



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
PODER JUDICIÁRIO

MALOTE DIGITAL

Tipo de documento: Administrativo

Código de rastreabilidade: 30020242406738

Nome original: REsp 2089356_OFIC_563.PDF

Data: 24/09/2024 17:58:43

Remetente:

Gabinete da Presidência

Gabinete da Presidência

TRF3

Documento: não assinado.

Prioridade: Normal.


Motivo de envio: Para conhecimento.

Assunto: malote 30020242406738 - REsp 2089356

A Suas Excelências os(as) Senhores(as)
Presidentes dos Tribunais Regionais Federais

RECURSO ESPECIAL n. 2089356/RN (2023/0274054-5)

Nº Único: 0812915-28.2019.4.05.8400
Relator: Ministro Gurgel de Faria
N. origem: 08129152820194058400, 8129152820194058400
RECORRENTE : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
OUTRO NOME : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

 Decisão anexa.



ACESSE AQUI

O acesso ao processo no STJ e o envio das informações devem ser feitas pelo link:
<https://cpe.web.stj.jus.br/#/chave?k=6B2B9440EC1231EBAB73>
(válido até 15/11/2024 às 12:28:00)

Brasília, data registrada no sistema.

Respeitosamente,

MARIANA COUTINHO MOLINA
Assessora da Primeira Seção



DÚVIDAS?
(61)3319-8410

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2023/0274054-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.089.356 / RN

Números Origem: 08129152820194058400 8129152820194058400

PAUTA: 11/09/2024

JULGADO: 11/09/2024

Relator

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

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - EM
RECUPERACAO JUDICIAL

OUTRO NOME : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ADVOGADO : CARLOS JOILSON VIEIRA - RN001966

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias - 1/3 de férias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. RICSON MOREIRA COELHO DA SILVA, pelo
RECORRIDO: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 Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos
termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, igualmente por unanimidade, a seguinte tese, no tema 1240:

O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela
sistemática do lucro presumido.

Os Srs. Ministros Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio
Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr.
Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

C542212551<51045129821@ 2023/0274054-5 - REsp 2089356



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2089356 - RN (2023/0274054-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL**
OUTRO NOME : **CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.**
ADVOGADO : **CARLOS JOILSON VIEIRA - RN001966**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TEMA 1.240 DO STJ. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ISS. INCLUSÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de exclusão de valores de Imposto sobre Serviços (ISS) 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, multiplica-se um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta, 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.O Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado 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 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.

6. Tese fixada (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

7. No exame do caso concreto, observa-se que o acórdão recorrido se encontra em consonância com a tese proposta.

8. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. (EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL), com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim ementado (e-STJ fl. 149):

TRIBUTÁRIO. IRPJ-LUCRO PRESUMIDO E CSLL-LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. Trata-se de apelação em face de sentença que julgou improcedentes os embargos à execução apresentados por CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. em face da FAZENDA NACIONAL, objetivando a declaração de nulidade do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, "por apresentar base de cálculo equivocada, incidindo sobre valores recolhidos às burras fiscais a título de ISS", ou, subsidiariamente, expurgar da base de cálculo dos referidos tributos os valores recolhidos a título de ISS. Deixou-se de condenar a embargante no pagamento de honorários advocatícios, incidindo na hipótese a Súmula n.º 168, do extinto TFR.

2. Em suas razões de recurso, CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. alega que o STF, no RE n.º 357.950/RS, definiu os conceitos de faturamento e receita, revendo posicionamentos antigos e dominantes da jurisprudência pátria. Seguindo tal entendimento, as receitas (*latu sensu*) tem espectro amplo, alcançando recursos oriundos de fatos alheios ao objeto social do contribuinte, como suas receitas financeiras. Contudo, ainda assim, mesmo a receita bruta só é composta por vultos financeiros que necessariamente integram de modo definitivo o patrimônio da pessoa jurídica, valores que efetivamente correspondem a aumento de riqueza do contribuinte. Portanto, as receitas devem ser consideradas como entradas que se agregam ao patrimônio da empresa, não se podendo confundi-las com meros ingressos que apenas perpassam de forma momentânea no patrimônio da pessoa jurídica, sem incrementá-lo. Aduz, ademais, que o ISS constitui tributo indireto e, por conseguinte, integra o preço dos serviços prestados, certo é que seu valor respectivo representa mero ingresso momentâneo na esfera patrimonial da empresa, uma vez que logo em seguida é transferido à municipalidade competente por ocasião da apuração normal desse imposto. Assim, partindo da

premissa de que a tributação sob a sistemática do lucro presumido adota como base de cálculo a receita bruta, impor a cobrança do IRPJ e da CSLL sobre a parcela de ISS extrapola o conceito dado ao instituto pela Suprema Corte.

3. No que diz respeito à exclusão dos valores de ISS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, esses dois últimos na sistemática do lucro presumido, esta Turma Julgadora entende que há de se respeitar a presunção de constitucionalidade das normas de regência, sobretudo pelo fato de a tese de repercussão geral firmada pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR, não abranger outras exações. Nesse sentido: TRF5, 2ª T, PJE 0806448-67.2018.4.05.8400, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, julg. em: 30/05/2019; TRF5, 2ª T., PJE 0806157-67.2018.4.05.8400, Rel. Des. Federal Paulo Cordeiro, julg. em: 17/09/2019; TRF5, 2ª T., PJE 0812345-76.2018.4.05.8400.

4. Apelação improvida.

Os embargos de declaração opostos pela ora recorrente foram rejeitados, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fls. 189):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IRPJ-LUCRO PRESUMIDO E CSLL-LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

1. Trata-se de embargos declaratórios opostos em face de acórdão que negou provimento à apelação, mantendo sentença que julgou improcedentes os embargos à execução apresentados por CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. em face da FAZENDA NACIONAL, objetivando a declaração de nulidade do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, "por apresentar base de cálculo equivocada, incidindo sobre valores recolhidos às burras fiscais a título de ISS", ou, subsidiariamente, expurgar da base de cálculo dos referidos tributos os valores recolhidos a título de ISS.

2. CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. sustenta que houve omissão quanto ao fato de o Supremo Tribunal Federal se pronunciar sobre o conceito de receita, seja bruta ou líquida, estabeleceu que necessariamente deve se referir a vultos que adentram definitivamente no patrimônio do contribuinte, não podendo abarcar meros ingressos, assim como são os impostos indiretos, como o ICMS e o ISS, que posteriormente são repassados para o ente federativo competente. Inclusive, foi com base nesse entendimento que, por meio do julgamento do RE 574.706, o STF declarou inconstitucional a incidência de PIS/COFINS sobre o ICMS, visto que essas contribuições têm a receita como base de cálculo, assim como o CSLL e IRPJ (sob a sistemática do lucro presumido) a ausência de pronunciamento. Aduz que o entendimento do Pretório Excelso especificamente relação ao ISS na base de cálculo do CSLL e IRPJ não desnatura os fundamentos do pleito trazido a juízo, posto que a *ratio decidendi* daquele tribunal superior acerca do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS plenamente se adapta ao presente caso. Entende que não existem óbices à aplicação da *ratio decidendi* do julgamento do RE nº 574.706/PR a casos análogos, mesmo que não haja ainda pronunciamento específico do Supremo Tribunal Federal em relação ao ISS na base do IRPJ e CSLL.

3. Há de destacar, de proêmio, que o colendo STF, em sede de repercussão geral (RE 574.706/PR, Plenário, Rel. Ministra Carmen Lúcia, julg. em: 15/03/2017), firmou o entendimento de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS". No entanto, tal decisão não incluiu o ISS ou ISSQN, de modo que ainda não houve pronunciamento sobre tal imposto, razão pela qual o Juízo *a quo* determinou que, quanto a esse ponto, o feito ficasse sobrestado até o julgamento do RE 592.616/RS.

4. No que diz respeito à exclusão dos valores de ISS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, esses dois últimos na sistemática do lucro presumido, esta Turma Julgadora entende que há de se respeitar a presunção de constitucionalidade das normas de regência, sobretudo pelo fato de a tese de repercussão geral firmada pelo STF, por ocasião do julgamento do

RE574.706/PR, não abranger outras exações. Nesse sentido: TRF5, 2ª T, PJE 0806448-67.2018.4.05.8400, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, julg. em: 30/05/2019; TRF5, 2ª T., PJE 0806157-67.2018.4.05.8400, Rel. Des. Federal Paulo Cordeiro, julg. em: 17/09/2019; TRF5, 2ª T., PJE 0812345-76.2018.4.05.8400.

5. O que pretende o embargante é a rediscussão da matéria, o que não é cabível pela via estreita dos embargos declaratórios.

6. Embargos declaratórios desprovidos.

Em suas razões recursais, aduz a recorrente, em preliminar, que "o tema tratado no presente recurso especial versa sobre questão submetida ao rito dos recursos especial repetitivos, sob o Tema n.º 1.008" (e-STJ fl. 213).

No mérito, sustenta violação dos arts. 31 da Lei n. 8.981/1995, 15 e 20 da Lei n. 9.249/1996, 1º, 25 e 29 da Lei n. 9.430/1996 e 110 do CTN, por entender, em essência, que o ISS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados na sistemática do lucro presumido. Argumenta que "o ISS constitui tributo indireto e, por conseguinte, integra o preço dos serviços prestados, certo é que seu valor respectivo representa mero ingresso momentâneo na esfera patrimonial da empresa, uma vez que logo em seguida é transferido à municipalidade competente por ocasião da apuração normal desse imposto" (e-STJ fl. 218). Defende a aplicação da *ratio decidendi* firmada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, que excluiu o ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Contrarrazões apresentadas às e-STJ fls. 233/246.

A Vice-Presidência do Tribunal de origem determinou, de início, o sobrestamento do feito em razão da afetação do Tema 1.008 do STJ (e-STJ fl. 248). Em novo juízo de admissibilidade, ao entendimento de que o referido tema não se aplicaria ao presente caso, admitiu o recurso especial (e-STJ fl. 254).

Alçados os autos a esta Corte Superior, a então Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, Ministra Assusete Magalhães, às e-STJ fls. 265/266, indicou o feito para análise preliminar de afetação para julgamento sob o rito dos recursos repetitivos. Determinou, ainda, o encaminhamento dos autos ao Ministério Público Federal e a intimação das partes para que se pronunciassem sobre a possível afetação.

O Ministério Público Federal apresentou parecer pela admissão do recurso como representativo da controvérsia (e-STJ fls. 271/275).

Manifestação da Fazenda Nacional às e-STJ fls. 280/287.

Na sequência, a Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas reconheceu que o presente recurso estava qualificado como candidato à afetação pelo sistema dos repetitivos, juntamente com os REsp 2.088.766/PE e 2.089.356/RN, determinando, assim, a distribuição do feito (e-STJ fls. 291/297).

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de julgamento de 05/03/2024, afetou o presente processo ao rito dos recursos repetitivos em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 310):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AFETAÇÃO.

1. A questão jurídica a ser equacionada pelo Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido.
2. Tese controvertida: definir se o Imposto sobre Serviços (ISS) compõe a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido.
3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Cabe ressaltar que, em 13/03/2024, proferi decisão deixando de afetar o REsp 2.088.766/PE ao rito dos recursos repetitivos, assim como determinei a devolução daqueles autos ao Tribunal de origem.

O Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso especial (e-STJ fls. 323/330).

É o relatório.

VOTO

1. CONTORNOS DA QUESTÃO CONTROVERTIDA

A questão controvertida submetida ao presente recurso especial representativo de controvérsia se refere, nos termos da afetação, à possibilidade de exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido (Tema 1.240 do STJ).

Encontramo-nos diante de mais uma denominada "tese filhote" daquela fixada pelo julgamento do Tema 69 do STF, segundo o qual: "O ICMS não

compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS.

Eis a ementa do julgado:

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

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

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJE 02/10/2017).

De outra parte, em caso que se assemelha ao presente, a Primeira Seção desta Corte Superior, ao julgar o Tema 1.008 do STJ, fixou a seguinte tese: "O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido". Transcreve-se a ementa do acórdão:

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 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.

(REsp 1.767.631/SC, relator p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/05/2023, DJe 1º/06/2023).

De início, reconheço que a tese dos contribuintes, buscando aplicar ao caso concreto (tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido) o conceito de faturamento e receita extraído do RE 574.706/PR (Tema 69 do STF) se afigurava sedutora. É que, tendo a Suprema Corte estabelecido, em dado contexto (tributação de PIS e COFINS), os limites e a 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, assim como ocorrera no julgamento do Tema 1.008 do STJ, não pode prevalecer, 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 relativo aos impostos, como o ISS, no caso, 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 quando se tratar de benefício fiscal oferecido ao contribuinte, como na espécie, em que se pode optar por regime de tributação.

Além disso, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se

formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, exceção ao Tema 69 do STF, o nosso sistema tributário sempre contemplou a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.

Basta ver o que dispõe o art. 155, § 2º, XI, ao prever que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS "quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configura fato gerador dos dois impostos". Assim, a *contrario sensu*, é admissível a incidência do ICMS sobre o IPI quando a operação for realizada a consumidor final.

Do Superior Tribunal de Justiça, colhe-se o julgado proferido no regime dos recursos repetitivos, segundo o qual "é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori*, ao princípio da capacidade contributiva" (REsp 1.144.469/PR, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe de 02/01/2016).

Na oportunidade, foi firmada a seguinte tese: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica" (Tema 313).

No âmbito da Suprema Corte, cito o seguinte julgado, que sob o regime da repercussão geral, reforçou o entendimento já consagrado, segundo o qual o ICMS compõe sua própria base de cálculo (RE 582.461/SP, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, DJe de 18/08/2011).

Esse é o contexto em que se insere a presente discussão.

2. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

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

O Imposto sobre Serviços (ISS) é de competência municipal, à luz do art. 156, III, da Constituição Federal, e tem como hipótese de incidência, como o próprio nome indica, a prestação de serviços de forma onerosa. Atualmente, é

disciplinado pela Lei Complementar n. 116/2003, que define seus elementos essenciais, havendo previsão da observância das seguintes alíquotas: máxima de 5%; e mínima de 2%, a incidir sobre o preço do serviço.

Esse é o tributo que os contribuintes buscam excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido, que constitui opção para os 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 ISS, na condição de imposto, é dedutível como despesa, porquanto necessária à atividade da empresa, 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, multiplica-se 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.

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.

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 ISS, de modo que a exclusão do tributo municipal ensejaria desrespeito aos princípios da tipicidade e da legalidade.

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 infraconstitucionais 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 ISS.

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 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 (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 AgR no RE 954.262/RS (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.

De fato, o Tema 69 apresenta-se aplicável tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, no concernente à incidência sobre o ICMS. 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 ISS integrar a receita como base imponível das demais exações, tais como, no caso em exame, o IRPJ e a CSLL.

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 (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido".

5. CASO CONCRETO

No caso concreto, o Tribunal de origem manteve a sentença que julgou improcedentes os pedidos formulados nos embargos à execução fiscal, impondo-se a manutenção do acórdão recorrido.

Registro que a similaridade com o Tema 1.008 do STJ – que versa sobre o ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados no regime do lucro presumidos – é evidente, mas não autorizava, com a segurança jurídica que se exigia, a aplicação dos efeitos processuais inerentes ao rito dos recursos repetitivos, de

modo que se mostrou necessária a afetação do presente tema, conforme bem delineado no acórdão proferido pela Primeira Seção desta Corte Superior às e-STJ fls. 310/316.

Além disso, o referido tema já foi julgado em caráter definitivo por esta Corte Superior, de modo que se impõe declarar prejudicada a preliminar de sobrestamento.

No mérito propriamente dito, a solução jurídica do acórdão recorrido está alinhada à tese acima fixada.

Sem fixação de honorários recursais, porquanto se trata de recurso especial interposto em autos de mandado de segurança, em que não há condenação ao pagamento de honorários advocatícios, nos termos da Súmula 105 do STJ e do art. 25 da Lei n. 12.016/ 2009.

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

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2089356 - RN (2023/0274054-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - EM
RECUPERACAO JUDICIAL
OUTRO NOME : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
ADVOGADO : CARLOS JOILSON VIEIRA - RN001966
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VOGAL

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto por CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, segundo o qual os valores do ISS devem ser mantidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados estes com base no lucro presumido.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados pelo Tribunal de origem.

No recurso especial, a parte recorrente apontou violação aos arts. 31 da Lei 8.981/1995; 15 e 20 da Lei 9.249/1995; 1º, 25 e 29 da Lei 9.430/1996; e 110 do CTN, sustentando a não inclusão do ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro presumido.

O relator, Ministro Gurgel de Faria, negou provimento a este recurso especial e propôs a fixação de tese no sentido de que "o ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

Passo a decidir.

Com efeito, a Primeira Seção deste STJ, por ocasião do julgamento dos REspS 1.767.631/SC e 1.772.470/RS, julgados sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixou a tese de que "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". Nos aludidos recursos repetitivos, firmou-se o entendimento de que a legislação infraconstitucional inclui no conceito de receita bruta, para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, os tributos sobre ela incidentes (REsp 1.767.631/SC e 1.772.470/RS, relator p/acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe de 1/6/2023).

Os fundamentos determinantes desses precedentes qualificados são aplicáveis, igualmente, nos casos em que se trata do ISS.

Conforme bem observado pelo Ministro Relator, a redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei 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.

Comungo do mesmo entendimento do Ministro Relator, no sentido de que o Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado tão somente às contribuições ao PIS e da COFINS, sendo indevida a extensão indiscriminada desse tema a outras questões, tanto que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048/STF, 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.

No caso, ao negar provimento à apelação, mantendo a sentença denegatória do mandado de segurança, o Tribunal de origem deixou consignado que, no que diz respeito à pretendida exclusão dos valores de ISS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, esses dois últimos na sistemática do lucro presumido, há de se respeitar a presunção de constitucionalidade das normas de regência, sobretudo pelo fato de a tese de repercussão geral firmada pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR, não abranger outras exações.

Assim decidindo, o Tribunal de origem não violou os arts. 31 da Lei 8.981/1995; 15 e 20 da Lei 9.249/1995; 1º, 25 e 29 da Lei 9.430/1996; e 110 do CTN. Muito pelo contrário, decidiu a causa em consonância com a jurisprudência firmada por este STJ.

Isso posto, acompanho o Ministro Relator, na fixação da tese e na solução do caso concreto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.356 - RN (2023/0274054-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
OUTRO NOME : CAPUCHE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
ADVOGADO : CARLOS JOILSON VIEIRA - RN001966
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TEMA 1.240 DO STJ. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ISS. INCLUSÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de exclusão de valores de Imposto sobre Serviços (ISS) 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, multiplica-se um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta, 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. O Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado 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 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.

6. Tese fixada (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

7. No exame do caso concreto, observa-se que o acórdão recorrido se



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

encontra em consonância com a tese proposta.

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, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Foi aprovada, igualmente por unanimidade, a seguinte tese, no tema 1240:

O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Os Srs. Ministros Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 11 de setembro de 2024

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
PODER JUDICIÁRIO

MALOTE DIGITAL

Tipo de documento: Administrativo

Código de rastreabilidade: 30020242406739

Nome original: REsp 2089298_OFIC_564.PDF

Data: 24/09/2024 18:00:12

Remetente:

Gabinete da Presidência

Gabinete da Presidência

TRF3

Documento: não assinado.

Prioridade: Normal.

Motivo de envio: Para conhecimento.

Assunto: 30020242406739 - STJ - REsp 2089298

A Suas Excelências os(as) Senhores(as)
Presidentes dos Tribunais Regionais Federais

RECURSO ESPECIAL n. 2089298/RN (2023/0256173-5)

Nº Único: 0800596-28.2019.4.05.8400
Relator: Ministro Gurgel de Faria
N. origem: 08005962820194058400, 8005962820194058400
RECORRENTE : LABORATORIO MEDICO DE PATOLOGIA LTDA
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

 Decisão anexa.



ACESSE AQUI

O acesso ao processo no STJ e o envio das informações devem ser feitas pelo link:
<https://cpe.web.stj.jus.br/#/chave?k=F4E856D4F9F9B2562C2C>
(válido até 15/11/2024 às 12:28:00)

Brasília, data registrada no sistema.

Respeitosamente,

MARIANA COUTINHO MOLINA
Assessora da Primeira Seção



DÚVIDAS?
(61)3319-8410

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2023/0256173-5

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.089.298 / RN

Números Origem: 08005962820194058400 8005962820194058400

PAUTA: 11/09/2024

JULGADO: 11/09/2024

Relator

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

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LABORATORIO MEDICO DE PATOLOGIA LTDA

ADVOGADOS : JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972

ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Base de Cálculo - Exclusão - ICMS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. RICSON MOREIRA COELHO DA SILVA, pelo RECORRIDO: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 Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, igualmente por unanimidade, a seguinte tese, no tema 1240:

O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Os Srs. Ministros Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

C54222651:1467881=14@

2023/0256173-5 - REsp 2089298



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2089298 - RN (2023/0256173-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : LABORATORIO MEDICO DE PATOLOGIA LTDA
ADVOGADOS : JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972
ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA -
RN015846
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TEMA 1.240 DO STJ. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ISS. INCLUSÃO. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃO DE ORIGEM. MANUTENÇÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de exclusão de valores de Imposto sobre Serviços (ISS) 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, multiplica-se um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta, 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. O Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraído 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 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.

6. Tese fixada (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

7. No exame do caso concreto, inexistiu violação dos arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, que se encontra em consonância com a tese proposta.

8. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo LABORATÓRIO MÉDICO DE PATOLOGIA LTDA., com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim ementado (e-STJ fls. 250/251):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. ISS. INCLUSÃO. RE 574.706/PR (TEMA 69/STF). INAPLICABILIDADE.

1. Apelação interposta pelo particular contra sentença que, considerando que os valores do ISS devem ser mantidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estes apurados com base no lucro presumido, denegou a segurança pleiteada.

2. As bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, quando calculados sobre o lucro presumido, possuem como parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta, não sobre a receita líquida, conforme definição prescrita nas Leis nºs 9.430/96 e 9.249/95. Como os valores do ISS compõem o valor final da mercadoria ou da prestação do serviço, a receita bruta auferida engloba tal imposto.

3. No julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69), onde restou definido que "o ICMS não compõe a base", a Corte Suprema não se manifestou sobre o objeto de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS desta demanda, não sendo cabível, ao menos por ora, estender o entendimento ali firmada a espécies tributárias diversas.

4. Precedentes deste Tribunal: Processo 0819301-83.2019.4.05.8300 - Apelação, Relator: Desembargador Federal Edilson Pereira Nobre Júnior - Quarta Turma, julgado em 28/04/2020; Processo 0819796-48.2019.4.05.8100 - Apelação, Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima -

Segunda Turma, julgado em 19/05/2020.

5. Apelação improvida.

Os embargos de declaração opostos pelo ora recorrente foram rejeitados, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 279):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. ISS. INCLUSÃO. RE 574.706/PR (TEMA 69/STF). INAPLICABILIDADE. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

1. Embargos de declaração opostos pela empresa contra acórdão da Quarta Turma deste Tribunal que, considerando que os valores do ISS devem ser mantidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estes apurados com base no lucro presumido, manteve íntegra a sentença que denegou a segurança.

2. No caso concreto, o acórdão embargado, de maneira clara e fundamentada, destacou que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, quando calculados sobre o lucro presumido, possuem como parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta, não sobre a receita líquida, conforme definição prescrita nas Leis nºs 9.430/96 e 9.249/95; como os valores do ISS compõem o valor final da mercadoria ou da prestação do serviço, a receita bruta auferida engloba tal imposto. Ressaltou, com base na jurisprudência deste TRF5, que no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69), a Corte Suprema não se manifestou sobre o objeto desta demanda, não sendo cabível, ao menos por ora, estender o entendimento ali firmada a espécies tributárias diversas.

3. A intenção da embargante é, tão somente, alterar o resultado do julgamento por mera discordância, o que não é possível através de embargos de declaração, especialmente porque a decisão recorrida não padece de qualquer omissão, obscuridade, contradição ou erro material.

4. Embargos de declaração rejeitados.

Em suas razões recursais, o recorrente aponta ofensa aos arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015, aduzindo negativa de prestação jurisdicional. Assevera que a Corte de origem não apontou expressamente a ocorrência de *distinguishing* ou *overruling* que a autorizasse a deixar "de seguir a jurisprudência do STF acerca do conceito de receita bruta para fins tributários" (e-STJ fl. 304).

Aduz preliminar de sobrestamento do feito, ao argumento de que se encontrava pendente de julgamento o Tema 1.008 do STJ, que versa sobre o ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No mérito, sustenta violação dos arts. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, 15 e 20 da Lei n. 9.249/1996 e 25 e 29 da Lei n. 9.430/1996, por entender, em essência, que o ISS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados na sistemática do lucro presumido.

Defende a aplicação da *ratio decidendi* firmada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, que excluiu o ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS e que "passou a definir o conceito de receita bruta como sendo

composto por vultos financeiros que necessariamente integram de modo definitivo o patrimônio do contribuinte, motivo pelo qual valores referentes a tributos não se enquadram nas definições contábeis de faturamento ou receita bruta" (e-STJ fl. 307).

Contrarrazões apresentadas às e-STJ fls. 365/394.

A Vice-Presidência do Tribunal de origem determinou, de início, o sobrestamento do feito em razão da afetação do Tema 1.008 do STJ (e-STJ fls. 396/398). Em novo juízo de admissibilidade, ao entendimento de que o referido tema não se aplicaria ao presente caso, admitiu o recurso especial (e-STJ fl. 413).

Alçados os autos a esta Corte Superior, a então Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, Ministra Assusete Magalhães, às e-STJ fls. 426/427, indicou o feito para análise preliminar de afetação para julgamento sob o rito dos recursos repetitivos. Determinou, ainda, o encaminhamento dos autos ao Ministério Público Federal e a intimação das partes para que se pronunciassem sobre a possível afetação.

O Ministério Público Federal apresentou parecer pela admissão do recurso como representativo da controvérsia (e-STJ fls. 432/435).

Manifestação do recorrente, às e-STJ fls. 440/441, e da Fazenda Nacional, às e-STJ fls. 442/450.

Na sequência, a Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas reconheceu que o presente recurso estava qualificado como candidato à afetação pelo sistema dos repetitivos, juntamente com os REsps 2.088.766/PE e 2.089.356/RN, determinando, assim, a distribuição do feito (e-STJ fls. 451/457).

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de julgamento de 05/03/2024, afetou o presente processo ao rito dos recursos repetitivos em acórdão assim ementado (e-STJ fl. 470):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. ISS. EXCLUSÃO. AFETAÇÃO.

1. A questão jurídica a ser equacionada pelo Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

2. Tese controvertida: definir se o Imposto sobre Serviços (ISS) compõe a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

3. Afetação do recurso especial como representativo da controvérsia repetitiva para julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Cabe ressaltar que, em 13/03/2024, proferi decisão deixando de afetar o REsp 2.088.766/PE ao rito dos recursos repetitivos, assim como determinei a devolução daqueles autos ao Tribunal de origem.

O Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso especial (e-STJ fls. 483/489).

É o relatório.

VOTO

1. CONTORNOS DA QUESTÃO CONTROVERTIDA

A questão controvertida submetida ao presente recurso especial representativo de controvérsia se refere, nos termos da afetação, à possibilidade de exclusão do Imposto sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados pela sistemática do lucro presumido (Tema 1.240 do STJ).

Encontramo-nos diante de mais uma denominada "tese filhote" daquela fixada pelo julgamento do Tema 69 do STF, segundo o qual: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS.

Eis a ementa do julgado:

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

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

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJE 02/10/2017).

De outra parte, em caso que se assemelha ao presente, a Primeira Seção desta Corte Superior, ao julgar o Tema 1.008 do STJ, fixou a seguinte tese: "O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido". Transcreve-se a ementa do acórdão:

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 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.

(REsp 1.767.631/SC, relator p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/05/2023, DJe 1º/06/2023).

De início, reconheço que a tese dos contribuintes, buscando aplicar ao caso concreto (tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido) o conceito de faturamento e receita extraído do RE 574.706/PR (Tema 69 do STF) se afigurava sedutora. É que, tendo a Suprema Corte estabelecido, em dado contexto (tributação de PIS e COFINS), os limites e a 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, assim como ocorrera no julgamento do Tema 1.008 do STJ, não pode prevalecer, 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 relativo aos impostos, como o ISS, no caso, 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 quando se tratar de benefício fiscal oferecido ao contribuinte, como na espécie, em que se pode optar por regime de tributação.

Além disso, em caráter geral, na linha da jurisprudência que se formou sobre o tema, mormente em observância ao texto constitucional e em conformidade com posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal, com exceção ao Tema 69 do STF, o nosso sistema tributário sempre contemplou a possibilidade de tributo compor a base de cálculo de outro tributo.

Basta ver o que dispõe o art. 155, § 2º, XI, ao prever que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS "quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configura fato gerador dos dois impostos". Assim, a *contrario sensu*, é admissível a incidência do ICMS sobre o IPI quando a operação for realizada a consumidor final.

Do Superior Tribunal de Justiça, colhe-se o julgado proferido no regime dos recursos repetitivos, segundo o qual "é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, *a priori*, ao princípio da capacidade contributiva" (REsp 1.144.469/PR, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/08/2016, DJe de 02/01/2016).

Na oportunidade, foi firmada a seguinte tese: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica" (Tema 313).

No âmbito da Suprema Corte, cito o seguinte julgado, que sob o regime da repercussão geral, reforçou o entendimento já consagrado, segundo o qual o ICMS compõe sua própria base de cálculo (RE 582.461/SP, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, DJe de 18/08/2011).

Esse é o contexto em que se insere a presente discussão.

2. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

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

O Imposto sobre Serviços (ISS) é de competência municipal, à luz do art. 156, III, da Constituição Federal, e tem como hipótese de incidência, como o próprio nome indica, a prestação de serviços de forma onerosa. Atualmente, é disciplinado pela Lei Complementar n. 116/2003, que define seus elementos essenciais, havendo previsão da observância das seguintes alíquotas: máxima de 5% (cinco por cento); e mínima de 2% (dois por cento), a incidir sobre o preço do serviço.

Esse é o tributo que os contribuintes buscam excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido, que constitui opção para os 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 ISS, na condição de imposto, é dedutível como despesa, porquanto necessária à atividade da empresa, 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, multiplica-se 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 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.

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.

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 ISS, de modo que a exclusão do tributo municipal ensejaria desrespeito aos princípios da tipicidade e da legalidade.

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 infraconstitucionais 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 ISS.

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 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 (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 AgR no RE 954.262/RS (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.

De fato, o Tema 69 apresenta-se aplicável tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, no concernente à incidência sobre o ICMS. 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 ISS integrar a receita como base impositiva das demais exações, tais como, no caso em exame, o IRPJ e a CSLL.

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 (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da 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.

Inicialmente, registro que a similaridade com o Tema 1.008 do STJ – que versa sobre o ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados no regime do lucro presumidos – é evidente, mas não autorizava, com a segurança jurídica que se exigia, a aplicação dos efeitos processuais inerentes ao rito dos recursos repetitivos, de modo que se mostrou necessária a afetação do presente tema, conforme bem delineado no acórdão proferido pela Primeira Seção desta Corte Superior às e-STJ fls. 470/476.

Além disso, o referido tema já foi julgado em caráter definitivo por esta Corte Superior, de modo que se impõe declarar prejudicada a preliminar de sobrestamento.

Em relação à alegada negativa de prestação jurisdicional, a Corte Regional desenvolveu fundamentação clara e expressa acerca do porquê ter concluído pela não exclusão do ISS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Compreendeu que as balizas lançadas pelo Supremo no julgamento do RE 574.706 (Tema 69) não seriam aplicáveis no caso concreto.

Do voto condutor do acórdão que julgou os embargos de declaração extrai-se o seguinte excerto, que bem demonstra essa compreensão (e-STJ fl. 281):

No caso concreto, o acórdão embargado, de maneira clara e fundamentada, destacou que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, quando calculados sobre o lucro presumida, possuem como parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta, não sobre a receita líquida, conforme

definição prescrita nas Leis nºs 9.430/96 e 9.249/95; como os valores do ISS compõem o valor final da mercadoria ou da prestação do serviço, a receita bruta auferida engloba tal imposto. Ressaltou, com base na jurisprudência deste TRF5, que no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69), a Corte Suprema não se manifestou sobre o objeto desta demanda, não sendo cabível, ao menos por ora, estender o entendimento ali firmada a espécies tributárias diversas.

Inexiste, portanto, violação dos arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia central do processo, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

No mérito propriamente dito, a solução jurídica do acórdão recorrido está alinhada à tese acima fixada.

Sem fixação de honorários recursais, porquanto se trata de recurso especial interposto em autos de mandado de segurança, em que não há condenação ao pagamento de honorários advocatícios, nos termos da Súmula 105 do STJ e do art. 25 da Lei n. 12.016/ 2009.

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

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2089298 - RN (2023/0256173-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : LABORATORIO MEDICO DE PATOLOGIA LTDA
ADVOGADOS : JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972
ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO-VOGAL

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto por LABORATÓRIO MÉDICO DE PATOLOGIA LTDA, com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, segundo o qual os valores do ISS devem ser mantidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados estes com base no lucro presumido.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados pelo Tribunal de origem.

No recurso especial, a parte recorrente apontou violação aos arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015; 12 do Decreto-Lei 1.598/1977; 15 e 20 da Lei 9.249/1996; e 25 e 29 da Lei 9.430/1996, sustentando (i) a nulidade do acórdão dos embargos de declaração, por suposta omissão consubstanciada no não apontamento de *distinguishing* ou *overruling* que autorizasse o Tribunal de origem a deixar de seguir o entendimento firmado pelo STF, no RE 574.706/PR, quanto ao conceito de receita bruta para fins tributários, bem como (ii) a não inclusão do ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro presumido.

O relator, Ministro Gurgel de Faria, negou provimento a este recurso especial e propôs a fixação de tese no sentido de que "o ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".

Passo a decidir.

Com efeito, a Primeira Seção deste STJ, por ocasião do julgamento

dos REsps 1.767.631/SC e 1.772.470/RS, julgados sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixou a tese de que "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". Nos aludidos recursos repetitivos, firmou-se o entendimento de que a legislação infraconstitucional inclui no conceito de receita bruta, para fins de tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, os tributos sobre ela incidentes (REsps 1.767.631/SC e 1.772.470/RS, relator p/acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe de 1/6/2023).

Os fundamentos determinantes desses precedentes qualificados são aplicáveis, igualmente, nos casos em que se trata do ISS.

Conforme bem observado pelo Ministro Relator, a redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei 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.

Comungo do mesmo entendimento do Ministro Relator, no sentido de que o Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado tão somente às contribuições ao PIS e da COFINS, sendo indevida a extensão indiscriminada desse tema a outras questões, tanto que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048/STF, 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.

No caso, ao negar provimento à apelação, mantendo a sentença denegatória do mandado de segurança, o Tribunal de origem deixou consignado que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, quando calculados sobre o lucro presumido (forma de tributação simplificada), possuem como parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta, não sobre a receita líquida, conforme

definição prescrita nas Leis 9.430/1996 e 9.249/1995. Como os valores do ISS compõem o valor final da mercadoria ou da prestação do serviço, a receita bruta auferida engloba esse imposto. Consta do acórdão recorrido, ainda, que no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69), no qual restou definido que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS", a Corte Suprema não se manifestou sobre o objeto desta demanda, não sendo cabível estender o entendimento ali firmado a espécies tributárias diversas.

Assim decidindo, o Tribunal de origem não violou os arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015; 12 do Decreto-Lei 1.598/1977; 15 e 20 da Lei 9.249/1996; e 25 e 29 da Lei 9.430/1996. Muito pelo contrário, decidiu a causa em consonância com a jurisprudência firmada por este STJ.

Isso posto, acompanho o Ministro Relator, na fixação da tese e na solução do caso concreto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2.089.298 - RN (2023/0256173-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : LABORATORIO MEDICO DE PATOLOGIA LTDA
ADVOGADOS : JERÔNIMO DIX-NEUF ROSADO DOS SANTOS - RN008972
ANDRÉ MARINHO MEDEIROS SOARES DE SOUSA - RN015846
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TEMA 1.240 DO STJ. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ISS. INCLUSÃO. CASO CONCRETO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. ACÓRDÃO DE ORIGEM. MANUTENÇÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de exclusão de valores de Imposto sobre Serviços (ISS) 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, multiplica-se um dado percentual – que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte – pela receita bruta, 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. O Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicado tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraído 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 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.

6. Tese fixada (Tema 1.240 do STJ): "O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. No exame do caso concreto, inexistente violação dos arts. 489, § 1º, VI, e 1.022, II, do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, que se encontra em consonância com a tese proposta.

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, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Foi aprovada, igualmente por unanimidade, a seguinte tese, no tema 1240:

O ISS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Os Srs. Ministros Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Paulo Sérgio Domingues, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 11 de setembro de 2024

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator