

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.079.454 PARANÁ

RELATOR : **MIN. GILMAR MENDES**
AGTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
AGDO.(A/S) : **LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL**
ADV.(A/S) : **DEOCLECIO ADAO PAZ**

Decisão: Trata-se de agravo regimental em recurso extraordinário contra decisão de minha lavra que negou seguimento a recurso, com fundamento na jurisprudência desta Corte. Eis alguns trechos do julgado:

“No caso, observo que a matéria guarda identidade temática com o decidido no tema 69 da sistemática da repercussão geral. Eis a ementa do julgamento do mérito do paradigma:

“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.

RE 1079454 AGR / PR

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.”

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal afirmou que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins.”

Com efeito, a decisão do Tribunal de origem está de acordo com esse entendimento. Nesse sentido, extrai-se o seguinte trecho do acórdão impugnado:

“Por outro lado, o Pleno do Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do RE nº 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08-10-2014), a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento, tudo nos termos do voto do relator. Faturamento, por seu turno, é a receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, conforme há muito assentou o Supremo nos Recursos Extraordinários n.º 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, nos quais declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Ora, inobstante o julgamento do RE nº 240.785 não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, tenho por bem adotar no caso em exame a orientação nele contida, para concluir que o ICMS, não tem a natureza de faturamento ou receita bruta. E, por assim ser, os valores referentes ao ICMS devem ser excluídos da base de cálculo de tributo que incida sobre aquelas grandezas, tal como

ocorre no caso da contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546, de 2011.

Impõe-se, dessarte, reconhecer à impetrante o direito de excluir os valores referentes ao ICMS da base de cálculo da contribuição substitutiva sobre a receita bruta, instituída pela Lei nº 12.546, de 2011.” (eDOC 1, p. 277 e 278)(Grifei)

Como se vê, o caso concreto se amolda perfeitamente ao tema.

Isso porque, não obstante o processo paradigma cuide especificamente de questão alusiva à exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, os fundamentos ali utilizados servem para amparar tal exclusão em casos similares.

A propósito, peço vênia para registrar excerto do voto condutor no processo paradigma, no intuito de demonstrar que o Tema, de fato, amolda-se ao caso dos autos:

4. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Ministro Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço.

(...)

Entretanto, ao final do julgamento, a posição defendida pelo Ministro Eros Grau, seguida pelo Ministro Gilmar Mendes, ficou vencida, concluindo este Supremo Tribunal pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. O acórdão foi assim ementado:

‘TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a

certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)

5. Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

‘Sem embargo de nossa opinião pessoal (...) no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, mutatis mutandis, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções.

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se manifestou o inolvidável jurista.

(...)

Portanto, a integração do valor do ICMS na

base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.'

(...)

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na "fatura" é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido." (Grifei)

Assim, verifico que o acórdão recorrido está em consonância com a orientação fixada por esta Corte no âmbito da repercussão geral." (eDOC 21)

Neste agravo, sustenta-se que por mais que a matéria ora apreciada seja semelhante a do paradigma da repercussão geral aplicado na decisão agravada (RE-RG n. 574.706), há ainda peculiaridades a serem

RE 1079454 AGR / PR

consideradas.

Alega-se que a contribuição previdenciária substitutiva se trata de benefício fiscal facultativo, favorável ao empregador via desoneração da folha, cujas exclusões ao faturamento já foram expressamente definidas pela lei.

Aduz-se que a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo somente poderia ser questionada se a contribuição substitutiva fosse compulsória e incidente sobre a folha salarial porque, nesta hipótese, a matéria diria respeito à limitação do poder de tributar.

Argumenta-se que o tema em debate é similar à exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o lucro líquido, cujo entendimento desta Corte teria sido no sentido de não ampliar a aplicação do RE-RG n. 574.706.

Argui-se que se é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição substitutiva também seria inconstitucional, por arrastamento, o regime de benefício fiscal da Lei n. 12.546/2011 porque em confronto com o disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, a exigir lei específica para isenção ou renúncia de receita.

Assevera-se que há pendência de julgamento de embargos declaratórios opostos no RE-RG n. 574.706, com pedido de modulação dos efeitos, cuja solução implica relação de prejudicialidade com a questão ora examinada, a gerar a consequente suspensão deste processo.

Reitera-se, ainda, as mesmas razões opostas nos citados embargos declaratórios, haja vista a decisão agravada ter aplicado o entendimento firmado no acórdão resultante do seu julgamento.

Intimado, o agravado apresentou contrarrazões requerendo a improcedência do recurso. (eDOC 26)

Na argumentação, alega, em síntese, que o pedido de suspensão do processo formulado pelo agravante não pode ser deferido, porquanto não tem amparo no NCPC e na jurisprudência deste Tribunal.

Sustenta, ainda, que o conceito de receita foi definitivamente delimitado no julgamento do RE-RG n. 574.706/PR, que serviu para estabelecer o Tema 69 da repercussão geral da matéria.

RE 1079454 AGR / PR

É o relatório.

Decido.

Conforme relatado, neguei seguimento ao recurso extraordinário por entender ser a matéria discutida nos autos semelhante ao consubstanciado no julgamento do RE-RG 574.706.

Ocorre que, após exame mais detido da controvérsia, observo que a matéria, de modo como é trazida no recurso extraordinário, é diversa do citado paradigma.

Assim, reconsidero a decisão de eDOC 21 e passo ao exame do recurso extraordinário.

Quanto ao mérito, o recurso extraordinário merece prosperar.

Com efeito, observo que o acórdão recorrido está em desacordo 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.

Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes:

“Agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no segundo agravo regimental no segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Não cabimento dos embargos de divergência. Jurisprudência firmada na mesma direção do acórdão atacado. Tributário. ICMS. Regime opcional de tributação. Redução da base de cálculo condicionada à não utilização dos créditos do imposto relativos

RE 1079454 AGR / PR

às entradas tributadas. Possibilidade. (...)”. (RE-AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR 246.454, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 20.9.2017)

“Direito tributário. Agravo regimental no Recurso Extraordinário com Agravo. ICMS. Estado do Rio Grande do Sul. Regime opcional de tributação. Base de cálculo reduzida. Vedação de aproveitamento do crédito. Possibilidade. Não configurada violação da não cumulatividade. Recurso extraordinário a que se dá provimento. 1. Firmou-se a jurisprudência do Plenário deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que a vedação, pela legislação estadual, ao aproveitamento dos créditos do ICMS gerados pela entrada de insumos tributados, quando o contribuinte exerce, livremente, opção pela tributação das saídas mediante base de cálculo reduzida, não viola a não cumulatividade. Precedente: RE 584.023-AgR-EDv-AgR-segundo, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe 11.12.2015. 2. Afastamento do aproveitamento proporcional dos créditos de ICMS. Recurso Extraordinário provido”. (ARE-AgR 700.080, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão o Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 1º.8.2017)

“AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

RE 1079454 AGR / PR

1.Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b, da Constituição federal). 2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo. Agravo regimental ao qual se nega provimento". (RE-AgR 522.716, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.5.2012)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 932, V, do NCPC c/c art. 21, §1º, do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 19 de dezembro de 2018.

Ministro **GILMAR MENDES**

Relator

Documento assinado digitalmente