

RECURSO ESPECIAL Nº 1.624.297 - RS (2016/0233973-4)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : PITTOL CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA
ADVOGADOS : RAPHAEL DOS SANTOS BIGATON - SC016924
FERNANDA ROBERTA SIGNOR DILDA E OUTRO(S) -
SC035972
INTERES. : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

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 SEGUINTE 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 Fazenda Nacional desprovido. 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, "prossequindo no julgamento, por unanimidade, negar 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)

Superior Tribunal de Justiça

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora



RECURSO ESPECIAL Nº 1.624.297 - RS (2016/0233973-4)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : PITTOL CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA

**ADVOGADOS : RAPHAEL DOS SANTOS BIGATON - SC016924
FERNANDA ROBERTA SIGNOR DILDA E OUTRO(S) -
SC035972**

INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **FAZENDA NACIONAL** contra acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 166e):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 7º DA LEI Nº 12.546, DE 2011. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO.

1. 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 no art. 7º da Lei nº 12.546/2011.

2. Em se tratando do recolhimento indevido de contribuição instituída a título de substituição de contribuição previdenciária, fica afastada a aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, podendo a compensação tributária se dar somente com contribuições previdenciárias.

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

– Arts. 7º, 8º e 9º, § 7º, IV da Lei n. 12.546/11 – "A base de cálculo da contribuição substitutiva sob comento é, portanto, como se extrai dos transcritos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11, a receita bruta das empresas abrangidas pela política de desoneração. E, embora, não diga quais parcelas integram a receita bruta, a referida lei cuida, no *caput* dos já

mencionados arts. 7º e 8º, de excluir as vendas canceladas e os descontos incondicionais, além de, no art. 9º, estabelecer algumas balizas para a definição da receita bruta, dentre as quais se encontra a exclusão do ICMS, mas apenas 'quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário' (§ 7º, IV). [...] O ICMS cobrado, diferentemente do IPI, está incluído no valor total da nota fiscal de venda, compondo o preço da mercadoria ou do serviço, de modo que integra, indiscutivelmente, a receita bruta. O ICMS, como sabido, incide sobre si próprio, ou seja, é um imposto cobrado 'por dentro' (fls. 191/192e e 197e).

Com contrarrazões (fls. 248/251e), o recurso foi admitido (fl. 258e).

O Ministério Público Federal manifestou-se, inicialmente, às fls. 280/284e, "[...] pelo prosseguimento do trâmite processual, deixando de enfrentar a questão de mérito do recurso".

Preenchidos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade, propus a submissão do presente recurso, juntamente com os REsps ns. 1.629.001/SC e 1.638.772/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. 288/293e).

Expedidas as comunicações e intimações pertinentes (fls. 296e e 312/327e), transcorreu *in albis* o prazo para manifestações (fl. 328e).

Com nova vista dos autos, nos termos do art. 256-M, do RISTJ, o Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso especial (fls. 301/311e).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.624.297 - RS (2016/0233973-4)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : PITTOL CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA

ADVOGADOS : RAPHAEL DOS SANTOS BIGATON - SC016924
FERNANDA ROBERTA SIGNOR DILDA E OUTRO(S) -
SC035972

INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

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 SEQUINTE 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 Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/15.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.624.297 - RS (2016/0233973-4)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : PITTOL CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA

**ADVOGADOS : RAPHAEL DOS SANTOS BIGATON - SC016924
FERNANDA ROBERTA SIGNOR DILDA E OUTRO(S) -
SC035972**

INTERES. : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

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 (fl. 291e):

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 contribuirão 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)

[...]

Superior Tribunal de Justiça

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.

Superior Tribunal de Justiça

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 imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponible 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

Superior Tribunal de Justiça

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 impositiva 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).

Cumprido 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 Recorrente 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 APRECIÇÃO 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 Tofoli, 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 doutra 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

Superior Tribunal de Justiça

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 ASSUETE 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 Fazenda Nacional)

Na origem, trata-se de ação mandamental mediante a qual se objetiva a concessão de segurança para "[...] declarar a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, excluindo-se o ICMS da base de cálculo da referida exação, por violar direito líquido e certo da autora em submeter aos ditames da Constituição Federal" (fl. 15e).

A sentença denegou a segurança (fls. 100/106e) e, interposta apelação pela empresa, foi provida pelo tribunal de origem, essencialmente sob os seguintes fundamentos (fls. 162/163e):

Relativamente à base de cálculo do PIS/COFINS, a discussão não é nova e pode ser aplicada, analogicamente, no cálculo da contribuição previdenciária criada pela Lei 12.546/2011.

Nesse sentido, na sessão do dia 08-10-2014, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao finalizar o julgamento do RE nº 240.785, de relatoria do Min. Marco Aurélio, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, inc. I, alínea 'b', da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm natureza de faturamento.

[...]

Ainda que tal julgamento não tenha sido submetido ao regime de repercussão geral, tenho por bem adequar o entendimento à orientação nele contida, estendendo-o ao PIS e à contribuição ora em discussão.

Portanto, 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 no art. 7º da Lei nº 12.546/2011.

Superior Tribunal de Justiça

Dessarte, diante da tese fixada e nos termos do art. 255, § 5º, do RISTJ, impõe-se a manutenção 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, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

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

Superior Tribunal de Justiça

aos Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e à Turma Nacional de Uniformização.

É o voto.

