RECURSO ESPECIAL Nº 1.638.772 - SC (2016/0302765-0)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO	:	CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB. LEI N. 12.546/11. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTA CORTE. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/15.

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

II – Os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11. Precedentes.

III – Recurso especial da contribuinte provido. Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/15.

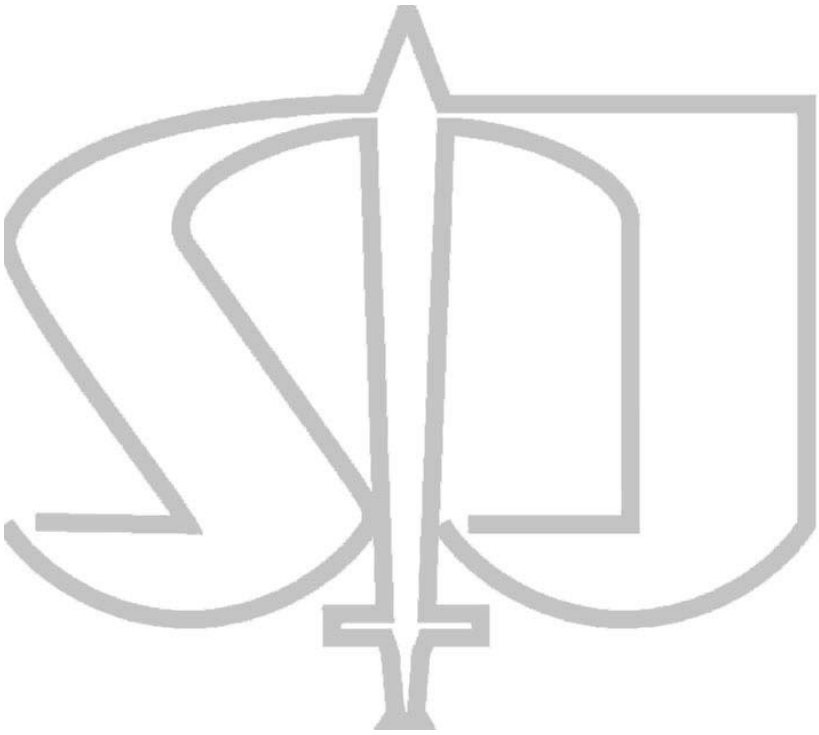
ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, "prosseguindo no julgamento, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista), Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 10 de abril de 2019 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



RECURSO ESPECIAL Nº 1.638.772 - SC (2016/0302765-0)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO : CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto por **KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA.** contra acórdão prolatado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação e remessa oficial, assim ementado (fl. 351e):

> ***TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA. ARTIGOS 7º, 8º E 9º DA LEI 12.546/11. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.***
> *O ICMS, por integrar a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, deve ser incluído na base de cálculo da Contribuição Sobre o Valor da Receita Bruta, instituída pela MP 540/11, convertida na Lei 12.546/11, tendo em conta que esta observou o conceito de faturamento (equivalente a receita bruta) previsto na alínea 'b' do inciso I do art. 195 da Constituição Federal.*

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

I. Arts. 8º da Lei n. 12.546/11 e 110 do CTN – "A Recorrida recolhe a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB na forma disposta no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, cuja base de cálculo é 'o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos'. Entretanto, de maneira completamente ilegal, exige-se a inclusão do ICMS no cálculo da receita bruta e, por consequência,

sua tributação pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB. Ocorre, porém, que não se pode considerar que todo e qualquer ingresso de recursos seja considerado receita para fins de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, em atenção ao artigo 110 do Código Tributário Nacional [...]. Assim, as receitas passíveis de serem enquadradas na base de cálculo da citada contribuição somente podem ser aquelas que se aderem definitivamente ao patrimônio, que passam a ser de propriedade da pessoa jurídica que as auferiu. Portanto, meros ingressos que apenas transitam provisoriamente pela contabilidade da empresa – como o ICMS que é integralmente repassado ao Estado – não podem ser considerados 'receita' auferida por essa" (fls. 364/365e); e

II. Art. 10 do CTN – "Ora, a manutenção do ICMS na base de cálculo da CPRB faz que uma operação idêntica, com o mesmo valor, seja tributada de maneira diferenciada dependendo de sua origem e destino. Note que as alíquotas internas do ICMS diferem de Estado para Estado, bem como a interestadual. Considerando hipoteticamente, a título de exemplo, duas sociedades distintas, que pratiquem a mesma operação, mas que estejam localizadas em Estados diferentes. Se considerarmos duas operações idênticas, de mesmo valor, mas que uma ocorre internamente no Estado do Rio de Janeiro e a outra no Estado de Santa Catarina, é possível enxergar com clareza solar que o valor devido de CRPB será maior no Rio de Janeiro do que em Santa Catarina. [...] Ao tratar os contribuintes que se encontram em situações equivalentes de forma desigual e sendo exigido o tributo de maneira não uniforme em todo o território nacional, faz com que a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB seja completamente ilegal, por violar frontalmente o artigo 10 do Código Tributário Nacional" (fls. 370/371e).

Com contrarrazões (fls. 402/407e), o recurso foi admitido (fl. 417e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, às fls. 436/437e, pelo desprovimento do recurso.

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso, juntamente com os REsps ns. 1.624.297/RS e 1.629.001/SC, a julgamento pela sistemática repetitiva, prevista no art. 1.036 e seguintes do CPC/15, tendo sido acolhida a proposta pela 1ª Seção, por unanimidade, com determinação para suspender a tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, no território nacional, inclusive nos juizados especiais (fls. 441/446e).

Expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 455/470e), transcorreu *in albis* o prazo para manifestações (fl. 471e).

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M, do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial (fls. 473/480e).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.638.772 - SC (2016/0302765-0)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO : CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB. LEI N. 12.546/11. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTA CORTE. JULGAMENTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/15.

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

II – Os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11. Precedentes.

III – Recurso especial da contribuinte provido. Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/15.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.638.772 - SC (2016/0302765-0)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO : CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

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

I. Da admissibilidade do recurso especial

Os requisitos formais e materiais de admissibilidade foram oportunamente examinados quando da afetação do recurso, nos seguintes termos (fls. 441/446e):

> *Inicialmente, consigno que as questões federais debatidas encontram-se satisfatoriamente prequestionadas. Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.*
>
> *Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada no Recurso Especial não demanda reexame fático-probatório, porquanto todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.*
>
> *Do mesmo modo, anote-se que o acórdão impugnado dirimiu a controvérsia baseada em fundamentos infraconstitucionais suficientes.*

II. Delimitação do tema, disciplina normativa e natureza da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB

A questão controvertida diz com a inclusão de valores de ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória n. 540/11, mais tarde convertida na atual Lei n. 12.546/11, a qual sofreu sucessivas alterações introduzidas pelas Leis ns. 12.715/12, 12.794/13, 13.043/14, frutos da conversão, respectivamente, das Medidas Provisórias ns. 563/12, 582/12 e 651/14, além da promovida pela Lei n. 12.844/13.

Inicialmente prevista para perdurar até 31.12.2014, a contribuição em tela foi prorrogada até que, a partir do advento da aludida MP n. 651/14, tornou-se definitiva.

Posteriormente, as Leis ns. 13.161/15 e 13.670/18 implementaram modificações nos arts. 7º e 8º da Lei n. 12.546/11, dispositivos pertinentes à discussão, cujas redações atuais dispõem:

> *Art. 7º. Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor* ***da receita bruta****, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos,* ***em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do*** **caput** ***do art. 22 da Lei nº 8.212****, de 24 de julho de 1991:* (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)
>
> *[...]*
>
> *Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de* call center *referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do* caput *do art. 7º, que contribuição à alíquota de 2% (dois por cento).* (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)
>
> *Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do* caput *do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:* (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)
>
> *[...]*

> *VI - as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0;* (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
>
> *[...]*
>
> *VIII - as empresas que fabriquem os produtos classificados na TIPI nos códigos:* (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
>
> *[...]*
>
> *IX - as empresas de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0;* (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018) (destaquei)

Quanto à base de cálculo, assim estabelece o art. 9º, § 7º, do mesmo diploma legal, não alcançado pelas mais recentes modificações legislativas:

> *Art. 9º. [...]*
>
> *[...]*
>
> *§ 7º. Para efeito da determinação da base de cálculo,* ***podem ser excluídos da receita bruta****:* (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> *I – as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;* (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> *II – (VETADO);* (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> *III – o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e* (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> ***IV – o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário****.* (destaquei)

Em breve contextualização, tem-se que a Medida Provisória n. 540/11 normatizou um amplo espectro de providências legislativas, denominado "Plano Brasil Maior", consistente num conjunto de medidas fiscais destinadas a estimular o desenvolvimento e a promover o reaquecimento da economia nacional, ainda sob os efeitos da crise

econômica global de 2008.

Dentre as providências adotadas, incluiu-se a redução de encargos sobre a mão de obra, por intermédio de diminuição de alíquotas, abrangendo empresas de diversos segmentos, como o de tecnologia da informação e comunicação, navegação, hoteleiro, transporte aéreo, dentre outros, previstos na Lei n. 12.546/11 e no Decreto n. 7.828/12.

Coube especificamente à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB o papel de instrumento da implementação dessa política voltada à *desoneração* da folha de salários, substituindo "[...] pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados", conforme explicitado na Exposição de Motivos da mencionada medida provisória.

Isso porque, ainda de acordo com a justificativa legislativa:

> *Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho.*
>
> *Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.*
>
> *Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a **recuperação do setor**, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com **redução dos***

> ***custos de produção***.
>
> *A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.* (destaquei)

III. A Posição Fazendária

A Fazenda Nacional opõe-se à pretensão de excluir-se o ICMS da base de cálculo da CPRB, essencialmente porque: *i)* consistindo o valor do imposto estadual custo que integra o preço, deve compor a receita bruta, base de cálculo da contribuição; *ii)* é irrelevante o fato de o ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais; e *iii)* a Lei n. 12.546/11 exclui da base de cálculo o montante do ICMS apenas nas hipóteses nas quais o vendedor dos bens ou o prestador de serviços seja substituto tributário.

IV. Impossibilidade de incluir-se o ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB

De início, oportuno remarcar que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada *tributo sobre tributo*, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

No ponto, convém reavivar, conforme lição de Geraldo Ataliba, que "a base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponível é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete", e sua mensuração "só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota" (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 108 e 110).

A base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

A esse respeito, já advertia, há muito, Alfredo Augusto Becker:

> *O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da* base de cálculo *para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor,* ***surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto,*** **ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo****. [...]".*
>
> (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 339 - destaquei).

Isso considerado, tem-se que a base imponível da contribuição em tela, como apontado, é a *receita bruta,* assim definida por Geraldo Ataliba:

> *O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade.* ***Nem toda entrada é uma receita****. Receita é a entrada que passa a* ***pertencer*** *à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a* ***integrar o patrimônio*** *da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas* ***não pertencem à entidade*** *que as recebe.* ***Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo****.*
>
> (*Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, vol. 1, p. 85 - destaquei).

Cumpre recordar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o **RE n. 574.706/PR**, assentou a inconstitucionalidade da

inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS **não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos**, conforme acórdão assim ementado:

> ***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.*
> (STF, RE 574.706/PR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017, DJe 29/09/2017).

Portanto, à acepção de receita atrela-se o requisito da *definitividade*, motivo pelo qual, consoante pontuado pelo Ministro Marco Aurélio no voto proferido, "[...] o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS".

Antes de acompanhar, no mérito, o entendimento sustentado

pela Ministra Relatora, o Ministro Celso de Mello, em seu voto, ressaltou, preliminarmente, a importância de proceder-se à interpretação do Direito Tributário pela essência dos institutos e princípios que lhes são próprios, rechaçando a interpretação econômica, nos seguintes termos:

> ***Veja-se***, pois, *que,* ***para efeito*** *de definição* ***e*** *identificação do conteúdo* ***e*** *alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,* ***o Código Tributário Nacional****, em seu art. 110, "***faz prevalecer** o império do Direito Privado – Civil ou Comercial (...)" *(ALIOMAR BALEEIRO, "**Direito Tributário Brasileiro"**, p. 687, item n. 2,* ***atualizada*** *pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense –* ***grifei****),* ***razão pela qual esta Suprema Corte****,* para fins jurídico-tributários*,* ***não pode recusar*** *a definição que aos institutos* ***é dada*** *pelo direito privado,* ***sem*** *que isso envolva interpretação da Constituição* conforme as leis*,* ***sob pena de prestigiar-se****,* no tema*,* ***a interpretação econômica*** *do direito tributário,* ***em detrimento*** do postulado da tipicidade*,* ***que representa****,* no contexto de nosso sistema normativo*,* ***projeção natural e necessária*** do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal*,* ***consoante adverte*** *autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO,* "in" ***Caderno de Pesquisas Tributárias*** *nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "**O ISS sobre a Locação de Bens Móveis"**,* "in" ***Revista Dialética de Direito Tributário****, vol. 28/7-11,* ***8-9****).* (destaques do original)

Por conseguinte, a posição defendida pela Recorrida conflita com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, antagônico à formulação conceitual de receita por ela adotada.

Note-se que, pela lógica do raciocínio abraçada no precedente vinculante, a inclusão do ICMS na base de cálculo de contribuição instituída **no contexto de incentivo fiscal**, não teria, **com ainda mais razão**, o condão de integrar a base de cálculo de outro tributo, como quer a União em relação à CPRB, porque, uma vez mais, não representa receita do contribuinte.

Aliás, assinale-se que o Supremo Tribunal Federal já expandiu o posicionamento firmado no RE n. 574.706/PR para as demandas envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, como estampa

o seguinte julgado:

> ***RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA – BASE DE CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO VALOR RELATIVO AO ICMS – ENTENDIMENTO FIRMADO COM BASE EM ORIENTAÇÃO QUE O PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCLAMOU NA APRECIAÇÃO DO RE 574.706-RG/PR – POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO PELO RELATOR DE IDÊNTICA CONTROVÉRSIA INDEPENDENTEMENTE DA PUBLICAÇÃO OU DO TRÂNSITO EM JULGADO DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO "LEADING CASE" – SUCUMBÊNCIA RECURSAL (CPC, ART. 85, § 11) – NÃO DECRETAÇÃO, NO CASO, ANTE A INADMISSIBILIDADE DE CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA, POR TRATAR-SE DE PROCESSO DE MANDADO DE SEGURANÇA (SÚMULA 512/STF E LEI Nº 12.016/2009, ART. 25) – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.***
> (STF, RE 1.089.337/PB AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2018, DJe 14/05/2018).

Em idêntico sentido: STF, RE 1.015.285/RS AgR, 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello, DJe 17.08.2018; RE 1.098.816/SC AgR, 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello, DJe 31.07.2018.

Na mesma linha, decisões monocráticas exaradas por diversos Ministros daquela Corte: RE n. 1.124.717/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 19.09.2018; RE 1.045.941/RS, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 05.09.2018; RE n. 1.112.546/RS, Min. Ricardo Lewandowski, DJe 04.04.2018; RE 1.066.786/SP, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 08.09.2017, ARE n. 1.038.323/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 26.06.2017; RE n. 943.804/RS, Rel. Min. Dias Tofolli, DJe 04.05.2017; RE 1.021.180/SC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 10.03.2017; RE 967.623/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03.11.2016; RE n. 954.015/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 08.08.2016.

Neste Superior Tribunal, **ambas** as Turmas de Direito Público adotam as razões de decidir esposadas no RE n. 574.706/PR para afastar a pretensão de alargar a base de cálculo da CPRB mediante a inserção de valores de ICMS, como o demonstram os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA-CPRB. POSICIONAMENTO DO STF, EM REPERCUSSÃO GERAL, AFIRMANDO A NÃO INCLUSÃO DO ICMS DA BASE CÁLCULO DO PIS/COFINS, POR SE TRATAR DE VALOR QUE NÃO SE INCORPORA AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE (RE 574.706/PR). **RATIO DECIDENDI** ***QUE SE APLICA AO CASO EM EXAME. MATRIZ ARGUMENTATIVA ACOLHIDA PELO EMINENTE MINISTRO DIAS TOFFOLI NO RE 943.804, JULGADO EM 20.4.2017, PUBLICADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO DJE-093. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO PARA EXCLUIR O ICMS DA BASE DA CÁLCULO DA CPRB.***

1. Na sessão do dia 15.3.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em regime de repercussão geral, sendo Relatora a douta Ministra CÁRMEN LÚCIA, afirmou que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS/COFINS, contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A lógica adotada naquele julgamento do STF se aplica, em tudo e por tudo, na solução do caso sob exame, porquanto aqui se trata de matéria jurídica idêntica, também redutível àquela mesma constatação de sua não integração ao patrimônio do contribuinte. Desse modo, mutatis mutandis*, aplica-se aquela diretriz de repercussão do STF ao caso dos autos, pois, igualmente, se está diante de tributação que faz incluir o ICMS, que efetivamente não adere ao patrimônio do Contribuinte, na apuração base de cálculo da CPRB.*

3. Reporta-se a vetusta hermenêutica que manda aplicar a mesma solução jurídica a situações controversas idênticas, recomendação remontante aos juristas medievais, fortemente influenciados pela lógica aristotélica-tomista, que forneceu a base teórica e argumentativa da doutrina positivista do Direito, na sua fase de maior vinculação ou adstricção aos fundamentos das leis naturais.

4. Anote-se que, no julgamento do RE 943.804, o seu Relator, o douto Ministro DIAS TOFFOLI, adotou solução semelhante, ao determinar a devolução dos autos ao Tribunal de origem, para aplicação da sistemática da repercussão geral acima apontada precisamente a um caso de CPRB (DJe-093, 4.5.2017), ou seja, uma situação rigorosamente igual a esta que porá se examina.

5. Recurso Especial do contribuinte provido.

(REsp 1.694.357/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2017, DJe

01/12/2017 - destaquei).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB. LEI N. 12.546/11. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. RECEITA BRUTA NÃO CARACTERIZADA. APLICAÇÃO DA* RATIO DECIDENDI *DO RE N. 574.706/PR, JULGADO EM REPERCUSSÃO GERAL PELO STF. PRECEDENTE.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - Os valores relativos ao ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11, porquanto não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, é dizer, não caracterizam receita bruta, em observância à axiologia das razões de decidir do RE n. 574.706/PR, julgado em repercussão geral pelo STF, no qual foi proclamada a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedente.

IV - Recurso especial desprovido.

(REsp 1.568.493/RS, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/03/2018, DJe 23/03/2018 - destaquei).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB. LEI 12.546/2011. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. RECEITA BRUTA NÃO CARACTERIZADA. APLICAÇÃO DA* RATIO DECIDENDI *DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706/PR, JULGADO EM REPERCUSSÃO GERAL PELO STF.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, concluiu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. Na esteira do entendimento do Supremo Tribunal Federal, o STJ realinhou seu posicionamento para reconhecer que o ICMS

não integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Precedentes: AgInt no REsp 1.609.669/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13.4.2018; EDcl no Ag 1.330.432/DF, Rel. Min. Sérgio Kulina, Primeira Turma, DJe 27.3.2018; REsp 1.487.421/MG, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 23.3.2018.

3. Nada obstante a controvérsia dos autos – se o ICMS integra a base de cálculo da contribuição previdenciária dos arts. 7º e 8º da Lei 12.456/2011 – se distinga da tratada no Tema 69 da repercussão geral, o STF e o STJ entendem ser similar o debate. Nesse sentido: RE 1.017.483/SC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 17.2.2017; EDcl no AgInt no REsp 1.651.857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10.4.2018; REsp 1.568.493/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 23.3.2018.

4. In casu*, observa-se que a posição adotada pelo STJ não se harmoniza com a orientação firmada pelo STF, razão pela qual se justifica, em juízo de retratação, a modificação do julgado para equiparar-se com o decidido pela Suprema Corte.*

5. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.491/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2018, DJe 26/11/2018 - destaquei).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA, PREVISTA NA LEI 12.546/2011. JULGAMENTO PELO STF, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. RE 574.706/PR. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO PROVIDO, EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO, PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, QUANTO AO TEMA OBJETO DA REPERCUSSÃO GERAL.

I. Agravo interno aviado contra decisão que deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, contra acórdão que, negando provimento à Apelação e à Remessa Oficial, havia mantido a sentença que concedera o Mandado de Segurança.

II. A Segunda Turma do STJ, considerando a jurisprudência pacífica da Corte, quando do julgamento do Recurso Especial interposto, no sentido da incidência do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva, prevista na Lei 12.546/2011, negou provimento ao Agravo interno do contribuinte.

III. Entretanto, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706/PR, sob o regime da repercussão geral, firmou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (STF, RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, DJe de 02/10/2017), porquanto o valor arrecadado, a título de ICMS, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Diante da nova orientação da Suprema Corte, o STJ realinhou o seu posicionamento (STJ, REsp 1.100.739/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 08/03/2018; AgInt no AgInt no AgRg no AREsp 392.924/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 06/03/2018). Mutatis mutandis*, a mesma lógica deve ser aplicada para a contribuição previdenciária substitutiva, prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011, em razão da identidade do fato gerador (receita bruta). Com efeito, "os valores relativos ao ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei n. 12.546/11, porquanto não se incorporam ao patrimônio do contribuinte, é dizer, não caracterizam receita bruta, em observância à axiologia das razões de decidir do RE n. 574.706/PR, julgado em repercussão geral pelo STF, no qual foi proclamada a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS" (STJ, REsp 1.568.493/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/03/2018). Em igual sentido: STJ, REsp 1.694.357/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/12/2017.*

IV. Nesse contexto, retornaram os autos – por determinação da Vice-Presidência do STJ, para fins do disposto no art. 1.040, II, do CPC/2015 –, em face do aludido julgado do Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral.

V. Agravo interno provido, para, em juízo de retratação, previsto no art. 1.040, II, do CPC/2015, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(AgInt no REsp 1.592.338/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/2018, DJe 23/04/2018 - destaquei).

Assinale-se, por oportuno, que, no período compreendido entre a instituição da contribuição pela MP n. 540, de 03.08.2011, e 30.11.2015, o regime de tributação, pela receita bruta, das pessoas jurídicas especificadas,

foi **impositivo**, a comprová-lo os termos claramente imperativos empregados nos arts. 7º e 8º dos sucessivos diplomas legais disciplinadores (cf. "a contribuição devida pelas empresas [...] incidirá"; "contribuirão sobre a receita bruta [...]").

Com efeito, a opção pelo regime de tributação sobre a folha de salário *ou* sobre a receita bruta foi franqueada aos contribuintes somente a partir de 1º.12.2015, pela Lei n. 13.161/15 (arts. 1º e 7º, I), ao prever que as empresas, cujas atividades foram contempladas, **poderiam** contribuir sobre o valor da receita bruta, diretriz mantida na Lei n. 13.670/18, a qual estendeu a prerrogativa até 31.12.2020.

Conquanto atualmente eletiva a sistemática de tributação, tal faculdade não elide os fundamentos do apontado precedente judicial de aplicação obrigatória, segundo os quais, como mencionado, os valores correspondentes ao ICMS são ingressos transitórios, que não constituem faturamento ou receita da empresa, estranhos, portanto, ao critério normativo definidor da composição da base de cálculo das contribuições.

Noutro vértice, não bastasse a impossibilidade de incluir o ICMS na base de cálculo da CPRB, esta, ainda assim, não estaria adstrita à hipótese de substituição tributária, como defende a Fazenda Nacional

De fato, tal entendimento ressente-se de previsão legal específica.

Isso porque, para o Fisco, a lei, ao prever a não inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB para o substituto tributário, estaria a autorizar, *automaticamente*, a sua inclusão em *todas* as demais hipóteses, em interpretação equivocada, com a devida vênia, que olvida a **necessidade de norma expressa** para a fixação da base de cálculo, em consonância com o princípio da legalidade tributária (arts. 150, I, CR, e 97, IV, do CTN).

A rigor, portanto, mesmo em se tratando de substituição tributária, revela-se duplamente inviável a inclusão do tributo estadual na base de cálculo da contribuição em foco, quer pela ausência da materialidade da hipótese de incidência (receita bruta), quer pela previsão

legal nesse sentido (art. 9º, § 7º, da Lei n. 12.546/11).

V. Proposição da tese a ser firmada

Diante do exposto, propõe-se a seguinte tese para efeito dos arts. 1.036 do CPC/15 e 256-Q do RISTJ: **os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011**.

Ausentes os requisitos do art. 927, § 3º, do CPC/15, mostra-se desnecessária a modulação dos efeitos do presente julgamento.

VI. Solução do caso concreto (recurso especial da contribuinte)

Na origem, trata-se de mandado de segurança mediante o qual se objetiva declarar "[...] *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade/ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, determinando à Autoridade Coatora que se abstenha de exigir da Impetrante o referido tributo com a inconstitucional/ilegal inclusão do ICMS em sua base de cálculo" (fl. 27e).

A sentença concedeu a segurança (fls. 274/287e) e, interposta apelação pela Fazenda Nacional, foi provida pelo tribunal de origem, essencialmente sob os seguintes fundamentos (fl. 349e):

> *Neste passo, pertinente sinalar que o ICMS integra o preço final da mercadoria, isto é, compõe, junto com outros elementos (custos, despesas de transporte, etc.) o valor final cobrado do adquirente. A referência ao valor devido a título de ICMS, em apartado na nota fiscal, visa apenas a indicar, para fins de controle, o* quantum *a ser compensado, se for o caso, pelo comprador, em função da não-cumulatividade. Noutras palavras, o ICMS, não obstante cuidar-se de um imposto indireto, assim como o IPI, dele se diferencia por ser cobrado 'por dentro', ou seja, é embutido no preço total da operação, consistindo em uma alíquota, que embora destacada, é incluída no preço. E o preço, como se pode concluir, é o produto da venda, computável*

> *como receita da empresa, inserindo-se no faturamento e, portanto, somando para a base de cálculo da contribuição em tela.*
>
> *Assim, o ICMS, quando não se tratar de hipótese de regime de substituição tributária, deve integrar a receita bruta, base de cálculo para a contribuição disciplinada nos artigo 7º, 8º e 9º da Lei 12.546/11.*

Dessarte, diante da tese fixada e nos termos do art. 255, § 5º, do RISTJ, impõe-se a reforma do acórdão recorrido.

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

Ademais, vislumbrando o nítido propósito de desestimular a interposição de recurso infundado pela parte vencida, entendo que a fixação de honorários recursais, em favor do patrono da parte recorrida, está adstrita às hipóteses de não conhecimento ou improvimento do recurso.

Quanto ao momento em que deva ocorrer o arbitramento dos honorários recursais (art. 85, § 11, do CPC/15), afigura-se-me acertado o entendimento segundo o qual incidem apenas quando esta Corte julga, pela vez primeira, o recurso, sujeito ao Código de Processo Civil de 2015, que inaugure o grau recursal, revelando-se indevida sua fixação em agravo interno e embargos de declaração.

Registre-se que a possibilidade de fixação de honorários recursais está condicionada à existência de imposição de verba honorária pelas instâncias ordinárias, revelando-se vedada aquela quando esta não houver sido imposta.

In casu, impossibilitada a majoração de tais honorários, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, porquanto não

houve anterior fixação de verba honorária.

Posto isso, **DOU PROVIMENTO** ao recurso especial para **CONCEDER A SEGURANÇA** pleiteada, observados a prescrição quinquenal, bem como os requisitos legais para a compensação.

Sem condenação em honorários sucumbenciais, a teor do art. 25 da Lei n. 12.016/09, e do verbete sumular n. 105/STJ.

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

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2016/0302765-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.638.772 / SC**

Números Origem: 50113157920154047205 SC-50113157920154047205

PAUTA: 13/03/2019 JULGADO: 27/03/2019

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

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário
Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO	:	CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram oralmente, os Drs. CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA, pela parte RECORRENTE: KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA; e o Dr. JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

CERTIDÃO

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

"A Seção, por unanimidade, em questão de ordem apresentada pelo Sr. Ministro Sérgio Kukina, decidiu pelo cancelamento das Súmulas de nº 68 e 94 do Superior Tribunal de Justiça, em face da resolução apresentada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do enfrentamento do tema 69 no recurso extraordinário 574.706/PR.

A presidência da Seção expedirá ofícios comunicando às comissões respectivas e à presidência do STJ para as devidas divulgações.

No caso concreto, após o voto da Sra. Ministra Relatora dando provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães e Sérgio Kukina."

RECURSO ESPECIAL Nº 1.638.772 - SC (2016/0302765-0)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI N. 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. TESE FIRMADA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. QUESTÃO JURÍDICA SEMELHANTE. APLICABILIDADE.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:

Os presentes autos versam acerca da seguinte questão de direito controvertida: "possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, instituída pela MP n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011".

A em. Min. Regina Helena propõe entendimento pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Social sobre a Receita Bruta da Lei n. 12.546/2011, citando, por "estreita semelhança axiológica", a tese desenvolvida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR: O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Nos termos do voto de Sua Excelência e à luz da doutrina de Geraldo Ataliba, o ICMS, por não poder ser qualificado como receita do contribuinte, não pode compor a receita bruta, base de cálculo da contribuição ora em análise.

Como assinalado pela relatora, o STF já reconheceu a extensão do entendimento firmado no RE 574.706/PR à Contribuição sobre a Receita Bruta da Lei n. 12.546/2011:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA** – BASE DE CÁLCULO – NÃO INCLUSÃO DO VALOR RELATIVO AO ICMS – **ENTENDIMENTO FIRMADO COM BASE EM ORIENTAÇÃO QUE O PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCLAMOU NA APRECIAÇÃO DO RE 574.706-RG/PR** – POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO PELO RELATOR DE IDÊNTICA CONTROVÉRSIA INDEPENDENTEMENTE DA PUBLICAÇÃO OU DO TRÂNSITO EM JULGADO DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO “LEADING CASE” – SUCUMBÊNCIA RECURSAL (CPC, ART. 85, § 11) – NÃO DECRETAÇÃO, NO CASO, ANTE A INADMISSIBILIDADE DE CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA, POR TRATAR-SE DE PROCESSO DE MANDADO DE SEGURANÇA (SÚMULA 512/STF E LEI Nº 12.016/2009, ART. 25) – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.
> (RE 1089337 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julg. 27/04/2018, pub. 15/05/2018, DJe-093) (Grifos acrescidos).

No caso específico, concordo com os fundamentos bem lançados pela em. Ministra relatora, razão pela qual acompanho seu voto.

Contudo, quero destacar que a controvérsia atinente à base de cálculo da Contribuição sobre a Receita Bruta, especificamente, autoriza a mesma conclusão do julgado do Supremo Tribunal Federal, pois, ao final, a controvérsia em ambos os casos passa pelo conceito de receita. Assim, em havendo precedente obrigatório do STF e tratando-se de questões jurídicas semelhantes, não há falar em eventual violação do art. 97 da CF/1988.

Aliás, esse é o entendimento do Pretório Excelso:

> [...] a obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. Possibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público pelos órgãos fracionários dos Tribunais, com base em julgamentos do plenário ou órgão especial que, **embora não guardem identidade absoluta com o caso em concreto, analisaram matéria constitucional equivalente** (STF, RE 571968 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 22/05/2012, DJe-109).
>
> [...] Não há reserva de Plenário (art. 97 da Constituição) à aplicação de jurisprudência firmada pelo Pleno ou por ambas as Turmas desta Corte. **Ademais, não é necessária identidade absoluta para aplicação dos precedentes dos quais resultem a declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade. Requer-se, sim, que as matérias examinadas sejam equivalentes**. Assim, cabe à parte que se entende prejudicada discutir a simetria entre as questões fáticas e jurídicas que lhe são peculiares e a orientação firmada por esta Corte (STF, AI 607616 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-185). (Grifos acrescidos).

De fato, "incumbe ao Supremo Tribunal Federal definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (RE 592616 RG, Rel. Min. MENEZES DIREITO, julgado em 09/10/2008, DJe-202 - inclusão do ISSQN na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS; ainda pendente de julgamento).

Então, exercendo sua competência de intérprete da Constituição, o Supremo Tribunal Federal pode moldar conceitos expressos na lei em conformidade com o que entende ser a vontade do Poder Constituinte, sem, no entanto, atuar como legislador positivo. Porém, no âmbito infraconstitucional, salvo na hipótese de declaração de inconstitucionalidade ou em havendo precedente obrigatório do Plenário do STF, o Poder Judiciário não pode, tão somente por aplicação da analogia, decidir contrariamente ao que dispõe a lei, sob pena de usurpação da função legislativa e violação da Súmula Vinculante 10 ("Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 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").

Faço essa anotação porque entendo que a repercussão geral julgada pelo STF não permite, no âmbito infraconstitucional, o entendimento automático de que um tributo não possa compor a base de cálculo de outro, ou que valores transitórios na contabilidade do contribuinte não podem ser nela computados.

Data venia, entendo que o precedente do STF não veicula regra que possa ser seguida quanto a outros tributos, caso inexistente a "semelhança axiológica" pontuada pela em. Min. Regina, pois o legislador, por força da discricionariedade técnica própria, tem, em tese, permissão para eleger os critérios pertinentes à base de cálculo dos tributos, como o fez no

inciso I do § 1º do art. 13 da LC n. 87/1996 (Lei Kandir), na redação da LC n. 114/2002, no qual dispõe que o ICMS integra a base de cálculo do próprio imposto. Quanto a esse tema, a própria Constituição Federal assim determina, no art. 155, § 2º, XII, "i" ("cabe a lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço").

Assim, deve-se frisar: não se pode afirmar que a conclusão da Primeira Seção, neste julgamento, com base no já mencionado recurso extraordinário, sirva para legitimar, por si só, a exclusão do ICMS da base de cálculo de outros tributos.

Deve haver ponderação específica, caso a caso, até porque o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, ao exigir edição de lei específica para a redução de base de cálculo de impostos, taxas e contribuições, denota não ser extensível uma decisão judicial a respeito de um tributo a outro.

Com exceção daqueles (tributos) que, porventura, forem julgados inconstitucionais, por um ou outro motivo, não se podem, no âmbito do Poder Judiciário, desnaturar os conceitos definidos pelas leis tributárias, sob pena de esvaziar a base de cálculo eleita pelo Poder Legislativo, a qual, logo após o início de vigência da lei correlata, permite ao Estado proceder às mais diversas previsões orçamentárias com base em prognóstico da receita derivada do tributo.

É fato que a base de cálculo é uma ficção jurídica que se apropria de conceitos afetos a áreas de outras ciências, como a contabilidade, e, ao ser definida no âmbito do Poder Legislativo, nem sempre é talhada com termos ou expressões técnico-conceituais precisas ou exatas. Contudo, na tarefa de interpretar a legislação infraconstitucional, não se pode ignorar que a hermenêutica exige uma interpretação que não só seja compatível com a Constituição, como também que extraia a maior efetividade da norma, conforme o fim buscado pelo legislador. Digo isso a título de observação, uma vez que a aplicação irrestrita de teses firmadas em precedentes judiciais, sem ponderação a respeito da razoabilidade de sua adequação ao caso concreto, pode implicar a ineficiência da equação matemática construída pela lei para a tributação de determinadas riquezas.

Vale anotar que a preocupação, *mutatis mutandis*, foi manifestada pelo em. Min. Gilmar Mendes no RE 240.785/MG:

> Se adentrarmos por essa discussão, parece-me ser apenas um critério, depois vai determinar - isso, penso, já foi objeto até de outras discussões - como se aferir. Tanto é que, se formos fazer esse "distinguishing" constante, certamente, podemos esvaziar o conceito de faturamento.
> Sei que a toda hora temos tentativas aqui e acolá, mas por que não excluirmos tais ou quais custos; por que não excluir tais ou quais despesas do conceito de faturamento. É preciso ver que isso, na verdade - embora o Ministro Eros Grau condene sempre quando mencionamos esta palavra -, diz respeito com a natureza deste tipo de tributo. Se trilharmos esse caminho, vamos descaracterizar essas chamadas contribuições sobre faturamento.
> Esse é o meu temor.
> [...]
> É para fins de cálculo tão-somente, uma técnica de tributação. Este é meu temor: que estejamos abrindo porta para dizer que daqui a pouco também - sei lá - custo de energia elétrica.

Ante o exposto, feitas as observações necessárias quanto à fundamentação adotada, acompanho o voto da em. Ministra relatora, tanto no que diz respeito à tese formulada quanto ao julgamento do caso concreto.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2016/0302765-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.638.772 / SC**

Números Origem: 50113157920154047205 SC-50113157920154047205

PAUTA: 13/03/2019 JULGADO: 10/04/2019

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

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário
Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	KYLY INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
ADVOGADO	:	CAIO RENATO SOUZA DE OLIVEIRA E OUTRO(S) - SC031143
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

CERTIDÃO

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

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria (voto-vista), Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.