

RECURSO ESPECIAL Nº 1.794.568 - RS (2019/0026093-8)

RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
RECORRENTE : TRANSPORTADORA BOCA DO MONTE LTDA
ADVOGADOS : EDUARDO AUGUSTO CORDEIRO BOLZAN - RS065873
ALICE REICHEMBACH GELATTI - RS111564
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

DECISÃO

Trata-se de Recurso Especial, interposto por TRANSPORTADORA BOCA DO MONTE LTDA, em 31/10/2018, com base na alínea **a** do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSL. IMPOSSIBILIDADE.

Na tributação pelo regime do lucro presumido, o ICMS não pode ser excluído da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL" (fl. 215e).

Nas razões do Recurso Especial, a parte alega ofensa aos arts. 25 da Lei 9.430/96, 57 da Lei 8.981/95, 110 do CTN, 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96, e 279 do Decreto-Lei 3.000/99, por ter o acórdão recorrido mantido o ICMS na composição da base de cálculo da CSLL e do IRPJ pelo regime do lucro presumido, incluindo a parcela relativa a este imposto no conceito de receita bruta. Para tanto, aduz o seguinte:

"5.2. Como exposto acima, por conta de seu objeto social, a Recorrente se sujeita ao recolhimento de IRPJ e CSLL pelo regime do lucro presumido. A base de cálculo destes tributos, consoante infere-se do artigo 518 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, é a receita bruta obtida pela empresa no período de apuração. Contudo, a Recorrida tem exigido a inclusão do montante relativo ao ICMS, valor repassado integralmente ao fisco Estadual, no conceito de receita bruta - o que se mostra inadmissível.

5.3. Com efeito, o conceito de receita e de faturamento deve advir da interpretação do texto constitucional e da legislação infraconstitucional. Entender de maneira diversa significaria outorgar competência tributária ilimitada à União, de modo que poderia embutir no conceito de receita e de faturamento o que bem entendesse, em clara ofensa, inclusive, ao art. 110 do Código

Tributário Nacional.

5.4. Sobre o ponto, indispensável rememorar que no célebre julgamento do RE nº 390.840/MG restou assentado pelo STF que “a norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente”.

5.5. Dessa forma, não pode o legislador infraconstitucional e menos ainda as autoridades fiscais estabelecerem a sua vontade o conceito de receita e/ou faturamento que melhor sirva aos interesses arrecadatários da Fazenda Pública, em uma clara afronta ao que dispõe a Constituição Federal e a legislação.

5.6. A matéria em epígrafe já está consolidada no Egrégio STF, conforme se depreende da decisão proferida no RE nº 240.785/MG, em que foi atingida a maioria dos votos no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS. Em seguida, o RE nº 574.706/PR, julgado com repercussão geral (TESE Nº 69), consolidou o entendimento do Tribunal Constitucional de que não o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois não se enquadra no conceito constitucional de receita.

5.7. Antes de adentrar na matéria das relevantes decisões, esclarecemos:

enquanto o PIS e a COFINS incidem sobre faturamento, o IRPJ e a CSLL presumidos (tributos ora em comento) incidem sobre receita bruta. Quanto à matéria, o art. 224 do RIR 99 dispõe que faturamento e receita bruta tem conceitos afins. Vejamos:

(....)

5.8. Efetivamente, esta Corte Constitucional já decidiu, no julgamento do Agravo Regimental no RE nº 683.334-PR, que '(...) receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços'. Por consequência, tendo em vista qualquer um dos termos legais – faturamento ou receita –, o valor a ser repassado ao Estado a título de ICMS não pode ser incluído em tal definição.

5.9. De fato, no caso dos autos, a inclusão do ICMS na base de cálculo da CSLL e do IRPJ viola o disposto nos artigos 25 da Lei 9.430/96; 57 da Lei 8.981/95; 110 do CTN; 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; 279 do Decreto-Lei nº 3.000/99, visto que o imposto estadual simboliza meramente uma 'entrada', movimentação financeira simples, sem conotação de permanência, tendo em vista seu posterior e imediato destino à entidade de direito público competente para a cobrança.

5.10. Por essa razão, o entendimento da Suprema Corte se firmou no sentido de que o ICMS, por não compor faturamento/receita bruta

das empresas, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ora, tratando-se igualmente de tributos que incidem sobre faturamento/receita bruta, mesma lógica se impõe, por óbvio, à composição da base de cálculo de IRPJ e CSLL (da qual deve ser excluído, também, o valor pago a título de ICMS).

5.11. Vejamos, neste sentido, alguns pontos do voto do eminente Ministro Marco Aurélio, ao proferir voto como Relator do RE 240.785/MG, onde enfatizou, com extrema clareza, que não se mostra constitucionalmente possível a pretensão de se incluir na base de cálculo de tributo federal, o valor retido em razão de imposto estadual, sob os seguintes fundamentos:

(...)

5.12. Sobre decisões como a ora atacada, não obstante, referiu o respeitável Ministro:

(...)

5.14. A identidade entre o caso sub judice e os precedentes do STF é evidente, na medida em que o cerne da questão, em ambos, cinge-se com o adequado conceito de receita ou faturamento, sendo certo que não é possível ao legislador imprimir, a estes termos, noções que não guardem qualquer coerência com seu real sentido.

5.15. Além disso, não é concebível que, dentro de um sistema jurídico, o ICMS seja e não seja, concomitantemente, considerado receita bruta/faturamento. Explica-se: é incoerente que, para fins de tributação de IRPJ e CSLL, o imposto estadual seja considerado receita bruta da pessoa jurídica, ao mesmo tempo em que, no tocante às contribuições ao PIS e a COFINS, o imposto estadual não seja considerado como tal.

5.16. Outrossim, a distinção entre 'ingresso' e 'receita' destacada no viés do voto é confirmada no Direito Privado. A Lei Federal nº 6.404/1976 – diferenciando-se receitas decorrentes da venda e de serviços (art. 187, I e II) de outras receitas, denominadas 'não operacionais' (art. 187, IV, na redação da Lei Federal n. 9.249/1995) – as disciplina como 'ganhos do período', nos termos do art. 187, §1º, 'a'. Ambas são computadas para efeitos de determinação do resultado do exercício, o que afasta de seu âmbito conceitual a noção neutra de simples entradas de caixa, uma vez que estas não repercutem no patrimônio e nem influem na lucratividade ou no prejuízo da sociedade empresária.

5.17. Sobre o assunto, o Ministro Otávio Galloti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758 faz a seguinte advertência: 'se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na constituição'.

5.18. Logo, Eminentes Ministros, a Recorrida, ao enquadrar o ICMS no conceito de receita bruta, não só ignora institutos de natureza

jurídico-contábil, como também viola os artigos 25 da Lei 9.430/96; 57 da Lei 8.981/95; 110 do CTN; 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; 279 do Decreto-Lei nº 3.000/99. Isso porque amplia ilegalmente a base de cálculo de tributos (IRPJ e CSLL) atribuindo a receita bruta definição diversa daquela prevista na legislação.

5.19. Não obstante, não podem prosperar os argumentos expostos pela Recorrida nos autos no sentido de que o ICMS se trata de grandeza intrínseca ao valor do produto, pois a tese apresentada carece de respaldo legal e jurisprudencial.

5.20. O valor do ICMS, desde quando se denominava Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM e era regido pelo Decreto-lei nº 406, de 1968, sempre fez parte indissociável do preço da mercadoria ou do produto, visto que integra a sua base de cálculo, sendo o respectivo destaque em nota fiscal mera indicação para fins de controle (§7º do art. 2º do Decreto-lei n. 406, de 1968, e atualmente §1º, inciso I do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996).

5.21. Este método de cálculo do ICMS denomina-se 'tributação por dentro', sendo a alíquota do imposto fixada a partir do preço reajustado pelo montante do imposto, isto é, imposto incide sobre si próprio.

5.22. No entanto, partindo-se da definição estabelecida na Legislação relativa ao Imposto de Renda, incorporada no respectivo regulamento (Decreto nº 3.000, de 1999), tem-se que, juridicamente, **PREÇO NÃO É RECEITA BRUTA**, senão vejamos:

(...)

5.23. Ora, a disposição legal demonstra a correta interpretação do que sejam tributos indiretos a luz do princípio da Repercussão Econômica: o contribuinte de direito não passa de um mero depositário do tributo indireto (ICMS), tendo como ônus apenas recolhê-lo para a Fazenda Estadual. No mesmo sentido, esclarece o eminente Ministro Cezar Peluso, em seu voto no julgamento do RE nº 240.785/MG:

(...)

5.24. Igual entendimento foi o levantado pelo eminente Ministro Ricardo Lewandowski, que esclarece 'o faturamento sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. O ICM não integra, a meu juízo, a receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação (...)'.
O ICM não integra, a meu juízo, a receita da empresa a nenhum título; ela não integra o valor da operação (...).

5.25. Deste contexto se sobressai o seguinte questionamento: qual o sentido técnico da expressão receita? Nas palavras de JOSÉ ANTÔNIO MINATEL 'só se pode falar em receita diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício de sua atividade específica

operacional, seja como contrapartida da multiplicidade de negócios jurídicos cujo objeto seja a transferência da propriedade de bens e direitos (contratos de venda de mercadorias ou prestação de serviços) seja como remuneração pelo uso de direitos cedidos onerosamente a terceiros (contratos de mútuo, de investimentos, de licenciamento, de locação de bens)” 3 .

Portanto, conclui o autor, 'receita é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remunera e é proveniente do exercício de atividade empresarial'.

5.26. Assim, é possível conceber a receita como uma espécie de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, com caráter de definitividade, e que decorre o exercício da atividade empresarial. Portanto, é lícito afirmar que a receita implica em agregar um elemento positivo ao patrimônio do contribuinte seguindo as palavras de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA. O autor define a 'receita' como sendo um 'plus-jurídico' que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial (quando houver uma receita de valor igual ao respectivo custo) ou mesmo que acarrete redução patrimonial (quanto a receita tiver valor inferior ao custo); por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio 4 .

5.27. As lições acima reproduzidas permitem encontrar na definição de receita as seguintes características: a) ingresso de recursos ao patrimônio da pessoa jurídica, agregando um elemento positivo; b) o ingresso de recursos vinculado ao exercício de uma atividade empresarial; c) definitividade do ingresso.

5.28. De fato, a inclusão de qualquer outro valor que não esteja compreendido no conceito constitucional de receita estará violando artigos 25 da Lei 9.430/96; 57 da Lei 8.981/95 (definições estabelecidas para apuração de lucro presumido); 110 do CTN; 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; 279 do Decreto-Lei nº 3.000/99, como é o caso do ICMS.

5.29. Ainda, nos termos do voto do eminente Ministro Celso de Mello no RE nº 574.706/PR, 'Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo'.

5.30. Dessa forma, estando delineada a extensão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como bem demonstrado, não se mostra juridicamente possível, à luz de tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal e do texto constitucional, a inclusão nas suas respectivas bases de cálculo, do valor relativo ao ICMS destacado em nota

fiscal.

5.31. Por amor ao debate, destaca-se que os tribunais inferiores já vêm proferindo decisões no sentido de aplicar o entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR a matéria sub judice, senão vejamos:

(...)

4.32. Assim, em respeito aos argumentos de fato e de direito acima demonstrados, a REFORMA TOTAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO é medida que se impõem, tendo em vista a negativa de vigência aos dispositivos infraconstitucionais (artigos 25 da Lei 9.430/96; 57 da Lei 8.981/95; 110 do CTN; 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; 279 do Decreto-Lei nº 3.000/99), os quais esclarecer que os valores recolhidos pela Recorrente à título de ICMS não integram o conceito de receita bruta e, portanto, não podem integrar a composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime do lucro presumido" (fls. 246/256e).

Requer, ao final, "o provimento do presente RECURSO ESPECIAL de modo que esse EGRÉGIO TRIBUNAL, em conformidade com o artigo 105, inciso III, alínea 'a', e diante da violação aos artigos 25 da Lei 9.430/96; 57 da Lei 8.981/95; 110 do CTN; 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96; 279 do Decreto-Lei nº 3.000/99, reforme o acórdão recorrido de modo a excluir ICMS da composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido, por todas as razões de fato e de direito acima expostas" (fl. 256e).

Apresentadas as contrarrazões (fls. 266/307e), o Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal **a quo** (fl. 344e).

Na origem, trata-se de "ação mandamental impetrada por TRANSPORTADORA BOCA DO MONTE LTDA. - EPP contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SANTA MARIA, visando provimento jurisdicional declaratório de inexistência de relação jurídica que implique na inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como seja declarado o direito à compensação dos valores pagos indevidamente (súmula 213 do STJ), a título de IRPJ e CSLL pela inclusão indevida na suas respectivas bases de cálculo do montante do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, retroativamente nos últimos 5 (cinco) anos" (fl. 100e).

Denegada a segurança, em sentença integrativa, que entendeu pela impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL, recorreu a parte autora, restando mantida a sentença pelo Tribunal regional.

Daí a interposição do presente Recurso Especial.

Inicialmente, destaco que os arts. 57 da Lei 8.981/95, 110 do CTN e 279 do Decreto-Lei 3.000/99 não foram apreciados pela instância ordinária, sequer

implicitamente, não tendo servido de fundamento à conclusão adotada. Ressalte-se que a parte recorrente sequer opôs Embargos Declaratórios, para que o Tribunal de origem se pronunciasse a respeito de tais dispositivos.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, incidindo, por analogia, o teor da Súmula 282/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada") e da Súmula 356/STF ("O ponto omissso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento").

Isso porque, para que se configure o prequestionamento, não basta que o recorrente devolva a questão controvertida para o Tribunal, é necessário que a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, bem como seja exercido juízo de valor sobre os dispositivos legais indicados e a tese recursal a eles vinculada, interpretando-se a sua aplicação ou não ao caso concreto.

Com efeito, nos termos da antiga lição dessa Corte, "não basta que os preceitos legais ditos violados sejam suscitados na Apelação, é necessário que o Acórdão sobre eles emita juízo de valor para que se configure o prequestionamento. Se o Aresto não se pronunciou sobre a lei federal, cabe a oposição de Embargos de Declaração para que seja suprida a omissão e, se o julgador insistir no silêncio, deve a parte interessada interpor o Recurso Especial alegando negativa de vigência ao artigo 535, do Código de Processo Civil (Súmulas 282 e 356/STF)" (STJ, AgRg no Ag 239.996/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ de 06/12/1999, p. 72).

No mesmo sentido:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA VENTILADA NO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 282 E 356/STF. (...). AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prequestionamento é exigência inafastável contida na própria previsão constitucional, impondo-se como um dos principais pressupostos ao conhecimento do recurso especial. Por isso que, não decidida a questão pela instância ordinária e não opostos embargos de declaração, a fim de ver suprida eventual omissão, incidem, por analogia, os enunciados n. 282 e 356 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2. (...).

4. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AREsp 1.245.918/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 14/05/2018).

"ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM

RECURSO ESPECIAL. (...) **FALTA DE DEBATE NA INSTÂNCIA ORDINÁRIA. CARÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.**

DESCABIMENTO DE CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS RECURSAIS. JULGAMENTO INTERLOCUTÓRIO.

1. (...).

2. **Não cumpre o requisito do prequestionamento o recurso especial para salvaguardar a higidez de norma de direito federal não examinada pela origem, ainda mais quando inexistente a prévia oposição de embargos declaratórios. Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.**

3. No caso, incorrente o debate sobre a necessidade de juízo de cautela fundado na diferença entre a oferta e o acréscimo depositado, e também na suposta impossibilidade futura de retorno do montante, em hipótese eventual de alteração da indenização.

4. (...).

5. Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento" (STJ, AREsp 1.159.336/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/10/2017).

No mais, tem-se que o Tribunal de origem decidiu a controvérsia com base nos seguintes fundamentos:

"2.1 Tema 69 do STF

A tese firmada no Tema 69 do STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins) não se aplica à hipótese dos autos.

De fato, não é objeto da lide a base de cálculo do PIS/COFINS e nem o conceito de receita do art. 195, I, 'b', da CF, mas sim a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, com fundamento constitucional no art. 153, III e 195, I, 'c', da Constituição Federal.

2.2 Materialidade do IRPJ e CSL no lucro presumido

A Constituição Federal outorga competência para a União instituir imposto sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza' (art. 153, III), assim como uma contribuição social que incida sobre o 'lucro' (art. 195, I, 'c').

Não existe conceito constitucional de renda ou de lucro. Assim como o conceito de 'lucro real' decorre de lei, uma vez que 'não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de 'lucro real', a exemplo do mencionado pelo Min. Nelson Jobim no julgamento, pelo STF, do RE 201.465, também o conceito de 'lucro presumido' é objeto de definição legal.

A contribuição social sobre o lucro e o imposto sobre a renda da pessoa jurídica possuem a mesma materialidade de incidência, ou seja, o acréscimo positivo patrimonial, representado pela receita bruta auferida. Por isto, Ricardo Mariz de Oliveira diz que '...o fato que gera o imposto de renda é absolutamente o mesmo que gera essa contribuição'. Para o autor, aplicam-se à CSL todos os conceitos fundamentais do IRPJ, razão por que 'o lucro tributável pela CSL representa, e deve representar sempre, aumento patrimonial da pessoa jurídica contribuinte; por isto, é inafastável da CSL o conceito de 'patrimônio'; tal como ocorre com o fato gerador do imposto de renda, o fato gerador da CSL é o lucro formado pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio no período-base' (FUNDAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA; p. 967 e 976; Quartier Latin; 2008).

Na tributação pelo lucro presumido, a base de cálculo do IRPJ e da CSL é obtida pela aplicação de um coeficiente sobre a receita bruta mensal, nos termos dos artigos 15 e 20, 'caput', respectivamente, da Lei 9.249/95, acrescida de outras receitas previstas em lei (art. 25, I e II, da Lei 9.430/96) ($BC = \% \times RB + \text{acrécimos}$). O coeficiente, previsto na lei, é variável de acordo com a atividade desempenhada pessoa jurídica.

O lucro que o legislador presume tenha sido obtido pela pessoa jurídica corresponde ao resultado da incidência do coeficiente previsto na lei sobre a receita bruta mensal auferida, aplicando-se, na sequência, as alíquotas do IRPJ e da CSL, destinadas à apuração dos tributos efetivamente devidos.

O coeficiente incide sobre a receita bruta porque é esta que permite, de acordo com o legislador, identificar o fator positivo necessário para convergir, juntamente com as despesas, na formação do lucro. Na receita bruta estão incluídos os tributos sobre ela incidentes (art. 12, §5º, do DL 1.598/77). A receita líquida, por sua vez, é a receita bruta diminuída de tributos sobre ela incidentes (art. 12, §1º, III, da DL 1.598/77).

O melhor exemplo de caso concreto de receita, esclarece Ricardo Mariz de Oliveira, é o preço de uma venda de mercadorias: '...o preço de venda é receita porque se trata de um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio do vendedor que se integra a ele sem reserva, condição ou compromisso no respectivo passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo, passando a pertencer ao vendedor com sentido de permanência, remunerando a sua atividade, provindo de outro patrimônio para se constituir em propriedade da empresa pelo exercício de atividade que constitui a sua fonte de resultado, exprimindo a sua capacidade contributiva e modificando o seu patrimônio para incrementá-lo' (ob. cit., p. 109).

É importante sublinhar que no lucro presumido a base de cálculo do

IRPJ e da CSL não corresponde à totalidade da receita bruta auferida, mas sim a uma fração da receita. Certamente que o legislador assim procedeu para que a tributação não recaísse sobre todos os ingressos de recursos, mas apenas sobre parte deles, presumindo que apenas esta fração é que constitui a renda ou o lucro, atendendo, assim, ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF). Depois de auferida, a materialidade da receita é recortada pelo legislador tributário, mediante exclusões ou acréscimos, a fim de possibilitar a incidência de outras espécies tributárias também autorizadas pelo legislador constitucional.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 585.525, que tratava da dedução da contribuição social sobre o lucro da base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, decidiu pela constitucionalidade do preceito legal que proíbe tal dedução (art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96), entendendo que o valor pago a título de CSL 'não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária'. Ora, se a CSL não pode ser deduzida da base de cálculo do IRPJ no lucro real, porque razão o ICMS seria dedutível no lucro presumido?

O ICMS incide sobre o valor da operação, integrando a base de cálculo o montante do próprio imposto, reputado legítimo pelo STF (RE 212.209 e RE 582.461), constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (art. 13, I e §1º, I, da LC 87/96).

O destaque é efetuado para assegurar os créditos e débitos necessários para dar cumprimento ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Assim, ao vender mercadorias, a parte autora auferir receita bruta.

A mutação patrimonial positiva é obtida com a receita bruta das vendas. A utilização de uma fração da receita bruta para compor o sistema de créditos e débitos do ICMS por força da não cumulatividade não desconfigura o fato que gera o IRPJ e a CSL, uma vez que estes recaem sempre sobre um incremento positivo - a receita bruta auferida com as vendas - pouco importando que parte destas receitas seja utilizada para cumprir outras obrigações, sejam tributárias ou não.

Especificamente em relação ao ICMS, no julgamento do processo nº 5001912-30.2017.404.7201, sob a sistemática do art. 942, do CPC, prevaleceu o entendimento de que não cabe a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSL, nos termos do voto do Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz:

(...)

Nesse contexto, não se verifica afronta aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, na linha de precedentes desta Corte: AC 5006906- 04.2017.4.04.7201, minha relatoria, julgado em 18-12-2017;

AC 5010458- 74.2017.4.04.7201/SC, 1ª Turma, Rel. Juiz Federal Marcelo De Nardi, julgado em 15-08-2018; AC 5014452-86.2017.4.04.7112, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Roger Raup Rios, julgado em 11-07-2018; AI 5014097-38.2018.4.04.0000, Rel. Des. Federal Rômulo Pizzolatti, julgado em 13-06-2018.

3. Conclusão

Na tributação pelo regime do lucro presumido, o ICMS não pode ser excluído da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL" (fls. 209/213e).

Entretanto, as razões do Recurso Especial não atacam tais fundamentos, tendo a parte recorrente se limitado a manifestar seu inconformismo com o resultado que lhe foi desfavorável, reiterando a argumentação já desenvolvida na Apelação, pelo que incidem, na espécie, as Súmulas 283 e 284 do STF, por analogia.

Nesse contexto, à luz do princípio da dialeticidade, não basta à parte recorrente manifestar o inconformismo e a vontade de recorrer; precisa impugnar todos os fundamentos suficientes para sustentar o acórdão recorrido, demonstrando, de maneira discursiva, por que o julgamento proferido merece ser modificado.

Ilustrativamente:

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. (...) IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DO ACÓRDÃO NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. FALTA. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. (...).

1. (...).

2. **Quando o agravante limita-se a reprisar a tese desenvolvida em seu recurso de apelação, deixando, contudo, de impugnar especificamente os fundamentos do julgado, revela-se a flagrante violação ao princípio da dialeticidade (por ausência de impugnação específica) e configura-se deficiência de fundamentação, de modo a atrair, por analogia, o óbice das Súmulas 283 e 284 do STF.**

3. (...).

4. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 646.148/DF, Rel. Ministro LÁZARO GUIMARÃES - Desembargador Federal Convocado do TRF da 5ª Região, QUARTA TURMA, DJe de 23/11/2017).

"PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. (...). FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO NÃO IMPUGNADOS. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INVERSÃO DO JULGADO.(...).

1. (...)

4. No caso concreto, verifica-se que a parte se furtou ao dever de impugnar a compreensão do Tribunal *a quo*. Sendo assim, como os fundamentos não foram atacados pela parte agravante e são aptos, por si sós, para manter o decisum combatido, permite-se aplicar na espécie, por analogia, os óbices das Súmulas 284 e 283 do STF, ante a deficiência na motivação do recurso e a ausência de impugnação de fundamento autônomo.

5. (...).

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido" (STJ, REsp 1.654.722/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/05/2017).

De qualquer modo, depreende-se que o acórdão do Tribunal de origem está em consonância com a orientação firmada pela Segunda Turma do STJ, no sentido da legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em se tratando de pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro presumido.

Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EMPRESA OPTANTE DO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para os optantes da tributação pelo lucro presumido. Precedentes da Segunda Turma do STJ: REsp 1.766.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Data do julgamento 16.10.2018; AgRg no REsp 1.522.729/RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 16.9.2015; AgRg no REsp 1.495.699/CE, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 26.6.2015; AgRg no REsp 1.420.119/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 23.4.2014.

2. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.774.732/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2018).

"TRIBUTÁRIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. ANÁLISE DE SUPOSTA VIOLAÇÃO À DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE.

I - O ICMS compõe as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido. Precedentes: AgRg no REsp 1.522.729/RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/9/2015; AgRg no REsp 1.495.699/CE, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 26/6/2015 e AgRg no REsp 1.449.523/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12/6/2014.

II - Não compete ao STJ a apreciação de violações de dispositivos

constitucionais.

III - Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido" (STJ, REsp 1.769.433/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/12/2018).

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EMPRESA OPTANTE DO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO DO STJ. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. O Tribunal de origem, no enfrentamento da matéria, concluiu que o acolhimento do pedido de exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurados pelo lucro presumido levaria a uma dupla dedução.

2. **A Segunda Turma do STJ possui entendimento de que, no regime do lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.** Se o contribuinte quiser deduzir os tributos pagos, deverá optar pelo regime de tributação com base no lucro real. Precedentes: (...).

3. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.760.429/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/11/2018).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL. EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. **A Segunda Turma desta Corte possui o entendimento firmado de que o ICMS deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido. Para afastar tal incidência, a opção do contribuinte deve ser pelo regime de tributação com base no lucro real, situação permitida nos termos do art. 41 da Lei 8.981/95 e art. 344 do RIR/99.**

2. (...).

3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no REsp 1.495.699/CE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/06/2015).

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. (...). EXCLUSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

1. (...).

3. **Nos termos da jurisprudência do STJ, nas empresas optantes pelo lucro presumido, a inclusão do ICMS na base de cálculo do**

IRPJ e CSLL não se reveste de ilegalidade, pois o cálculo de tais exação se efetivam sobre a "receita bruta" da entidade, compreendido o ICMS na sua composição.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.449.523/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/06/2014).

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 31 DA LEI N. 8.981/95.

1. O contribuinte de direito do ICMS quando recebe o preço pela mercadoria ou serviço vendidos o recebe integralmente, ou seja, o recebe como receita sua o valor da mercadoria ou serviço somado ao valor do ICMS (valor total da operação). Esse valor, por se tratar de produto da venda dos bens, transita pela sua contabilidade como 'receita bruta', assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, notadamente o art. 31, da Lei 8.981/95 e o art. 279, do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

2. A 'receita bruta' desfalcada dos valores correspondentes aos impostos incidentes sobre vendas (v.g. ICMS) forma a denominada 'receita líquida', que com a 'receita bruta' não se confunde, a teor do art. 12, §1º, do Decreto-Lei 1.598, de 1977 e art. 280 do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

3. **As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a 'receita bruta' e não sobre a 'receita líquida'. Quisera o contribuinte deduzir os tributos pagos, no caso o ICMS, deveria ter feito a opção pelo regime de tributação com base no lucro real, onde tal é possível, a teor do art. 41, da Lei 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99). Precedente: REsp 1.312.024/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.05.2013.**

4. 'Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração' (AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1.105.816/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

5. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/04/2014).

"TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ICMS NA

BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

1. (...).

3. No regime do lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.393.280/RN, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16.12.2013; REsp 1.312.024/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 7.5.2013).

4. Agravo Regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.423.160/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/04/2014).

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. (...). BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. LEGALIDADE.

1. (...).

5. Nas empresas optantes pelo lucro presumido, a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL não se reveste de ilegalidade, pois o cálculo de tais exação se efetivam sobre a 'receita bruta' da entidade, compreendido o ICMS na sua composição. Precedente: REsp 1312024/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/5/2013, DJe 7/5/2013.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.393.280/RN, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/12/2013).

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 31 DA LEI 8.981/95.

1. O contribuinte de direito do ICMS quando recebe o preço pela mercadoria ou serviço vendidos o recebe integralmente, ou seja, recebe como receita sua o valor da mercadoria ou serviço somado ao valor do ICMS (valor total da operação). Esse valor, por se tratar de produto da venda dos bens, transita pela sua contabilidade como 'receita bruta', assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, notadamente o art. 31, da Lei 8.981/95 e o art. 279, do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

2. A 'receita bruta' desfalcada dos valores correspondentes aos impostos incidentes sobre vendas (v.g. ICMS) forma a denominada 'receita líquida', que com a 'receita bruta' não se confunde, a teor do art. 12, §1º, do Decreto-Lei 1.598, de 1977 e

art. 280 do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

3. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a 'receita bruta' e não sobre a 'receita líquida'. Quisera o contribuinte deduzir os tributos pagos, no caso o ICMS, deveria ter feito a opção pelo regime de tributação com base no lucro real, onde tal é possível, a teor do art. 41, da Lei 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto 3.000/99).

4. 'Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração' (AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1.105.816/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

5. Recurso especial não provido" (STJ, REsp 1.312.024/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 07/05/2013).

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, **não conheço** do Recurso Especial.

Não obstante o disposto no art. 85, § 11, do CPC/2015 e no Enunciado Administrativo 7/STJ ("Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016 será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do NCPC"), deixo de majorar os honorários advocatícios, já que, conforme orientação fixada pela Súmula 105/STJ, não é admitida a condenação ao pagamento de honorários advocatícios em Mandado de Segurança.

I.

Brasília (DF), 11 de fevereiro de 2019.

MINISTRA ASSUSETTE MAGALHÃES
Relatora