conduzir, sob a justificativa de praticabilidade tributária, à situação de antagonismo com o texto constitucional* (Tema 207, Tribunal Pleno, RE n. 598.468/SC, Redator do acórdão Min. Edson Fachin, j. 22.05.2020, DJe 07.12.2020, pp. 44-45).

3.3. Inclusão do ICMS e do ISSQN na base de cálculo da CPRB

O STF reconheceu a possibilidade de se computar o ICMS e o ISSQN na composição da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, essencialmente por nela reconhecer a natureza de benefício fiscal – assim afirmado nos votos-vencedores – e por atribuir ao seu caráter optativo a inviabilidade de se acolher a pretensão dos contribuintes (Temas 1.048 e 1.135, Tribunal Pleno, RREE ns. 1.187.264/SP e

Superior Tribunal de Justiça

1.285.845/RS, Redator dos acórdãos Min. Alexandre de Moraes, j. 24.02.2021 e 21.06.2021, DJe 19.05.2021 e 07.07.2021).

Embora posteriores ao julgamento de mérito do apontado Tema 69/STF – e com conclusão diversa da nele fixada –, a tese quanto à inserção do imposto estadual, nestes casos, deu-se por *fundamentos distintos*, reitere-se: natureza de benefício fiscal da Contribuição e ampliação imprópria de tal benefício.

Por conseguinte, nada relativizaram ou modificaram no que tange ao fundamento *precípua* abraçado naquela repercussão geral quanto à *inconstitucionalidade* de se reconhecer a parcela destacada do ICMS como ingresso definitivo, e, portanto, como receita bruta da pessoa jurídica, *entendimento esse cuja validade, por sinal, permanece incólume*, como o demonstram acórdãos recentes daquela Corte:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECISÃO DE ADMISSÃO DO RE. CABIMENTO DO AGRAVO PREVISTO NO ART. 1.042 DO CPC/2015. MODULAÇÃO DA EFICÁCIA DA TESE FIRMADA NO TEMA Nº 69 ANTE O ADVENTO DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE. CONTRADIÇÃO QUANTO ÀS PREMISSAS FÁTICAS. OCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. NECESSIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. O art. 1.042, caput, do Código de Processo Civil preconiza que, contra decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal recorrido pela inadmissão de recurso extraordinário, caberá agravo, salvo quando a decisão estiver fundada na aplicação de entendimento firmado em regime de repercussão geral, situação em que a parte deverá interpor agravo interno (art. 1.030, § 2º, do CPC/2015). 2. No julgamento final do RE nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que o valor recolhido a título de ICMS não compõe a materialidade constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e modulou os efeitos da decisão a partir de 15/3/17, ressaltando, no entanto, as ações judiciais (caso dos autos) e os procedimentos administrativos protocolados até a data do julgamento de mérito do recurso. 3. No julgamento do Tema nº 69 da sistemática de repercussão geral, a Corte não estipulou qualquer limitação no sentido de que a tese de que “o ICMS não

compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins" seria aplicável apenas ao período anterior às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ou a qualquer outra lei. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso extraordinário. 5. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC).

(STF, ARE 1.219.057/DF AgR-ED, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 30/08/2021, DJe 06/10/2021)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. EXCLUSÃO. TEMA 69/RG (RE 574.406-RG/PR, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA). AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, conforme julgamento desta Corte, na sistemática de Repercussão Geral, no RE 574.406-RG-ED/PR (Tema 69-RG), de relatoria da Ministra Cármen Lúcia. II – Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, RE 1.352.890/SC AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/05/2022, DJe 09/05/2022)

3.4. Entendimento do STJ acerca da inclusão do ICMS nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL e a aplicação do Tema 69/STF para definição de receita bruta

Nesta Corte, o presente tema foi enfrentado apenas pela 2ª Turma, cuja compreensão, firmada desde 2013, é no sentido de que o ICMS integra as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando calculadas sob a metodologia do lucro presumido (REsp n. 1.312.024/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.05.2013, DJe 07.05.2013; REsp n. 1.804.631/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.05.2019, DJe 19.06.2019; *inter alios*).

Assinale-se que esta Seção, sob a sistemática repetitiva, assentou, *anteriormente* à conclusão do julgamento, em repercussão geral, do RE n. 574.706/PR, e sem abordar a questão sob o prisma da definitividade do ingresso, que "o valor do ICMS, destacado na nota, devido e

Superior Tribunal de Justiça

recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações" (REsp n. 1.144.469/PR, Rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.08.2016, DJe 02.12.2016).

Por seu turno, registro que a 1ª Turma deste Superior Tribunal reconheceu, recentemente, a aplicabilidade da *ratio* do Tema 69/STF para autorizar a exclusão, das bases de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores pagos por empresas prestadoras de telefonia a outras operadoras do sistema pelo uso de suas estruturas – interconexão e *roaming*.

Isso porque tais somas não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, e, por isso, constituem elementos estranhos à linha conceitual de receita bruta concebida pelo STF, conforme ressaltado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, no voto-vista apresentado:

Essa nova orientação pode, em princípio, não ser vista como isolada, direcionada apenas à parcela relativa ao ICMS, porquanto a Suprema Corte utilizou de um critério relevante, aplicável, em tese, a outros casos, relativos à hipótese em que a receita auferida pelo contribuinte é repassada a terceiros ex lege, pois somente transita pela sua contabilidade, na medida em que não será incorporada a seu patrimônio.

Embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, não foi o repasse a pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte. De fato, os valores que pertencem a terceiros, de acordo com a legislação aplicável, não podem ser oferecidos à tributação pelas contribuições em tela.

Essa é a materialidade constitucional de faturamento, definida pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de excluir algo que pertença à base de cálculo, mas de compreender que os valores repassados a terceiros por força de lei nem sequer constituem hipótese de incidência das exações. Qualquer interpretação em sentido contrário pode significar a desconsideração da definição

estabelecida em precedente de observância obrigatória.

[...]

Nesse contexto, à luz da definição constitucional de faturamento, não integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS os valores decorrentes de interconexão e roaming, que são repassados às outras operadoras, conforme legislação de regência e bem decidido no acórdão recorrido e no voto da eminente Relatora.

(STJ, REsp n. 1.599.065/DF, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/11/2021, DJe 02/12/2021 - desta quei)

3.5. Síntese conclusiva dos posicionamentos jurisprudenciais do STF e desta Corte

Abreviadamente, portanto, tem-se que:

- i) constitui requisito indispensável à caracterização da receita bruta o ingresso definitivo do valor no patrimônio da empresa (Tema 69/STF);
- ii) a delimitação jurídica de receita bruta deve ser extraída dos institutos e princípios próprios do direito tributário, à revelia de condicionamentos contábeis (Tema 283/STF);
- iii) os instrumentos de praticabilidade tributária, ainda que viabilizadores de regimes fiscais optativos, não devem prevalecer quando contrariarem direitos e garantias dos contribuintes, mormente os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da vedação ao enriquecimento sem causa (Temas 201 e 207/STF);
- iv) as teses relativas à impossibilidade de abatimento do ICMS e do ISSQN da base de cálculo da CPRB (Temas 1.048 e 1.135/STF) não desabilitam a *ratio decidendi* adotada na definição do Tema 69/STF – ausência caracterização, como receita bruta, do valor não incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica –, porquanto firmadas mediante fundamentos distintos; e
- v) a 2ª Turma deste Superior Tribunal admite a inserção do

ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, quando apuradas pelo regime do lucro presumido.

Fixadas tais premissas, examino, adiante, o mérito da questão controvertida.

4. A não inclusão de valores destacados de ICMS nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL

4.1. Da ausência de acréscimo patrimonial e de definitividade do ingresso

A base de cálculo legalmente eleita para a apuração do IRPJ e da CSLL é, conforme apontado, a receita bruta, escolha legislativa que promove a intersecção da dogmática de lucro e de receita.

Consoante a definição fixada em precedente dotado de eficácia vinculante, os valores de ICMS destacados da nota fiscal *não constituem receita*, porquanto desfalcados dos indispensáveis requisitos do *acrécimo patrimonial* e da *integração* ao patrimônio do contribuinte (definitividade), vale dizer, não consubstanciam riqueza *própria* do particular.

Afinal, o entendimento firmado no RE n. 574.706/PR tornou inequívoco que tal parcela do tributo estadual pertence *ao Estado-membro*, e não ao contribuinte.

Portanto, não se verificam a *disponibilidade e a incorporação positiva desse valor* (acrécimo patrimonial), elementos imprescindíveis à caracterização da hipótese de incidência de tais exações, uma vez que o contribuinte não é o titular da quantia destacada do imposto estadual.

Em consequência, a pretensão de tributar tal montante como renda, a par de contrariar a vedação à tributação recíproca entre os entes federados (CR, art. 150, VI, *a*), *malferre o princípio federativo*, conforme, aliás, entendeu esta Seção, relativamente a créditos presumidos do imposto estadual (EREsp n. 1.517.492/PR, Rel. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, j. 08.11.2017, DJe 1º.02.2018).

Superior Tribunal de Justiça

Anote-se que, na acepção jurídico-tributária, o *lucro deriva da receita*, mas não o contrário; a relação entre ambos é de continência, na qual o lucro está contido na receita, e dela representa uma fração, obtida após múltiplos ajustes nos rendimentos brutos.

Por isso, se o montante correspondente ao ICMS não foi, sequer, receita bruta – ou faturamento –, é sintomático que, *juridicamente*, também não poderá ser qualificado, adiante, como renda ou lucro, passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Logo, inviável admitir a inclusão de elemento incompatível com a conformação material do IRPJ e da CSLL, para autorizar indevida tributação de fato jurídico estranho à hipótese de incidência, "sob pena de agressão à capacidade contributiva, tipicidade e segurança jurídica" (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 230).

Outrossim, a apontada Lei n. 12.973/2014, ao centralizar a definição de receita bruta no Decreto-Lei n. 1.598/1977, *igualou* as bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL às da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por conseguinte, impende reconhecer, também por tal enfoque, a impossibilidade de se afastar os efeitos vinculantes do RE n. 574.706/PR, porquanto a mesma fenomenologia envolvida na perquirição do limite conceitual de receita bruta considerada pelo Supremo Tribunal Federal para as contribuições PIS/COFINS revela-se aplicável à matéria ora em debate, *especialmente porque o sistema jurídico-tributário não pode conviver com distintas acepções de receita, afrontando o sobreprincípio da segurança jurídica*.

Assim, a adoção da receita bruta como base impositiva torna inarredável observar a abrangência material do seu conteúdo, balizada pelo Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante, de modo que a interpretação da legislação infraconstitucional correlata haverá de ser realizada pelo filtro constitucional, e não o inverso.

4.2. Limites da presunção e da eletividade do regime de apuração pelo lucro presumido

O direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

Desse modo, uma vez proclamada a inconstitucionalidade do montante destacado de ICMS configurar receita bruta, segue-se que validar a sua inserção nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, aferidas pelo lucro presumido, equivale a comutar, impropriamente, a presunção relativa do regime em absoluta.

Além disso, vale remarcar que as presunções acarretam o efeito prático de dispensar a prova da existência do fato desconhecido, e, justamente por isso, somente versam sobre matéria de fato, *nunca sobre matéria de direito*, como ocorre no caso.

Noutro plano, conquanto o STF tenha afastado a possibilidade de abatimento do ICMS e do ISSQN da base de cálculo da CPRB, por nela reconhecer a natureza de benefício fiscal e por atribuir ao seu caráter optativo obstáculo à pretensão dos contribuintes, tais conclusões, em meu sentir, não apanham a questão em julgamento.

Assim o é porque o lucro presumido, claramente, distingue-se da figura de benefício fiscal, constituindo, a rigor, regime de cálculo expressamente previsto no CTN, cujo mecanismo atua mediante presunção relativa.

E, na linha de precedentes dotados de eficácia vinculante, o adequado emprego da praticidade tributária supõe, sempre, a sua aplicação *em conformidade com o texto constitucional*.

Logo, de modo algum a escolha da pessoa jurídica pelo regime do lucro presumido pressupõe a sua anuência para legitimar a indevida tributação da receita – mormente porque *ao Estado não é dado ofertar opção*

sabidamente inconstitucional aos contribuintes –, para a qual a mera potestatividade não tem o condão de suplantar.

Nesse cenário, o montante de ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, seja porque tal valor não constitui receita bruta – e, portanto, não denota lucro –, seja porque a eletividade do regime do lucro presumido não é suficiente para sanar a desconformidade da apuração, por tal sistemática, com os limites da base de cálculo, nos moldes definidos pelo Supremo Tribunal Federal, em precedente de observância compulsória.

5. Proposição da tese a ser firmada

Diante do exposto, propõe-se a seguinte tese para efeito dos arts. 1.036 do CPC/2015 e 256-Q do RISTJ: **O valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra as bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pelo regime do lucro presumido.**

6. Modulação de efeitos

O art. 927, § 3º, do CPC/2015 dispõe:

Art. 927. [...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. (destaquei)

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery ressaltam que, "no caso de modificação de jurisprudência sedimentada, a eficácia *ex nunc* é obrigatória, em razão da boa-fé objetiva e da segurança jurídica" (*Código de Processo Civil Comentado*. 20ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 1.851).

Consoante averbado, desde 2013 é iterativa a jurisprudência da 2ª Turma deste Superior Tribunal em sentido contrário à tese ora

proposta, é dizer, pela possibilidade de se incluir a parcela de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo regime do lucro presumido.

Assim, proposta a superação do vigente e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (*overruling*), e, em reverência à estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se, em meu sentir, modular os efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar a partir da publicação do acórdão deste julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos anteriormente protocolados.

7. Solução do caso concreto (recurso especial do particular)

Na origem, trata-se de mandado de segurança mediante o qual se persegue a concessão da ordem para "reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Impetrante e a União Federal que as obrigue a incluir o ICMS saída na base de cálculo das parcelas vencidas e vincendas do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro presumido, tanto antes como após a nova redação do art. 12, do Decreto-lei nº 1.598/77, do art. 25 da Lei nº 9.430/96, dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95 e da revogação do art. 31 da Lei nº 8.981/95, todos dados pela Lei nº 12.973/14" (fl. 29e).

A sentença denegou a segurança (fls. 81/84e), e, interposta apelação pela empresa, foi improvida pelo Tribunal de origem, o qual entendeu, essencialmente, que "[...] a parte impetrante pretende a criação, em seu benefício, de um sistema particular de aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, que padece das máculas da dupla contagem de uma mesma exclusão, da incerteza quanto ao critério de aferição do ICMS a ser deduzido, que, em última análise, redundaria na manipulação da fórmula legal estabelecida para a aferição do lucro presumido" (fl. 170e).

Dessarte, diante da tese ora proposta e nos termos do art. 255, § 5º, do RISTJ, impõe-se a *reforma* do acórdão recorrido, porquanto assentada a inviabilidade da inclusão do ICMS destacado do documento fiscal nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, calculadas pela metodologia

Superior Tribunal de Justiça

do lucro presumido.

Por fim, no que tange aos honorários advocatícios, da conjugação dos Enunciados Administrativos ns. 3 e 7, editados em 09.03.2016 pelo Plenário desta Corte, depreende-se que as novas regras relativas ao tema previstas no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, serão aplicadas apenas aos recursos sujeitos à novel legislação, tanto nas hipóteses em que o novo julgamento da lide gerar a necessidade de fixação ou modificação dos ônus da sucumbência anteriormente distribuídos quanto em relação aos honorários recursais (§ 11).

Registre-se que a possibilidade de fixação de honorários *recursais* está condicionada à existência de imposição de verba honorária pelas instâncias ordinárias, revelando-se vedada aquela quando esta não houver sido imposta, como ocorre no presente caso (art. 85, § 11, CPC/2015).

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao recurso especial para **CONCEDER A ORDEM**, a fim de assegurar o direito da Impetrante:

i) à exclusão dos valores de ICMS destacados na nota fiscal das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuradas pelo regime do lucro presumido; e

ii) à compensação, nos termos da lei, do montante indevidamente pago a título de IRPJ e CSLL com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas a prescrição quinquenal e a correção monetária pela Taxa Selic, submetendo-se tal procedimento à apreciação da Administração Fiscal após o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN), conforme fixado no Tema Repetitivo n. 118/STJ (tese vinculante "a").

Indevidos honorários sucumbenciais, a teor do art. 25 da Lei n. 12.016/2009, e do verbete sumular n. 105/STJ.

Publicado o acórdão, determino a comunicação à Presidência do Superior Tribunal de Justiça, aos Ministros da Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e à Turma Nacional

Superior Tribunal de Justiça

de Uniformização.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0241398-5 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.767.631 / SC**

Número Origem: 50204401820174047200

PAUTA: 26/10/2022

JULGADO: 26/10/2022

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
 VILMAR COSTA - SC014256
 FABIANO FERREIRA - SC030142
 BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
 RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. **RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA**, pela parte RECORRENTE: CERAMICA CTS SILVA LTDA

Dra. **CAROLINE SILVEIRA MARINHO**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Francisco Falcão, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1767631 - SC (2018/0241398-5)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

Consoante o bem-lançado voto da eminente relatora, Ministra REGINA HELENA COSTA, os autos versam sobre recurso especial interposto por CERÂMICA CTS SILVA LTDA., com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 172):

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.

1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.

2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.

3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.

4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto.

5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Em suas razões de recurso especial, a recorrente alega ofensa aos

arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995, 31 da Lei n. 8.981/1995, 1º, 25 e 29 da Lei n. 9.430/1996, 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, 518 e 244 do Decreto n. 3.000/1999, para amparar a tese de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido.

Contrarrazões às e-STJ fls. 271/293.

O recurso especial foi admitido (e-STJ fls. 296/297).

A Primeira Seção, na sessão de julgamento de 12/03/2019, afetou o presente recurso ao rito dos repetitivos, delimitando a seguinte questão de direito controvertida, *in verbis*: "Possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial (e-STJ fls. 368/376).

Na sessão de julgamento de 26/10/2022, após o voto da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, Relatora, que deu provimento ao recurso especial para conceder a segurança, solicitei vista dos autos para melhor exame do recurso especial.

1. RAZÕES DA DIVERGÊNCIA

De início, reconheço que a tese do particular, buscando aplicar ao caso concreto (tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido) o conceito de faturamento e receita extraído do RE 574.706 (Tema 69/STF) se afigurava sedutora. É que, tendo o Supremo estabelecido, num dado contexto (tributação de PIS e COFINS), os limites e extensão daqueles institutos jurídicos (receita e faturamento), poder-se-ia imaginar que o raciocínio empregado naquele caso representativo de controvérsia seria replicável a todas as lides de natureza tributária.

Embora defensável o argumento, entendo que ele não pode prevalecer no caso concreto, por três razões: a) o paradigma do STF foi forjado em contexto específico, distinto da ação em apreço, e à luz da Constituição Federal, enquanto a controvérsia em exame se desenvolve no plano infraconstitucional; b) a legislação federal, de constitucionalidade presumida, expressamente determina que o valor do ICMS integra a receita para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido; e c) o próprio STF, ao interpretar o precedente por ele mesmo criado (RE 574.706 - Tema

69/STF), entendeu pela sua inaplicabilidade nas hipóteses em que se tratar de benefício fiscal oferecido ao contribuinte, como na espécie.

2. A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

Registro que a legislação infraconstitucional federal contém dispositivos que expressamente regulam a matéria em apreço.

Digo isso porque o recurso especial não é remédio processual adequado para obter provimento judicial tendente ao afastamento da lei federal por alegada violação da Carta Política, uma vez que essa pretensão é de natureza eminentemente constitucional, própria de recurso extraordinário (STJ, Corte Especial, AI no REsp 1.135.354/PB, rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, corte especial, DJe 28/02/2013).

Destaco, por oportuno, o seguinte excerto do voto condutor do julgado acima mencionado, da lavra do eminente Ministro Teori Albino Zavascki:

Ora, embora questões constitucionais possam ser invocadas pela parte recorrida, é indubitável que, em nosso sistema, não cabe ao recorrente do recurso especial invocar tais questões como fundamento para reforma do julgado, como ocorreu no caso. O recurso próprio, para essa finalidade, é o extraordinário para o STF.

O Supremo Tribunal Federal vem se posicionando no sentido de que a solução da presente controvérsia deve se dar no âmbito infraconstitucional. Exemplificativamente, cito os seguintes julgados: RE 756.116/RS-AgR, Rel. Ministra ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/10/2013, DJe 29/11/2013; RE 1.203.686/RS-AgR, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI (Presidente), TRIBUNAL PLENO, julgado em 20/12/2019, DJe de 05/03/2020; RE 1.190.729/PR-AgR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2019, DJe 20/09/2019; RE 1.203.678/PR-AgR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/11/2019, DJe 12/12/2019.

Portanto, tenho que a primeira questão a ser analisada no presente apelo especial é o tratamento dado pela legislação infraconstitucional sobre a matéria em debate.

Nesse passo, importante adiantar que o regime de tributação do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido constitui opção para os contribuintes que não são obrigados à apuração pelo "lucro real".

No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo é o lucro contábil (e não a receita bruta), ajustado pelas adições e deduções permitidas expressamente em lei. Naquela sistemática, o ICMS é dedutível como despesa, nos termos dos arts. 47 e 50 da Lei n. 4.506/1964; 41 da Lei n. 8.981/1995; 311 do Decreto n. 9.580/2018; e 68 da Instrução Normativa SRFB 1.700/2017.

Já para se chegar na base de cálculo no regime de tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual previsto na lei – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte, na forma dos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 – pela receita bruta da pessoa jurídica. Assim, a receita bruta constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas para o Imposto de Renda e o CSLL, em relação às pessoas jurídicas em geral.

Quanto a esse regime (de tributação pelo lucro presumido), a nova redação conferida aos arts. 15 e 20 da já mencionada na Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, passou a ostentar a seguinte texto:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Grifos acrescidos).

A leitura do dispositivo transcrito indica a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica.

Corroborar essa assertiva o § 1º do referido art. 12, que assevera ser a receita líquida aquela resultante das diminuições da receita bruta ali expressamente

previstas, quais sejam: a) devoluções e vendas canceladas; b) descontos concedidos incondicionalmente; c) tributos sobre ela incidentes; e d) valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404/1976, das operações vinculadas à receita bruta.

O § 5º do referido dispositivo é expresso ao assentar que, na receita bruta, "incluem-se os tributos sobre ela incidentes", refletindo inclusive normatividade já consagrada na jurisprudência das Cortes Superiores.

Ou seja, a legislação infraconstitucional foi sistematicamente pensada de forma a incluir no conceito de receita bruta, para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, os tributos sobre ela incidentes, dentre eles o ICMS.

A adoção da receita bruta como eixo da tributação do lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aliás, com razão a Fazenda quando alega que:

A alíquota de presunção extrai da receita bruta a margem de lucro presumida. É sobre essa margem de lucro presumida que incide a alíquota do IRPJ e CSLL, razão pela qual não há qualquer cabimento a tentativa de exclusão de qualquer despesa, custo, encargo financeiro ou tributo, senão aqueles expressamente previstos na legislação de regência da espécie. **O percentual de presunção, ao estabelecer a margem de lucro de determinada atividade, acaba por presumir também o percentual de despesas dessa mesma atividade.**

[...]

É, pois, o ICMS uma das despesas presuntivamente excluídas da receita bruta para fins de obtenção do lucro presumido. (e-STJ fls. 286/288) (Grifos acrescidos).

O emprego de presunções em matéria tributária é norteado pela observância de limites, conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé (*A prova no direito tributário; de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 178), para quem "existem direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes, como os princípios da legalidade, da tipicidade, da rígida discriminação constitucional das competências impositivas e da capacidade contributiva", e, dessa forma, exige-se "que a adoção de presunções seja realizada de forma compatível com mencionados direitos constitucionais".

Desse modo, o lucro presumido adotou como ponto de partida para a formação da base de cálculo a receita, que alberga o ICMS, de modo que a exclusão do

tributo estadual ensejaria desrespeito aos princípios da tipicidade e da legalidade.

Importante registrar que a Segunda Turma desta Corte Superior já afastou a pretensão de que ora se cuida, relacionada à possibilidade de exclusão do ICMS da receita bruta para apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido.

Nesse sentido: REsp 1.804.631/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/5/2019, DJe de 19/6/2019; PET no REsp 1.768.061/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/5/2019, DJe de 7/6/2019; AgRg no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014.

Do voto condutor desse último julgado, proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, cabe transcrever os seguintes trechos, que bem demonstram os fundamentos que prevaleceram na hipótese:

No caso concreto, trata-se de empresa tributada pelo lucro presumido que almeja excluir da base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) os valores recolhidos a título de ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) na qualidade de contribuinte de direito por considerá-los não integrantes de sua receita bruta.

Consoante o disposto na Lei Complementar n. 87/96, a base de cálculo do ICMS é composta pelo valor da operação e pelo preço do serviço, sendo que nesse valor está embutido o montante do próprio imposto, transcrevo:

[...]

De ver que o destaque na nota fiscal do ICMS embutido serve apenas para fins de controle (art. 13, §1º, I), não transformando o contribuinte de fato do ICMS (comprador da mercadoria ou serviço) em contribuinte de direito e também não transformando a empresa vendedora da mercadoria ou serviço (contribuinte de direito), em mera arrecadadora ou depositária do tributo.

Desse modo, o contribuinte de direito do ICMS quando recebe o preço pela mercadoria ou serviço vendidos o recebe integralmente, ou seja, o recebe como receita sua o valor da mercadoria ou serviço somado ao valor do ICMS (valor total da operação).

Esse valor, por se tratar de produto da venda dos bens, transita pela sua contabilidade como receita, especificamente como receita bruta, assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido:

[....]

Como visto, não é o caso de se aplicar o parágrafo único dos mencionados dispositivos legais pois a empresa vendedora não figura como mera depositária do ICMS devido na qualidade de responsável/substituto tributário (art. 121, II, do CTN), mas como verdadeira contribuinte de direito do tributo (art. 121, I, do CTN).

Decerto, o que a empresa almeja é a dedução dos impostos cobrados do comprador como contribuinte de fato, ou impostos incidentes sobre vendas (v.g. ICMS), da receita bruta.

No entanto, a receita bruta desfalcada de tais valores forma a contabilmente denominada "receita líquida", que com ela não se confunde e também é definida pela legislação tributária:

[...]

Ora, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta e não sobre a receita líquida, conforme a legislação de regência, *in verbis*:

[...]

Dos excertos é possível concluir que a "receita bruta na forma da legislação vigente" é a mesma "receita bruta assim definida no art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995", já transcrito, e não a receita líquida definida no art. 12, §1º do Decreto-Lei n. 1.598/77, que exclui o valor dos impostos incidentes sobre vendas.

[...]

Com efeito, se o contribuinte optou pela tributação na sistemática do lucro presumido já o fez sabendo do conceito de receita bruta adotado pela lei e a ele voluntariamente se submeteu, com as deduções e presunções próprias do sistema, diferentemente do que ocorre em relação às contribuições ao PIS e COFINS previstas na Lei n. 9.718/98. A este respeito, esta Segunda Turma tem julgado no sentido de não tolerar que empresa tributada pelo regime do lucro presumido exija as benesses próprias da tributação pelo lucro real, mesclando os regimes.

Com efeito, caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

Perceba-se, finalmente, que o acolhimento da pretensão vertida pelos contribuintes ensejaria disfarçada declaração de inconstitucionalidade dos atos normativos examinados no presente tópico, em flagrante desrespeito ao enunciado da Súmula Vinculante 10, *in verbis*: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte".

3. RE 574.706/PR (Tema 69/STF): *DISTINGUISHING*

Como visto, o lucro presumido, como a própria expressão sugere, constitui modalidade de tributação do IRPJ e da CSLL que envolve presunções em matéria tributária. Utiliza-se a receita bruta como parâmetro a ser considerado para aplicação do percentual destinado à apuração do lucro presumido, que é a base de cálculo sobre o qual incidirá a alíquota, alcançando-se, assim, o valor devido.

Diante da circunstância de que a receita representa, portanto, a grandeza que, em última análise, serve para o cálculo dos tributos em exame, busca-se na espécie, em essência, a observância da *ratio decidendi* do Tema 69, a fim de que seja afastado de sua composição o ICMS.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, sob o regime da repercussão geral, nos autos do RE 574.706/PR, decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado na nota fiscal, pois os valores correspondentes a tal tributo estadual não se incorporaram ao patrimônio dos contribuintes.

Foi firmada a seguinte tese da repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69).

Ocorre que esse entendimento deve ser aplicado tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto realizado exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada dessa compreensão para outros tributos, tais como o IRPJ e CSLL.

A fim de corroborar a referida afirmação, basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo. Ou seja, diante de contexto bastante semelhante ao dos autos, decidiu o STF em sentido oposto à tese defendida pelo contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso conclua que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício

fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB".

(RE 1.187.264/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 24/02/2021, DJe 20/05/2021).

Observe-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1.048, tratou a CPRB como benefício fiscal, notadamente quando passou a ser modalidade facultativa de tributação. A *ratio decidendi* do mencionado caso paradigma traz consigo uma relevante peculiaridade: para o STF, a facultatividade do regime impede a aplicação pura e simples da tese fixada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, porquanto caracterizaria a criação incabível de um terceiro gênero de tributação mais benéfico.

Para corroborar tal afirmação, transcreve-se o seguinte excerto do voto do eminente Ministro DIAS TOFFOLI:

A possibilidade de opção surgiu para se fazer um ajuste fino, conferindo aos contribuintes, agora de maneira geral e abstrata, a oportunidade de cada um avaliar sua situação individual e ponderar os ônus e os bônus do regime da CPRB em face daqueles do regime comum.

Em razão disso deve-se compreender que cabe a cada contribuinte verificar se recolher a CPRB, tal como prevista pelo legislador, com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, é, em poucas palavras, melhor ou pior do que recolher a contribuição sobre a folha, nos moldes do regime comum.

O afastamento da aplicação da tese fixada para o Tema nº 69 a discussão como a presente, em razão de o regime da CPRB ser opcional, já foi sustentada pelo Ministro Gilmar Mendes em decisão no RE nº 954.262/RS-Agr, DJe de 1º/2/19. Na ocasião, Sua excelência consignou que cabe ao contribuinte "sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha", não sendo possível combinar "regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico".

Vide que, em razão dessa mesma argumentação, conectada com a possibilidade de o contribuinte eleger um regime de tributação, a Corte tem afastado alegação de inconstitucionalidade de restrição a benefício fiscal imposta a empresa optante pelo Simples Nacional. Nessa direção, cito: RE nº 1.199.021/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 26/10/20; ARE nº 1.066.552/SP-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 27/3/18; RE nº 936.642/RS-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJ de 8/8/16. (Grifos acrescidos).

O voto vencedor proferido pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes quando do julgamento do Tema em foco, ao tratar da (já examinada no tópico anterior) norma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, asseverou: "de acordo com a legislação vigente, se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, *contrario sensu*, a receita bruta compreende

os tributos sobre ale incidentes" (RE 1.187.264/SP).

Saliento que quando do julgamento do Tema 1.048/STF, o Ministro Marco Aurélio (então relator do recurso extraordinário) desenvolveu voto no sentido de que o alcance e a definição dos institutos de receita e faturamento extraídos do julgamento do Tema 69/STF deveriam se aplicar de maneira ampla. Para o eminente Ministro, “admitir a volatilidade dos institutos previstos na Lei Maior com base no regime fiscal ao qual submetido o contribuinte implica interpretar a Constituição Federal a partir da legislação comum, afastando a supremacia que lhe é própria”.

Ocorre que essa linha de pensamento (que agora se confunde com a pretensão recursal analisada) foi expressamente debatida e vencida.

Isto é, o próprio Supremo, ao interpretar seu precedente (Tema 69/STF), entendeu que esse seria inaplicável às hipóteses em que se oferecesse benefício fiscal ao contribuinte, vale dizer, não se aplicaria quando houvesse facultatividade quanto ao regime de tributação, exatamente o que acontece no caso dos autos.

O mesmo STF, quando do julgamento do Ag.Reg no RE 954.262/STF (rel. Min. Gilmar Mendes), mencionado no Tema 1.048/STF, afirmou que:

Com efeito, observo que o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que o contribuinte, quando da adesão facultativa a regime fiscal mais benéfico, deve submeter-se às exigências do respectivo regime. Em sendo assim, não pode o contribuinte optar por regime tributário mais favorecido e ao mesmo tempo combiná-lo com características mais benéficas do regime geral de tributação. **Ora, a opção pela contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta, prevista na Lei 12.546/2011, é eletiva, cabendo ao contribuinte sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha. Não é cabível, assim, combinar o regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico.** (Grifos acrescidos).

Ressalte-se que para a Contribuição ao PIS e a COFINS a receita constitui a própria base de cálculo, enquanto para o IRPJ e a CSLL, apurados na sistemática do lucro presumido, representa apenas parâmetro de tributação, sendo esta outra distinção relevante.

Com efeito, o Tema 69 apresenta-se aplicável tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS. Não há que falar na adoção de "tese filhote" para albergar outros tributos, disciplinados por normas jurídicas próprias. Por conseguinte, não há inconstitucionalidade na circunstância de o ICMS integrar a receita como base imponible das demais exações.

Nesse ponto, é importante ressaltar que, diante da orientação dessa última tese (Tema 69), a Primeira Turma, à unanimidade, ao julgar o REsp 1.599.065/DF (Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 09/11/2021, DJe 02/12/2021), excluiu da base de cálculo das referidas contribuições os valores auferidos por empresas prestadores de serviço de telefonia pelo uso de suas estruturas para interconexão e *roaming*, porquanto não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, por força da legislação de regência.

Cabe rememorar, porém, que naquela hipótese a discussão se deu justamente no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, ou seja, os mesmos tributos tratados no Tema 69 da repercussão geral e à luz dos atos normativos de natureza infraconstitucional que tratam do serviço de *roaming* e interconexão. Daí a observância daquela *ratio decidendi*, que, como visto, não pode ser reproduzida no presente caso.

Em outras palavras, com todo o respeito em relação àqueles que pensem em sentido diverso, extrai-se dos julgados acima referidos que o próprio Supremo Tribunal Federal compreende que não foi excluído, em caráter definitivo e automático, o ICMS do conceito constitucional de receita para todos os fins tributários.

A propósito, mormente em matéria tributária, diante da especificidade de cada tributo, considerando a vasta e complexa disciplina normativa e a sistematização existente em nosso ordenamento, não se pode conferir interpretação extensiva a pronunciamento das Cortes Superiores, a fim de que sejam atingidas situações fático-jurídicas diversas daquelas efetivamente debatidas no regime dos repetitivos em sentido amplo.

Sobre os limites do precedente a lição de Rafael Pandolfo (*Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 174):

Um ponto central para a compreensão do correto funcionamento dos precedentes é entender que eles estão limitados às razões judiciais concretas e imprescindíveis para a conclusão do julgado (holdings). Todos os demais raciocínios e digressões contidos no julgamento, cuja desconsideração não infirme a conclusão jurídica adotada pela decisão, não integram o precedente.

Os precedentes dotados de eficácia vinculante são assim reconhecidos para aqueles casos que se amoldam às suas próprias especificidades, ou seja, à luz dos dispositivos e quadros fáticos que deram ensejo a tal pronunciamento, em caráter definitivo, pelas Cortes Superiores.

De qualquer forma, cabe acrescentar que, se o caminho fosse, eventualmente, simplesmente escolher qual dos dois precedentes deveria ser observado no presente caso, a solução seria, com todo respeito, reconhecer a prevalência da tese firmada no julgamento do Tema 1.048, porquanto a Suprema Corte, naquela hipótese, se debruçou sobre uma faculdade do contribuinte quanto à forma de sujeição a determinado tributo, oportunidade em que, repito, mostrou-se contrária à possibilidade de a "empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis".

4. TESE PROPOSTA

Desse modo, propõe-se a seguinte tese: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido".

5. CASO CONCRETO

No caso concreto, a segurança foi denegada no Tribunal de origem, impondo-se a manutenção do acórdão recorrido.

Outrossim, à míngua de alteração de jurisprudência no âmbito desta Corte Superior, não se verifica a necessidade de modulação de efeitos.

Ante o exposto, respeitosamente, divirjo da eminente Ministra Relatora, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0241398-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.767.631 / SC

Número Origem: 50204401820174047200

PAUTA: 26/10/2022

JULGADO: 08/03/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
VILMAR COSTA - SC014256
FABIANO FERREIRA - SC030142
BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, nos termos do § 1º do art. 162, do RISTJ.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.767.631 - SC (2018/0241398-5)

VOTO-VOGAL

MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, o voto-vista do Ministro Gurgel de Faria adequa-se à posição jurisprudencial que vem sendo, de há muito, consagrada pela Segunda Turma deste Tribunal. O voto demonstra, ainda, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem se encaminhando no mesmo sentido.

Assim, vou pedir a mais respeitosa vênua à Relatora, a Ministra Regina Helena Costa, para acompanhar a divergência.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0241398-5 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.767.631 / SC

Número Origem: 50204401820174047200

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 10/05/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CERAMICA CTS SILVA LTDA
ADVOGADOS : MAURI NASCIMENTO - SC005938
 VILMAR COSTA - SC014256
 FABIANO FERREIRA - SC030142
 BRUNA MACHADO ZANELA - SC047659
 RODRIGO NOGUEIRA DE SOUZA - SP381122
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão (RISTJ, Art. 52, II).

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva no tema 1008: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido".

Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues e Humberto Martins.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Superior Tribunal de Justiça



Superior Tribunal de Justiça

Ofício n. 009587/2023-1S

Brasília, 25 de outubro de 2023.

À Sua Excelência o Senhor
Desembargador Presidente dos Tribunais de Justiça dos Estados
Desembargador Federal Presidente dos Tribunais Regionais Federais
Corregedor-Geral da Justiça Federal

RECURSO ESPECIAL n. 1772470/RS (2018/0263688-6)
RELATOR : MINISTRO VICE-PRESIDENTE DO STJ
PROC. : 50199153620174047200, 50586865220174040000
ORIGEM
RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇÕES
LTDA
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

Senhor Presidente,

De ordem da Exma. Sra. Ministra Assusete Magalhães, Presidente da Primeira Seção, comunico a Vossa Excelência, para as providências necessárias, que julgando o Recurso Especial em epígrafe, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, decidiu, em sessão realizada no dia 10 de maio de 2023, por maioria de votos, tese jurídica no Tema Repetitivo n. 1008.

A íntegra do processo poderá ser acessada no site do Tribunal (<https://cpe.web.stj.jus.br/#/chave?k=>) mediante o uso da chave: **6C1263B9AF6D847DD554**.

Atenciosamente,

Brasília, 25 de outubro de 2023.

Mariana Coutinho Molina
Assessora da Primeira Seção

www.stj.jus.br



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECOES
LTDA**
ADVOGADO : **JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. ICMS. INCLUSÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

2. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes.

3. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.

4. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica.

5. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

6. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária

Superior Tribunal de Justiça

sobre a Receita Bruta (CPRB) – a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo.

7. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido.

8. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão (RISTJ, Art. 52, II).

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva no tema 1008: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido". Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Brasília, 10 de maio de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0263688-6 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.772.470 / RS**

Números Origem: 50199153620174047200 50586865220174040000

PAUTA: 13/05/2020

JULGADO: 13/05/2020

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário

Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora."

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECCOES LTDA

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

QUESTÃO DE ORDEM

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Trata-se de Recurso Especial interposto por **TÊXTEL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.** contra acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 2.227e):

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.

1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.

2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.

3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.

4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um

Superior Tribunal de Justiça

sistema misto.

5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos arts. 15 e 20, *caput*, da Lei n. 9.249/1995, e 110 do CTN, alegando, em síntese, por simetria ao que decidiu o Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral (RE n. 574.706/PR, Tema 69), a inviabilidade de a parcela do ICMS compor as bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL.

Com contrarrazões (fls. 2.386/2.404e), o especial foi admitido (fls. 2.407/2.408e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, pela admissibilidade do recurso especial como representativo da controvérsia (fls. 2.433/2.436e).

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso, juntamente com os REsps ns. 1.767.631/SC e 1.772.634/RS, a julgamento pela sistemática repetitiva, prevista no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, tendo sido acolhida a proposta pela 1ª Seção, por unanimidade, com determinação para suspender a tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, no território nacional, inclusive nos juizados especiais (fls. 2.459/2.467e), relativamente à seguinte questão de direito controvertida: *possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido.*

Foram expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 2.470/2.471e).

Superior Tribunal de Justiça

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M, do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso especial (fls. 2.475/2.479e).

É o breve relatório.

O art. 1.037, § 4º, do CPC/2015 determina que "os recursos afetados deverão ser julgados no prazo de um ano".

Considerando a afetação do presente feito em 26.03.2019 (fl. 2.467e), o termo final para submetê-lo a julgamento teria sido 26.03.2020, motivo pelo qual foi encaminhado, oportunamente, pedido de dia para a sessão de 25.03.2020 da 1ª Seção.

Todavia, como medida de prevenção do contágio pelo novo coronavírus, a realização das sessões presenciais foi suspensa, juntamente com os prazos processuais, em 19.03.2020, tendo estes últimos sido retomados em 04.05.2020, nos termos, respectivamente, das Resoluções STJ/GP ns. 6 e 9/2020.

Logo, com a suspensão havida em 19.03.2020, restaram oito dias para que o recurso fosse novamente incluído em pauta, providência adotada para a sessão de 13.05.2020, primeira reunião deste Colegiado, por videoconferência, após o reinício do cômputo dos prazos processuais.

Na oportunidade, entretanto, solicitei o adiamento do feito.

Feitos tais esclarecimentos, e diante do fato de se tratar de recurso repetitivo veiculando tema de grande relevância, submeto ao Colegiado, em **QUESTÃO DE ORDEM, pedido de autorização para que o julgamento deste recurso especial e dos REsps ns. 1.767.631/SC e 1.772.634/RS seja realizado somente quando retomadas as sessões presenciais da 1ª Seção**, mantendo-se, contudo, a suspensão nacional dos processos pendentes, tal como decidido por ocasião da afetação.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0263688-6 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.772.470 / RS**

Números Origem: 50199153620174047200 50586865220174040000

PAUTA: 13/05/2020

JULGADO: 27/05/2020

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário

Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA
ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). GABRIEL MATOS BAHIA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

"A Seção, por unanimidade, aprovou o pedido de autorização para que o julgamento do presente recurso especial seja realizado somente quando retomadas as sessões presenciais da 1a. Seção, mantendo-se, contudo, a suspensão nacional dos processos pendentes, tal como decidido por ocasião da afetação, nos termos da questão de ordem apresentada pela Sra. Ministra Relatora."

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

**RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE
CONFECÇOES LTDA**

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA (Relatora):**

Trata-se de Recurso Especial interposto por **TÊXTEL BRASIL
INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.** contra acórdão
prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por
unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 2.227e):

***TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO
IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM
BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.***

*1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a
aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no
lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e
consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita
bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos
contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação
fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das
deduções.*

*2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em
que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a
dedução do valor efetivo do ICMS.*

*3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da
receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa
fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os
impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o
ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as
despesas administrativas, as despesas financeiras etc.*

*4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para
fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da
pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a
dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na
desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com*

Superior Tribunal de Justiça

base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto.

5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

I. Arts. 15 e 20, *caput*, da Lei n. 9.249/1995 – "[...] o faturamento da pessoa jurídica é entendido como a totalidade das receitas derivadas do desenvolvimento da atividade econômica da empresa, vinculando-se diretamente aos valores ingressantes em decorrência da venda de mercadorias, mercadorias e serviços ou serviços de qualquer natureza. A definição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados em regime de lucro presumido, portanto, deve levar em conta o faturamento, entendido este como a receita auferida pela empresa em decorrência do exercício de seu objeto social, sendo este o entendimento dos Tribunais Superiores, em especial o Supremo Tribunal Federal (RE nº 574.706, RE nº 390.840 e RE nº 240.785). O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS não poderia, em hipótese alguma, integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados em regime de lucro presumido, porque isso significaria denegrir os conceitos de receita ou faturamento. Por se tratar o montante do ICMS de valor que, embora cobrado pelo contribuinte em suas vendas ou na prestação de serviços, é automaticamente repassado ao Erário Estadual, não se reflete em qualquer tipo de riqueza ou aumento patrimonial capaz de ser tributada, não se tratando de 'receita' ou de 'faturamento tributável' das empresas. Não sendo plausível considerar o ICMS como receita ou faturamento da empresa, não há o que se falar de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados em regime de lucro presumido (fls. 2.320/2.321e); e

Superior Tribunal de Justiça

II. Art. 110 do CTN – "[...] os conceitos de receita e faturamento são oriundos do direito privado e que não podem ser alterados, pois a Constituição Federal de 1988 os utilizou expressamente para definir competência tributária" (fl. 2.329e).

Com contrarrazões (fls. 2.386/2.404e), o especial foi admitido (fls. 2.407/2.408e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, pela admissibilidade do recurso especial como representativo da controvérsia (fls. 2.433/2.436e).

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso a julgamento pela sistemática repetitiva, prevista no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, tendo sido acolhida a proposta pela 1ª Seção, por unanimidade, com determinação para suspender a tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, no território nacional, inclusive nos juizados especiais (fls. 2.459/2.467e).

Foram expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 2.470/2.471e).

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M, do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso especial (fls. 2.475/2.479e).

Em 27.05.2020, submeti a este colegiado, em Questão de Ordem, pedido de autorização para que o julgamento do presente recurso – e dos demais vinculados ao Tema – ocorresse "somente quando retomadas as sessões presenciais da 1ª Seção", tendo sido acolhido por unanimidade (fl. 2.485e).

Por fim, o REsp n. 1.772.634/RS, igualmente vinculado ao presente Tema n. 1.008/STJ, foi desafetado da sistemática repetitiva, porquanto nele se verificou discussão de matéria distinta do objeto desta afetação (DJe 20.10.2022).

É o relatório.

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

**RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE
CONFECCOES LTDA**

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. APURAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ICMS NAS BASES DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II – Conforme definido em sede de repercussão geral (Tema 69/STF), os valores de ICMS destacados da nota fiscal não constituem receita, porquanto ausentes o acréscimo patrimonial e a integração ao patrimônio do contribuinte em caráter definitivo, elementos imprescindíveis à caracterização das hipóteses de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

III – Os instrumentos de praticabilidade tributária, ainda que viabilizadores de regimes fiscais optativos, devem observar os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da vedação ao enriquecimento sem causa.

IV – O montante de ICMS destacado na nota fiscal não se inclui nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, seja porque tal valor não constitui receita bruta – e, portanto, não denota lucro –, seja porque a eletividade do regime do lucro presumido não é suficiente para sanar a desconformidade da apuração, por tal sistemática, com os limites da base de cálculo, nos moldes definidos pelo Supremo Tribunal Federal, em precedente de observância compulsória.

V – Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fixando-se, nos termos no art. 256-Q, do RISTJ, a seguinte tese repetitiva: *O valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra as bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pelo regime do lucro presumido.*

VI – Recurso especial do particular provido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

**RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE
CONFECCOES LTDA**

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA (Relatora):**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Ademais, a presença dos requisitos formais e materiais de admissibilidade foi oportunamente reconhecida quando da afetação do recurso (fl. 2.464e).

1. Delimitação do tema e regramento legal

A questão controvertida diz com a *possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pela sistemática do lucro presumido.*

A moldura normativa pertinente, por sua vez, é a seguinte:

Código Tributário Nacional

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...]

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real,

Superior Tribunal de Justiça

arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
(destaquei)

Decreto-Lei n. 1.598/1977, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (destaquei)

Lei n. 8.981/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.
(Redação dada pela Lei n. 9.065/1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal; (destaquei)

Lei n. 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Superior Tribunal de Justiça

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela LC n. 167/2019) (destaquei)

Lei n. 9.430/1996, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; (destaquei)

Expostos os contornos legais, passo ao contexto normativo específico da receita bruta.

1.1. Memorial da disciplina normativa sobre a receita bruta

A redação *original* do art. 195, I, da Constituição da República, estabelecia a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e do FINSOCIAL – substituído pela COFINS com a edição da LC n. 70/1991 – apenas sobre o faturamento, assim considerado "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

Superior Tribunal de Justiça

Posteriormente, no plano infraconstitucional, o art. 2º da Lei n. 9.718/1998 dispôs: "as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei".

Esse mesmo diploma legal manteve, como base de cálculo, a receita bruta, porém considerando-a como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, a base de cálculo de tais contribuições foi elasticada para contemplar, em sinonímia, "receita ou faturamento", deixando-se de convalidar, todavia, o alargamento prévio do conceito de receita bruta, efetuado pelo art. 3º, § 1º da Lei n. 9.718/1998, o que motivou a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Coube então às Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, instituírem o regime não cumulativo para o PIS/PASEP e para a COFINS, conforme autorizado pelo art. 195, § 12, da Constituição, dispondo, quanto à materialidade da regra-matriz de incidência, que o faturamento mensal corresponde ao "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

Em suma, "antes da EC 20/98, a definição constitucional do conceito de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. [...] após a edição da referida emenda constitucional é que se possibilitou a inclusão da totalidade das receitas [...]" (1ª S., REsp Repetitivo n. 1.104.184/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 29.02.2012, DJe 08.03.2012).

Já em 2014 foi editada a Lei n. 12.973 – modificadora do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 –, que veio a lume, nos termos da exposição

de motivos da MP n. 627/2013, da qual decorreu, com o objetivo de "aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida", e, com isso, adequar a "[...] legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, [...] estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal", além de trazer "as *convergências* necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS" (destaquei).

A partir da sua vigência, foram alterados os arts. 1º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, para remeter, ao aludido art. 12, o conceito de receita bruta também para as Contribuições ao PIS e da COFINS.

2. Lições doutrinárias

Em sequência, aponta-se a ótica doutrinária sobre os diversos conceitos que permeiam a discussão, necessários à adequada compreensão da controvérsia.

2.1. Receita bruta enquanto aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária

Aliomar Baleeiro, há muito, definiu receita como entrada qualificada, isto é, aquela que passa a *integrar* o patrimônio da pessoa jurídica, como elemento novo e positivo (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958. p. 158), concepção também esposada por Geraldo Ataliba:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

(Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. Vol. 1, p. 85 - destaquei)

Ignoradas tais diretrizes, adverte Paulo de Barros Carvalho, permite-se a tributação de valores não pertencentes ao contribuinte, desvirtuando "completamente o sistema constitucional tributário brasileiro, atingindo o sujeito passivo em quantias que este não está apto a suportar, violando os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco" (*Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 837).

Ademais, ressalta Ricardo Mariz de Oliveira, "é impossível que algo que não seja receita segundo o *direito* possa ser considerado como tal sob a invocação de conceitos contábeis ou de qualquer outro conceito genérico" (*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. Vol. I, p. 115 - destaquei).

2.2. A materialidade renda (lucro) e a sujeição à tributação pelo IRPJ e pela CSLL

Renda é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. Configura *acréscimo patrimonial*, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos.

Trata-se de termo genérico que inclui a espécie *lucro*, remuneração de um fator de produção.

A tributação pelo imposto em tela pressupõe a *disponibilidade* da renda nova para seu titular, "isto é, que nada *juridicamente* lhe obste o uso ou a destinação" (CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 42 - destaquei).

Outrossim, a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza limita sensivelmente a liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as respectivas hipóteses de incidência.

Tais premissas, anote-se, são aplicáveis à CSLL por força da previsão contida no apontado art. 57, *caput* e § 1º, da Lei n. 8.981/1995, segundos os quais a ela se aplicam "as mesmas normas de apuração e de

pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas", bem como se tem a receita bruta como base de cálculo.

2.3. Regime jurídico do lucro presumido

Consoante o disposto no art. 44 do CTN, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é "o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

O *lucro presumido*, resultado de aplicação do percentual legal sobre a receita bruta, traduz uma base de cálculo simplificada, correspondente a um valor provável, aproximado, que desconsidera vários elementos que deveriam integrá-la.

A tributação por tal modalidade envolve uma base de cálculo substitutiva, distinta da realidade, pois o lucro efetivo pode ter sido maior ou menor que a estimativa prevista em lei, com vistas a dispensar a pessoa jurídica da apuração do lucro real e das formalidades a ela inerentes, consubstanciando, desse modo, *presunção relativa*.

Esse regime de estimativa, evidentemente, somente pode ser utilizado pelo contribuinte nas hipóteses previstas em lei, destacando-se, ainda, que a sua operacionalização não deve redundar em interpretação que despreze as molduras constitucional e legal *fundamentais* da tributação pela renda, desfigurando a sua materialidade, consoante advertiu Henry Tilbery:

De outro lado, correspondendo fielmente a essas alternativas, a lei material autoriza a tributação por esse imposto, além da base de cálculo normal, que é o montante real da renda ou dos proventos tributáveis, também para auxiliar a Fazenda – sobre base o montante arbitrado ou presumido – Vigora, todavia, uma limitação importante: jamais poderá o uso dos métodos complementares – presunção ou arbitramento – desvirtuar a natureza do imposto de renda!

Portanto inadmissível qualquer interpretação da lei, que conduziria à fixação da matéria tributável pelo imposto de renda, por montante arbitrado ou presumido, em tal grandeza que ultrapassaria os limites do conceito do imposto de renda.

(Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Vol. I, pp.

411-412 - destaquei)

Noutro giro, "o lucro da praticidade não pode ser obtido através da perda considerável em justiça do caso concreto" (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. Vol. I, p. 233).

Assinale-se, ainda, que se trata de opção a ser efetuada pelo particular, facilitadora da apuração do imposto, desde que a considere favorável a si, cuja sistemática revela o adequado convívio entre os *princípios da legalidade e da capacidade contributiva*, de um lado, e da *praticidade fiscal*, de outro.

Delineados alguns referenciais teóricos, prossigo com a exposição do cenário jurisprudencial.

3. Panorama jurisprudencial

O tratamento pretoriano dispensado à matéria enfocada estabeleceu diretrizes interpretativas para os institutos aqui retratados, várias delas, anote-se, consagradas em precedentes dotados de eficácia vinculante, conforme demonstrado a seguir.

3.1. Delimitação conceitual de receita bruta

Em 1992, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a constitucionalidade da incidência do FINSOCIAL sobre a receita bruta, firmou o entendimento segundo o qual a definição de tal base de cálculo, prevista no Decreto-Lei n. 2.397/1987, equivalia à acepção constitucional de faturamento (Tribunal Pleno, RE n. 150.755/PE, Redator do acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.12.1992, DJ 20.08.1993).

Conforme assinalado, com a edição da Lei n. 9.718/1998, o conceito de receita bruta passou a englobar a totalidade das receitas obtidas pela empresa, acepção mais tarde constitucionalizada pela EC n. 20/1998.

Contudo, a expansão conceitual antecipada da base de cálculo promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998, ainda sob a égide da redação original do art. 195, não foi convalidada pela Emenda, razão pela

Superior Tribunal de Justiça

qual o dispositivo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, "[...] no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada" (Tribunal Pleno, RE n. 346.084/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 1º.09.2006).

A delimitação do alcance conceitual de receita bruta voltou à pauta do STF em 1999, quando iniciado o julgamento do RE n. 240.785/MG, *leading case* da matéria, no qual se discutiu, *inter partes*, se a parcela alusiva ao ICMS integraria a base de cálculo da COFINS.

Ultimada a votação em 2006, assentou-se a inviabilidade de o imposto estadual integrar a materialidade da hipótese de incidência de tal contribuição, porquanto "estranho ao conceito de faturamento", uma vez que, "se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria" (Tribunal Pleno, RE n. 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2006, DJe 08.10.2014).

Mais tarde, *reafirmou-se* que "incumbe ao Supremo definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (Tema 118, Tribunal Pleno, RE n. 592.616/RS RG, Rel. Min. Menezes Direito, j. 09.10.2008, DJe 24.10.2008).

Anos depois, em sede de precedente com efeitos *ultra partes*, a Corte definiu que a conotação de "receita" deve ser extraída da essência dos institutos e princípios próprios do *direito tributário*, livre de condicionantes contábeis, assim expresso:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de

Superior Tribunal de Justiça

modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(STF, Tema 283, RE 606.107/RS, Rel. Ministra ROSA WEBER, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/05/2013, DJe 22/11/2013 - destaquei)

Em 2008, reconheceu-se a repercussão geral da questão relativa à inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, e, encerrado o julgamento de mérito em 2017, firmou-se o posicionamento no sentido de que: "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" (Tema 69, Tribunal Pleno, RE n. 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017, DJe 29.09.2017 - destaquei).

Ulteriormente, ao julgar embargos de declaração opostos pela União, o STF: *i)* remarcou que o montante do ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal; *ii)* modulou a produção de efeitos do julgado; e, sobretudo, *iii)* reafirmou a interpretação a ser dispensada à expressão "receita bruta", nos seguintes termos:

O que ficou decidido no julgado embargado foi que a definição constitucional de receita, acolhida na al. b do inc. I do art. 195 da Constituição do Brasil não se confunde com o conceito contábil de receita.

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou

Superior Tribunal de Justiça

condições. Esta inteligência está na linha de precedentes deste Supremo Tribunal.

[...]

Ademais, a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para os fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional.

(STF, RE n. 574.706/PR ED, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, DJe 10/08/2021, voto condutor, pp. 19 e 21 - destaquei)

Nesse cenário, deduz-se que o STF edificou, por mais de duas décadas, a delimitação constitucional do conceito de receita bruta para, ao final, abraçando a clássica definição doutrinária apontada, declarar, *com eficácia vinculante*, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS destacado nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto *o valor do imposto estadual não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos, não podendo, conseqüentemente, ser qualificado como receita.*

Segue-se, portanto, que à aceção de receita deve se atrelar o requisito da *definitividade*, motivo pelo qual, consoante pontuado no voto proferido pelo Ministro Celso de Melo, "[...] a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de dois elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo".

Tais conclusões, frise-se, foram concebidas pelo STF *considerando a vigência da Lei n. 12.973/2014*, a qual, ao alterar a definição de receita bruta constante do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, estabeleceu que, na sua composição, estariam compreendidos os tributos eventualmente incidentes.

De fato, embora submetido ao colegiado e expressamente

debatido, esse aspecto não se afigurou relevante para abalar – menos ainda para impedir – a formação do entendimento ao final vitorioso, plasmado na *impossibilidade* de se incluir o valor do ICMS destacado na nota fiscal na apuração da receita bruta (acórdão da repercussão geral, pp. 98-100), posicionamento *ratificado* quando do julgamento dos apontados declaratórios, *verbis*:

Em primeiro lugar, verifica-se que não merecem ser acolhidas eventuais alegações de que a tese fixada no acórdão embargado seria inaplicável em relação a fatos geradores ocorridos a partir da Lei nº 12.973/14, a qual alterou a Lei nº 9.718/98, regente do sistema cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS; as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, disciplinadoras do regime não cumulativo de cobrança dessas contribuições; e, especialmente, o art. 12 do DL nº 1.598/77, a que se referiu a União, nos embargos de declaração.

Com efeito, a Corte, no julgado embargado, não estipulou qualquer limitação nesse sentido. Na tese fixada para o Tema 69 da Repercussão Geral – isto é "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins" – não se menciona que ela seria aplicável apenas em relação ao período anterior àquela ou a outra lei. De mais a mais, dos votos proferidos também não se depreende a existência de limitações nessa direção. (pp. 122/123 - destaquei)

3.2. Aspectos limitativos do emprego da praticabilidade tributária

O STF, ao julgar repercussão geral emblemática envolvendo restrições à praticabilidade fiscal pela técnica presuntiva, modificou entendimento paradigmático, firmado em 2002 (Tribunal Pleno, ADI n. 1.851/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, DJ 22.11.2002), passando a reconhecer o direito do contribuinte de reaver, na substituição tributária progressiva, eventual excesso arrecadado, oriundo da não confirmação do fato gerador presumido (Tema 201, Tribunal Pleno, RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJe 30.03.2017).

Isso porque "o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes,

notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco", como também pelo fato de que, "[...] na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure* [...]" (pp. 02 e 23).

Efetivamente, "havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido" (p. 40).

Concluiu-se, também, que o emprego *incondicional* de presunção enseja o *enriquecimento sem causa do Estado*, de modo que não se deve "potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a uma técnica de arrecadação, consagrar e placitar um verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida a quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo" (p. 82).

Mais recentemente, a Corte Constitucional voltou a restringir a aplicação do instituto da praticabilidade, mesmo diante de sistemática *facultativa* de apuração de base de cálculo, ao assentar, igualmente em sede de repercussão geral, que *eventuais desvantagens, resultantes de opção da pessoa jurídica por regime fiscal simplificado, jamais podem conduzir, sob a justificativa de praticabilidade tributária, à situação de antagonismo com o texto constitucional* (Tema 207, Tribunal Pleno, RE n. 598.468/SC, Redator do acórdão Min. Edson Fachin, j. 22.05.2020, DJe 07.12.2020, pp. 44-45).

3.3. Inclusão do ICMS e do ISSQN na base de cálculo da CPRB

O STF reconheceu a possibilidade de se computar o ICMS e o ISSQN na composição da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, essencialmente por nela reconhecer a natureza de benefício fiscal – assim afirmado nos votos-vencedores – e por atribuir ao seu caráter optativo a inviabilidade de se acolher a pretensão dos contribuintes (Temas 1.048 e 1.135, Tribunal Pleno, RREE ns. 1.187.264/SP e 1.285.845/RS, Redator dos acórdãos Min. Alexandre de Moraes, j. 24.02.2021

e 21.06.2021, DJe 19.05.2021 e 07.07.2021).

Embora posteriores ao julgamento de mérito do apontado Tema 69/STF – e com conclusão diversa da nele fixada –, a tese quanto à inserção do imposto estadual, nestes casos, deu-se por *fundamentos distintos*, reitere-se: natureza de benefício fiscal da Contribuição e ampliação imprópria de tal benefício.

Por conseguinte, nada relativizaram ou modificaram no que tange ao fundamento *precípua* abraçado naquela repercussão geral quanto à *inconstitucionalidade* de se reconhecer a parcela destacada do ICMS como ingresso definitivo, e, portanto, como receita bruta da pessoa jurídica, *entendimento esse cuja validade, por sinal, permanece incólume*, como o demonstram acórdãos recentes daquela Corte:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECISÃO DE ADMISSÃO DO RE. CABIMENTO DO AGRAVO PREVISTO NO ART. 1.042 DO CPC/2015. MODULAÇÃO DA EFICÁCIA DA TESE FIRMADA NO TEMA Nº 69 ANTE O ADVENTO DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE. CONTRADIÇÃO QUANTO ÀS PREMISSAS FÁTICAS. OCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. NECESSIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. O art. 1.042, caput, do Código de Processo Civil preconiza que, contra decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal recorrido pela inadmissão de recurso extraordinário, caberá agravo, salvo quando a decisão estiver fundada na aplicação de entendimento firmado em regime de repercussão geral, situação em que a parte deverá interpor agravo interno (art. 1.030, § 2º, do CPC/2015). 2. No julgamento final do RE nº 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que o valor recolhido a título de ICMS não compõe a materialidade constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e modulou os efeitos da decisão a partir de 15/3/17, ressaltando, no entanto, as ações judiciais (caso dos autos) e os procedimentos administrativos protocolados até a data do julgamento de mérito do recurso. 3. No julgamento do Tema nº 69 da sistemática de repercussão geral, a Corte não estipulou qualquer limitação no sentido de que a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”

seria aplicável apenas ao período anterior às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ou a qualquer outra lei. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso extraordinário. 5. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC).

(STF, ARE 1.219.057/DF AgR-ED, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 30/08/2021, DJe 06/10/2021)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. EXCLUSÃO. TEMA 69/RG (RE 574.406-RG/PR, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA). AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, conforme julgamento desta Corte, na sistemática de Repercussão Geral, no RE 574.406-RG-ED/PR (Tema 69-RG), de relatoria da Ministra Cármen Lúcia. II – Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, RE 1.352.890/SC AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/05/2022, DJe 09/05/2022)

3.4. Entendimento do STJ acerca da inclusão do ICMS nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL e a aplicação do Tema 69/STF para definição de receita bruta

Nesta Corte, o presente tema foi enfrentado apenas pela 2ª Turma, cuja compreensão, firmada desde 2013, é no sentido de que o ICMS integra as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando calculadas sob a metodologia do lucro presumido (REsp n. 1.312.024/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 02.05.2013, DJe 07.05.2013; REsp n. 1.804.631/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.05.2019, DJe 19.06.2019; *inter alios*).

Assinale-se que esta Seção, sob a sistemática repetitiva, assentou, *anteriormente* à conclusão do julgamento, em repercussão geral, do RE n. 574.706/PR, e sem abordar a questão sob o prisma da definitividade do ingresso, que "o valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à

Superior Tribunal de Justiça

tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações" (REsp n. 1.144.469/PR, Rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.08.2016, DJe 02.12.2016).

Por seu turno, registro que a 1ª Turma deste Superior Tribunal reconheceu, recentemente, a aplicabilidade da *ratio* do Tema 69/STF para autorizar a exclusão, das bases de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores pagos por empresas prestadoras de telefonia a outras operadoras do sistema pelo uso de suas estruturas – interconexão e *roaming*.

Isso porque tais somas não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, e, por isso, constituem elementos estranhos à linha conceitual de receita bruta concebida pelo STF, conforme ressaltado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, no voto-vista apresentado:

Essa nova orientação pode, em princípio, não ser vista como isolada, direcionada apenas à parcela relativa ao ICMS, porquanto a Suprema Corte utilizou de um critério relevante, aplicável, em tese, a outros casos, relativos à hipótese em que a receita auferida pelo contribuinte é repassada a terceiros ex lege, pois somente transita pela sua contabilidade, na medida em que não será incorporada a seu patrimônio.

Embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, não foi o repasse a pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que não se deve incluir aquilo que, por força de lei, e não por acordo ou convenção particular, não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte. De fato, os valores que pertencem a terceiros, de acordo com a legislação aplicável, não podem ser oferecidos à tributação pelas contribuições em tela.

Essa é a materialidade constitucional de faturamento, definida pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de excluir algo que pertença à base de cálculo, mas de compreender que os valores repassados a terceiros por força de lei nem sequer constituem hipótese de incidência das exações. Qualquer interpretação em sentido contrário pode significar a descon sideração da definição estabelecida em precedente de observância obrigatória.

[...]

Nesse contexto, à luz da definição constitucional de faturamento, não integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS os valores decorrentes de interconexão e roaming, que são repassados às outras operadoras, conforme legislação de regência e bem decidido no acórdão recorrido e no voto da eminente Relatora.

(STJ, REsp n. 1.599.065/DF, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/11/2021, DJe 02/12/2021 - destaquei)

3.5. Síntese conclusiva dos posicionamentos jurisprudenciais do STF e desta Corte

Abreviadamente, portanto, tem-se que:

- i) constitui requisito indispensável à caracterização da receita bruta o ingresso definitivo do valor no patrimônio da empresa (Tema 69/STF);
- ii) a delimitação jurídica de receita bruta deve ser extraída dos institutos e princípios próprios do direito tributário, à revelia de condicionamentos contábeis (Tema 283/STF);
- iii) os instrumentos de praticabilidade tributária, ainda que viabilizadores de regimes fiscais optativos, não devem prevalecer quando contrariarem direitos e garantias dos contribuintes, mormente os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da vedação ao enriquecimento sem causa (Temas 201 e 207/STF);
- iv) as teses relativas à impossibilidade de abatimento do ICMS e do ISSQN da base de cálculo da CPRB (Temas 1.048 e 1.135/STF) não desabilitam a *ratio decidendi* adotada na definição do Tema 69/STF – ausência caracterização, como receita bruta, do valor não incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica –, porquanto firmadas mediante fundamentos distintos; e
- v) a 2ª Turma deste Superior Tribunal admite a inserção do

ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, quando apuradas pelo regime do lucro presumido.

Fixadas tais premissas, examino, adiante, o mérito da questão controvertida.

4. A não inclusão de valores destacados de ICMS nas bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL

4.1. Da ausência de acréscimo patrimonial e de definitividade do ingresso

A base de cálculo legalmente eleita para a apuração do IRPJ e da CSLL é, conforme apontado, a receita bruta, escolha legislativa que promove a intersecção da dogmática de lucro e de receita.

Consoante a definição fixada em precedente dotado de eficácia vinculante, os valores de ICMS destacados da nota fiscal *não constituem receita*, porquanto desfalcados dos indispensáveis requisitos do *acréscimo patrimonial* e da *integração* ao patrimônio do contribuinte (definitividade), vale dizer, não consubstanciam riqueza *própria* do particular.

Afinal, o entendimento firmado no RE n. 574.706/PR tornou inequívoco que tal parcela do tributo estadual pertence *ao Estado-membro*, e não ao contribuinte.

Portanto, não se verificam a *disponibilidade e a incorporação positiva desse valor* (acréscimo patrimonial), elementos imprescindíveis à caracterização da hipótese de incidência de tais exações, uma vez que o contribuinte não é o titular da quantia destacada do imposto estadual.

Em consequência, a pretensão de tributar tal montante como renda, a par de contrariar a vedação à tributação recíproca entre os entes federados (CR, art. 150, VI, a), *malferre o princípio federativo*, conforme, aliás, entendeu esta Seção, relativamente a créditos presumidos do imposto estadual (EREsp n. 1.517.492/PR, Rel. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, j. 08.11.2017, DJe 1º.02.2018).

Superior Tribunal de Justiça

Anote-se que, na acepção jurídico-tributária, o *lucro deriva da receita*, mas não o contrário; a relação entre ambos é de continência, na qual o lucro está contido na receita, e dela representa uma fração, obtida após múltiplos ajustes nos rendimentos brutos.

Por isso, se o montante correspondente ao ICMS não foi, sequer, receita bruta – ou faturamento –, é sintomático que, *juridicamente*, também não poderá ser qualificado, adiante, como renda ou lucro, passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Logo, inviável admitir a inclusão de elemento incompatível com a conformação material do IRPJ e da CSLL, para autorizar indevida tributação de fato jurídico estranho à hipótese de incidência, "sob pena de agressão à capacidade contributiva, tipicidade e segurança jurídica" (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 230).

Outrossim, a apontada Lei n. 12.973/2014, ao centralizar a definição de receita bruta no Decreto-Lei n. 1.598/1977, *igualou* as bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL às da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por conseguinte, impende reconhecer, também por tal enfoque, a impossibilidade de se afastar os efeitos vinculantes do RE n. 574.706/PR, porquanto a mesma fenomenologia envolvida na perquirição do limite conceitual de receita bruta considerada pelo Supremo Tribunal Federal para as contribuições PIS/COFINS revela-se aplicável à matéria ora em debate, *especialmente porque o sistema jurídico-tributário não pode conviver com distintas acepções de receita, afrontando o sobreprincípio da segurança jurídica*.

Assim, a adoção da receita bruta como base impositiva torna inarredável observar a abrangência material do seu conteúdo, balizada pelo Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante, de modo que a interpretação da legislação infraconstitucional correlata haverá de ser realizada pelo filtro constitucional, e não o inverso.

4.2. Limites da presunção e da eletividade do regime de apuração pelo lucro presumido

O direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

Desse modo, uma vez proclamada a inconstitucionalidade do montante destacado de ICMS configurar receita bruta, segue-se que validar a sua inserção nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, aferidas pelo lucro presumido, equivale a comutar, impropriamente, a presunção relativa do regime em absoluta.

Além disso, vale remarcar que as presunções acarretam o efeito prático de dispensar a prova da existência do fato desconhecido, e, justamente por isso, somente versam sobre matéria de fato, *nunca sobre matéria de direito*, como ocorre no caso.

Noutro plano, conquanto o STF tenha afastado a possibilidade de abatimento do ICMS e do ISSQN da base de cálculo da CPRB, por nela reconhecer a natureza de benefício fiscal e por atribuir ao seu caráter optativo obstáculo à pretensão dos contribuintes, tais conclusões, em meu sentir, não apanham a questão em julgamento.

Assim o é porque o lucro presumido, claramente, distingue-se da figura de benefício fiscal, constituindo, a rigor, regime de cálculo expressamente previsto no CTN, cujo mecanismo atua mediante presunção relativa.

E, na linha de precedentes dotados de eficácia vinculante, o adequado emprego da praticidade tributária supõe, sempre, a sua aplicação *em conformidade com o texto constitucional*.

Logo, de modo algum a escolha da pessoa jurídica pelo regime do lucro presumido pressupõe a sua anuência para legitimar a indevida tributação da receita – mormente porque *ao Estado não é dado ofertar opção*

sabidamente inconstitucional aos contribuintes –, para a qual a mera potestatividade não tem o condão de suplantar.

Nesse cenário, o montante de ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, seja porque tal valor não constitui receita bruta – e, portanto, não denota lucro –, seja porque a eletividade do regime do lucro presumido não é suficiente para sanar a desconformidade da apuração, por tal sistemática, com os limites da base de cálculo, nos moldes definidos pelo Supremo Tribunal Federal, em precedente de observância compulsória.

5. Proposição da tese a ser firmada

Diante do exposto, propõe-se a seguinte tese para efeito dos arts. 1.036 do CPC/2015 e 256-Q do RISTJ: **O valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra as bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pelo regime do lucro presumido.**

6. Modulação de efeitos

O art. 927, § 3º, do CPC/2015 dispõe:

Art. 927. [...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. (destaquei)

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery ressaltam que, "no caso de modificação de jurisprudência sedimentada, a eficácia *ex nunc* é obrigatória, em razão da boa-fé objetiva e da segurança jurídica" (*Código de Processo Civil Comentado*. 20ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 1.851).

Consoante averbado, desde 2013 é iterativa a jurisprudência da 2ª Turma deste Superior Tribunal em sentido contrário à tese ora

proposta, é dizer, pela possibilidade de se incluir a parcela de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo regime do lucro presumido.

Assim, proposta a superação do vigente e específico quadro jurisprudencial sobre a matéria tratada (*overruling*), e, em reverência à estabilidade e à previsibilidade dos precedentes judiciais, impõe-se, em meu sentir, modular os efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar a partir da publicação do acórdão deste julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos anteriormente protocolados.

7. Solução do caso concreto (recurso especial do particular)

Na origem, trata-se de mandado de segurança mediante o qual se persegue a concessão da ordem para declarar "[...] ilegal e abusiva a inserção da parcela do tributo estadual ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados em regime de lucro presumido, haja vista que o montante do ICMS não se reflete em qualquer tipo de riqueza ou aumento patrimonial capaz de ser tributada, não se tratando de 'receita' ou de 'faturamento tributável' da IMPETRANTE, pois que o montante destacado em nota fiscal não pertence à IMPETRANTE, mas sim a estado da Federação, que o recebe por meio de simples repasse, bem como declarando o direito da IMPETRANTE à compensação dos valores recolhidos a maior nos últimos 05 (cinco) anos contados da impetração da presente *actio* mandamental, atualizados pela taxa SELIC, montante que será devidamente liquidado após a sentença" (fls. 41/42e).

A sentença denegou a segurança (fls. 2.095/2.101e), e, interposta apelação pela empresa, foi improvida pelo Tribunal de origem, o qual entendeu, essencialmente, que "[...] a parte impetrante pretende a criação, em seu benefício, de um sistema particular de aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, que padece das máculas da dupla contagem de

uma mesma exclusão, da incerteza quanto ao critério de aferição do ICMS a ser deduzido, que, em última análise, redundaria na manipulação da fórmula legal estabelecida para a aferição do lucro presumido" (fl. 2.225e).

Dessarte, diante da tese ora proposta e nos termos do art. 255, § 5º, do RISTJ, impõe-se a *reforma* do acórdão recorrido, porquanto assentada a inviabilidade da inclusão do ICMS destacado do documento fiscal nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, calculadas pela metodologia do lucro presumido.

Por fim, no que tange aos honorários advocatícios, da conjugação dos Enunciados Administrativos ns. 3 e 7, editados em 09.03.2016 pelo Plenário desta Corte, depreende-se que as novas regras relativas ao tema previstas no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, serão aplicadas apenas aos recursos sujeitos à novel legislação, tanto nas hipóteses em que o novo julgamento da lide gerar a necessidade de fixação ou modificação dos ônus da sucumbência anteriormente distribuídos quanto em relação aos honorários recursais (§ 11).

Registre-se que a possibilidade de fixação de honorários *recursais* está condicionada à existência de imposição de verba honorária pelas instâncias ordinárias, revelando-se vedada aquela quando esta não houver sido imposta, como ocorre no presente caso (art. 85, § 11, CPC/2015).

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao recurso especial para **CONCEDER A ORDEM**, a fim de assegurar o direito da Impetrante:

i) à exclusão dos valores de ICMS destacados na nota fiscal das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuradas pelo regime do lucro presumido; e

ii) à compensação, nos termos da lei, do montante indevidamente pago a título de IRPJ e CSLL com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observadas a prescrição quinquenal e a correção monetária pela Taxa Selic, submetendo-se tal procedimento à apreciação da Administração Fiscal após o trânsito em

Superior Tribunal de Justiça

julgado (art. 170-A do CTN), conforme fixado no Tema Repetitivo n. 118/STJ (tese vinculante "a").

Indevidos honorários sucumbenciais, a teor do art. 25 da Lei n. 12.016/2009, e do verbete sumular n. 105/STJ.

Publicado o acórdão, determino a comunicação à Presidência do Superior Tribunal de Justiça, aos Ministros da Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e à Turma Nacional de Uniformização.

É o voto.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0263688-6 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.772.470 / RS**

Números Origem: 50199153620174047200 50586865220174040000

PAUTA: 26/10/2022

JULGADO: 26/10/2022

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. **CAROLINE SILVEIRA MARINHO**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

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

Após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Francisco Falcão, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1772470 - RS (2018/0263688-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES
LTDA
ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

Consoante o bem-lançado voto da eminente relatora, Ministra REGINA HELENA COSTA, os autos versam sobre recurso especial interposto por TÊXTIL BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA., com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 2.227):

TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. CABIMENTO.

1. Desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte e consiste na aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta, sem necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.
2. Diferente é o caso da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.
3. Quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.
4. Caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução, o que implicaria na desfiguração do sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, pois o transformaria em um sistema misto.
5. O mesmo raciocínio é válido, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.
6. Assim, não é cabível a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Em suas razões de recurso especial, a recorrente alega ofensa aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 e 110 do CTN, ao argumento, em essência, de que o ICMS não tem natureza de faturamento ou receita bruta e deve ser excluído da base de

cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido.

Sem contrarrazões.

O recurso especial foi admitido (e-STJ fls. 2.407/2.408).

A Primeira Seção, na sessão de julgamento de 12/03/2019, afetou o presente recurso ao rito dos repetitivos, delimitando a seguinte questão de direito controvertida, *in verbis*: "Possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

O Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso especial (e-STJ fls. 2.475/2.479).

Na sessão de julgamento de 26/10/2022, após o voto da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, que deu provimento ao recurso especial para conceder a segurança, solicitei vista dos autos para melhor exame do recurso especial.

1. RAZÕES DA DIVERGÊNCIA

De início, reconheço que a tese do particular, buscando aplicar ao caso concreto (tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro-presumido) o conceito de faturamento e receita extraído do RE 574.706 (Tema 69/STF) se afigurava sedutora. É que, tendo o Supremo estabelecido, num dado contexto (tributação de PIS e COFINS), os limites e extensão daqueles institutos jurídicos (receita e faturamento), poder-se-ia imaginar que o raciocínio empregado naquele caso representativo de controvérsia seria replicável a todas as lides de natureza tributária.

Embora defensável o argumento, entendo que ele não pode prevalecer no caso concreto, por três razões: a) o paradigma do STF foi forjado em contexto específico, distinto da ação em apreço, e à luz da Constituição Federal, enquanto a controvérsia em exame se desenvolve no plano infraconstitucional; b) a legislação federal, de constitucionalidade presumida, expressamente determina que o valor do ICMS integra a receita para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro-presumido; e c) o próprio STF, ao interpretar o precedente por ele mesmo criado (RE 574.706 - Tema 69/STF), entendeu pela sua inaplicabilidade nas hipóteses em que se tratar de benefício fiscal oferecido ao contribuinte, como na espécie.

2. A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

Registro que a legislação infraconstitucional federal contém

dispositivos que expressamente regulam a matéria em apreço.

Digo isso porque o recurso especial não é remédio processual adequado para obter provimento judicial tendente ao afastamento da lei federal por alegada violação da Carta Política, uma vez que essa pretensão é de natureza eminentemente constitucional, própria de recurso extraordinário (STJ, Corte Especial, AI no REsp 1.135.354/PB, Rel. p/ acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, corte especial, DJe 28/02/2013).

Destaco, por oportuno, o seguinte excerto do voto condutor do julgado acima mencionado, da lavra do eminente Ministro Teori Albino Zavascki:

Ora, embora questões constitucionais possam ser invocadas pela parte recorrida, é indubitável que, em nosso sistema, não cabe ao recorrente do recurso especial invocar tais questões como fundamento para reforma do julgado, como ocorreu no caso. O recurso próprio, para essa finalidade, é o extraordinário para o STF.

O Supremo Tribunal Federal vem se posicionando no sentido de que a solução da presente controvérsia deve se dar no âmbito infraconstitucional. Exemplificativamente, cito os seguintes julgados: RE 756.116/RS-AgR, Rel. Ministra ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/10/2013, DJe 29/11/2013; RE 1.203.686/RS-AgR, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI (Presidente), TRIBUNAL PLENO, julgado em 20/12/2019, DJe de 05/03/2020; RE 1.190.729/PR-AgR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2019, DJe 20/09/2019; RE 1.203.678/PR-AgR, Rel. Ministro EDSON FACHIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/11/2019, DJe 12/12/2019.

Portanto, tenho que a primeira questão a ser analisada no presente apelo especial é o tratamento dado pela legislação infraconstitucional sobre a matéria em debate.

Nesse passo, importante adiantar que o regime de tributação do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido constitui opção para os contribuintes que não são obrigados à apuração pelo "lucro real".

No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo é o lucro contábil (e não a receita bruta), ajustado pelas adições e deduções permitidas expressamente em lei. Naquela sistemática, o ICMS é dedutível como despesa, nos termos dos arts. 47 e 50 da Lei n. 4.506/1964; 41 da Lei n. 8.981/1995; 311 do Decreto n. 9.580/2018; e 68 da Instrução Normativa SRFB 1.700/2017.

Já para se chegar na base de cálculo no regime de tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual previsto na lei – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte, na forma dos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 - pela receita bruta da pessoa jurídica. Assim, a receita bruta constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas para o Imposto de Renda e o CSLL, em relação às pessoas jurídicas em geral.

Quanto a esse regime (de tributação pelo lucro presumido), a nova redação conferida aos arts. 15 e 20 da já mencionada Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, passou a ostentar a seguinte texto:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (grifos acrescidos)

A leitura do dispositivo transcrito indica a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica.

Corroborar essa assertiva o § 1º do referido art. 12, que assevera ser a receita líquida aquela resultante das diminuições da receita bruta ali expressamente previstas, quais sejam: a) devoluções e vendas canceladas; b) descontos concedidos incondicionalmente; c) tributos sobre ela incidentes; e d) valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404/1976, das operações vinculadas à receita bruta.

O § 5º do referido dispositivo é exposto ao assentar que, na receita

bruta, "incluem-se os tributos sobre ela incidentes", refletindo, inclusive, normatividade já consagrada na jurisprudência das Cortes Superiores.

Ou seja, a legislação infraconstitucional foi sistematicamente pensada de forma a incluir no conceito de receita bruta, para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro-presumido, os tributos sobre ela incidentes, dentre eles o ICMS.

A adoção da receita bruta como eixo da tributação do lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custo das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aliás, com razão a Fazenda quando alega que:

A alíquota de presunção extrai da receita bruta a margem de lucro presumida. É sobre essa margem de lucro presumida que incide a alíquota do IRPJ e CSLL, razão pela qual não há qualquer cabimento a tentativa de exclusão de qualquer despesa, custo, encargo financeiro ou tributo, senão aqueles expressamente previstos na legislação de regência da espécie. **O percentual de presunção, ao estabelecer a margem de lucro de determinada atividade, acaba por presumir também o percentual de despesas dessa mesma atividade.**

[...]

É, pois, o ICMS uma das despesas presuntivamente excluídas da receita bruta para fins de obtenção do lucro presumido. (e-STJ fls. 286/288) (Grifos acrescidos).

O emprego de presunções em matéria tributária é norteado pela observância de limites, conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé (*A prova no direito tributário; de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 178), para quem "existem direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes, como os princípios da legalidade, da tipicidade, da rígida discriminação constitucional das competências impositivas e da capacidade contributiva", e, dessa forma, exige-se "que a adoção de presunções seja realizada de forma compatível com mencionados direitos constitucionais".

Desse modo, o lucro presumido adotou como ponto de partida para a formação da base de cálculo a receita, que alberga o ICMS, de modo a exclusão do tributo estadual ensejaria desrespeito aos princípios da tipicidade e legalidade.

Importante registrar que a Segunda Turma desta Corte Superior já afastou a pretensão de que ora se cuida, relacionada à possibilidade de exclusão do ICMS da receita bruta para apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido.

Nesse sentido: REsp 1.804.631/SC, Rel. Ministro HERMAN

BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe de 19/06/2019; PET no REsp 1.768.061/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2019, DJe de 07/06/2019; AgRg no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014.

Do voto condutor desse último julgado, proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, cabe transcrever os seguintes trechos, que bem demonstram os fundamentos que prevaleceram na hipótese:

No caso concreto, trata-se de empresa tributada pelo lucro presumido que almeja excluir da base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) os valores recolhidos a título de ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) na qualidade de contribuinte de direito por considerá-los não integrantes de sua receita bruta.

Consoante o disposto na Lei Complementar n. 87/96, a base de cálculo do ICMS é composta pelo valor da operação e pelo preço do serviço, sendo que nesse valor está embutido o montante do próprio imposto, transcrevo:

[...]

De ver que o destaque na nota fiscal do ICMS embutido serve apenas para fins de controle (art. 13, §1º, I), não transformando o contribuinte de fato do ICMS (comprador da mercadoria ou serviço) em contribuinte de direito e também não transformando a empresa vendedora da mercadoria ou serviço (contribuinte de direito), em mera arrecadadora ou depositária do tributo.

Desse modo, o contribuinte de direito do ICMS quando recebe o preço pela mercadoria ou serviço vendidos o recebe integralmente, ou seja, o recebe como receita sua o valor da mercadoria ou serviço somado ao valor do ICMS (valor total da operação).

Esse valor, por se tratar de produto da venda dos bens, transita pela sua contabilidade como receita, especificamente como receita bruta, assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido:

[...]

Como visto, não é o caso de se aplicar o parágrafo único dos mencionados dispositivos legais pois a empresa vendedora não figura como mera depositária do ICMS devido na qualidade de responsável/substituto tributário (art. 121, II, do CTN), mas como verdadeira contribuinte de direito do tributo (art. 121, I, do CTN).

Decerto, o que a empresa almeja é a dedução dos impostos cobrados do comprador como contribuinte de fato, ou impostos incidentes sobre vendas (v.g. ICMS), da receita bruta.

No entanto, a receita bruta desfalcada de tais valores forma a contabilmente denominada "receita líquida", que com ela não se confunde e também é definida pela legislação tributária:

[...]

Ora, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta e não sobre a receita líquida, conforme a legislação de regência, *in verbis*:

[...]

Dos excertos é possível concluir que a "receita bruta na forma da legislação vigente" é a mesma "receita bruta assim definida no art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995", já transcrito, e não a receita líquida definida no art. 12, §1º do Decreto-Lei n. 1.598/77, que exclui o valor dos impostos incidentes sobre vendas.

[...]

Com efeito, se o contribuinte optou pela tributação na sistemática do lucro presumido já o fez sabendo do conceito de receita bruta adotado pela lei e a ele voluntariamente se submeteu, com as deduções e presunções próprias do sistema, diferentemente do que ocorre em relação às contribuições ao PIS e COFINS previstas na Lei n. 9.718/98. A este respeito, esta Segunda Turma tem julgado no sentido de não tolerar que empresa tributada pelo regime do lucro presumido exija as benesses próprias da tributação pelo lucro real, mesclando os regimes.

Com efeito, caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

Perceba-se, finalmente, que o acolhimento da pretensão vertida pelos contribuintes ensejaria disfarçada declaração de inconstitucionalidade dos atos normativos examinados no presente tópico, em flagrante desrespeito ao enunciado da Súmula Vinculante 10: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

3. RE 574.706/PR (Tema 69/STF): *DISTINGUISHING*

Como visto, o lucro presumido, como a própria expressão sugere, constitui modalidade de tributação do IRPJ e da CSLL que envolve presunções em matéria tributária. Utiliza-se a receita bruta como parâmetro a ser considerado para aplicação do percentual destinado à apuração do lucro presumido, que é a base de cálculo sobre o qual incidirá a alíquota, alcançando-se, assim, o valor devido.

Diante da circunstância de que a receita representa, portanto, a grandeza que, em última análise, serve para o cálculo dos tributos em exame, busca-se na espécie, em essência, a observância da *ratio decidendi* do Tema 69, a fim de que seja afastado de sua composição o ICMS.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, sob o regime da repercussão geral, nos autos do RE 574.706/PR, decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS, considerado aquele destacado na nota fiscal, pois os valores correspondentes a tal tributo estadual não se incorporaram ao patrimônio dos

contribuintes.

Foi firmada a seguinte tese da repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69).

Ocorre que esse entendimento deve ser aplicado tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto realizado exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada dessa compreensão para outros tributos, tais como o IRPJ e CSLL.

A fim de corroborar referida afirmação, basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – a qual é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo. Ou seja, diante de contexto bastante semelhante ao dos autos, decidiu o STF em sentido oposto à tese defendida pelo contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”.

(RE 1.187.264/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 24/02/2021, DJe 20/05/2021).

Observe-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1.048, tratou a CPRB como benefício fiscal, notadamente quando passou a ser modalidade facultativa de tributação. A *ratio decidendi* do mencionado caso paradigma traz consigo uma relevante peculiaridade: para o STF, a facultatividade do regime impede a aplicação pura e simples da tese fixada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, porquanto caracterizaria a criação incabível de um terceiro gênero de tributação mais benéfico.

Para corroborar tal afirmação, transcreve-se o seguinte excerto do voto do eminente Ministro DIAS TOFFOLI:

A possibilidade de opção surgiu para se fazer um ajuste fino, conferindo aos contribuintes, agora de maneira geral e abstrata, a oportunidade de cada um avaliar sua situação individual e ponderar os ônus e os bônus do regime da CPRB em face daqueles do regime comum.

Em razão disso deve-se compreender que cabe a cada contribuinte verificar se recolher a CPRB, tal como prevista pelo legislador, com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, é, em poucas palavras, melhor ou pior do que recolher a contribuição sobre a folha, nos moldes do regime comum.

O afastamento da aplicação da tese fixada para o Tema nº 69 a discussão como a presente, em razão de o regime da CPRB ser opcional, já foi sustentada pelo Ministro Gilmar Mendes em decisão no RE nº 954.262/RS-Agr, DJe de 1º/2/19. Na ocasião, Sua excelência consignou que cabe ao contribuinte "sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha", não sendo possível combinar "regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico". Vide que, em razão dessa mesma argumentação, conectada com a possibilidade de o contribuinte eleger um regime de tributação, a Corte tem afastado alegação de inconstitucionalidade de restrição a benefício fiscal imposta a empresa optante pelo Simples Nacional. Nessa direção, cito: RE nº 1.199.021/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 26/10/20; ARE nº 1.066.552/SP-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 27/3/18; RE nº 936.642/RS-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJ de 8/8/16. (Grifos acrescidos).

O voto vencedor proferido pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes quando do julgamento do Tema em foco, ao tratar da (já examinada no tópico anterior) norma do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, asseverou: "de acordo com a legislação vigente, se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, *contrario sensu*, a receita bruta compreende os tributos sobre ale incidentes" (RE 1.187.264/SP).

Saliento que quando do julgamento do Tema 1.048/STF, o Ministro Marco Aurélio (o então Relator do Recurso Extraordinário) desenvolveu voto no sentido de que o alcance e a definição dos institutos de receita e faturamento extraídos do julgamento do Tema 69/STF deveriam se aplicar de maneira ampla. Para o eminente

Ministro “admitir a volatilidade dos institutos previstos na Lei Maior com base no regime fiscal ao qual submetido o contribuinte implica interpretar a Constituição Federal a partir da legislação comum, afastando a supremacia que lhe é própria”.

Ocorre que essa linha de pensamento (que agora se confunde com a pretensão recursal analisada) foi expressamente debatida e vencida.

Isto é, o próprio Supremo, ao interpretar seu precedente (Tema 69/STF), entendeu que esse seria inaplicável às hipóteses em que se oferecesse benefício fiscal ao contribuinte, vale dizer, não se aplicaria quando houvesse facultatividade quanto ao regime de tributação, exatamente o que acontece no caso dos autos.

O mesmo STF, quando do julgamento do Ag.Reg no RE 954.262/STF (Rel. Min. Gilmar Mendes), mencionado no Tema 1.048/STF, afirmou que:

Com efeito, observo que o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que o contribuinte, quando da adesão facultativa a regime fiscal mais benéfico, deve submeter-se às exigências do respectivo regime. Em sendo assim, não pode o contribuinte optar por regime tributário mais favorecido e ao mesmo tempo combiná-lo com características mais benéficas do regime geral de tributação. **Ora, a opção pela contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta, prevista na Lei 12.546/2011, é eletiva, cabendo ao contribuinte sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha. Não é cabível, assim, combinar o regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico.** (Grifos acrescidos).

Ressalte-se que para a Contribuição ao PIS e COFINS a receita constitui a própria base de cálculo, enquanto para o IRPJ e CSLL, apurados na sistemática do lucro presumido, representa apenas parâmetro de tributação, sendo outra distinção relevante.

Com efeito, o Tema 69 apresenta-se aplicável tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS. Não há que se falar na adoção de "tese filhote" para albergar outros tributos, disciplinados por normas jurídicas próprias. Por conseguinte, não há inconstitucionalidade na circunstância de o ICMS integrar a receita como base impositiva das demais exações.

Nesse ponto, é importante ressaltar que, diante da orientação dessa última tese (Tema 69), a Primeira Turma, à unanimidade, ao julgar o REsp 1.599.065/DF (Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 09/11/2021, DJe 02/12/2021), excluiu da base de cálculo das referidas contribuições os valores auferidos por empresas prestadoras de serviço de telefonia pelo uso de suas estruturas para interconexão e

roaming, porquanto não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, por força da legislação de regência.

Cabe rememorar, porém, que, naquela hipótese, a discussão se deu justamente no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, ou seja, os mesmos tributos tratados no Tema 69 da repercussão geral e à luz dos atos normativos de natureza infraconstitucional que tratam do serviço de *roaming* e interconexão. Daí a observância daquela *ratio decidendi*, que, como visto, não pode ser reproduzida no presente caso.

Em outras palavras, com todo o respeito em relação àqueles que pensem em sentido diverso, extrai-se dos julgados acima referidos o próprio Supremo Tribunal Federal compreende que não foi excluído, em caráter definitivo e automático, o ICMS do conceito constitucional de receita para todos os fins tributários.

A propósito, mormente em matéria tributária, diante da especificidade de cada tributo, considerando a vasta e complexa disciplina normativa e a sistematização existente em nosso ordenamento, não se pode conferir interpretação extensiva a pronunciamento das Cortes Superiores, a fim de que sejam atingidas situações fático-jurídicas diversas daquelas efetivamente debatidas no regime dos repetitivos em sentido amplo.

Sobre os limites do precedente a lição de Rafael Pandolfo (*Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 174):

Um ponto central para a compreensão do correto funcionamento dos precedentes é entender que eles estão limitados às razões judiciais concretas e imprescindíveis para a conclusão do julgado (holdings). Todos os demais raciocínios e digressões contidos no julgamento, cuja desconsideração não infirme a conclusão jurídica adotada pela decisão, não integram o precedente.

Os precedentes dotados de eficácia vinculante são assim reconhecidos para aqueles casos que se amoldam às suas próprias especificidades, ou seja, à luz dos dispositivos e quadros fáticos que deram ensejo a tal pronunciamento, em caráter definitivo, pelas Cortes Superiores.

De qualquer forma, cabe acrescentar que, se o caminho fosse, eventualmente, simplesmente escolher qual dos dois precedentes deveria ser observado no presente caso, a solução seria, com todo respeito, reconhecer a prevalência da tese firmada no julgamento do Tema 1.048, porquanto a Suprema Corte, naquela hipótese, debruçou-se sobre uma faculdade do contribuinte quanto à forma de sujeição a

determinado tributo, oportunidade em que, repito, mostrou-se contrária à possibilidade de a "empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis".

4. TESE PROPOSTA

Desse modo, propõe-se a seguinte tese: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido."

5. CASO CONCRETO

No caso concreto, a segurança foi denegada no Tribunal de origem, impondo-se a manutenção do acórdão recorrido.

Outrossim, à míngua de alteração de jurisprudência sobre o tema nesta Corte Superior, não se verifica a necessidade de modulação de efeitos.

Ante o exposto, respeitosamente, divirjo da eminente Ministra relatora, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0263688-6 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.772.470 / RS**

Números Origem: 50199153620174047200 50586865220174040000

PAUTA: 26/10/2022

JULGADO: 08/03/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA

ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, prorrogou-se por 30 (trinta) dias o pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria, nos termos do § 1º do art. 162, do RISTJ.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.772.470 - RS (2018/0263688-6)

VOTO-VOGAL

MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, o voto-vista do Ministro Gurgel de Faria adequa-se à posição jurisprudencial que vem sendo, de há muito, consagrada pela Segunda Turma deste Tribunal. O voto demonstra, ainda, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem se encaminhando no mesmo sentido.

Assim, vou pedir a mais respeitosa vênua à Relatora, a Ministra Regina Helena Costa, para acompanhar a divergência.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0263688-6 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.772.470 / RS

Números Origem: 50199153620174047200 50586865220174040000

PAUTA: 26/04/2023

JULGADO: 10/05/2023

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DARCY SANTANA VITOBELLO**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TEXTIL BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA
ADVOGADO : JOÃO THIAGO FILLUS - SC023206
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, que lavrará o acórdão (RISTJ, Art. 52, II).

Foi aprovada a seguinte tese repetitiva no tema 1008: "O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido".

Votaram com o Sr. Ministro Gurgel de Faria os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues e Humberto Martins.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.