

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.794.015 - SC (2019/0021332-9)**

**RELATOR** : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**RECORRENTE** : **FORMITZ CONFECÇÕES LTDA**  
**ADVOGADOS** : **LEONARDO PAPP - SC018634**  
                  **FERNANDO DA SILVA CHAVES - SC025348**  
                  **SAMUEL PIAZERA TARANTO - SC027712**  
                  **MARJORIE MAESTRI BROGNOLI - SC042900**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**

**EMENTA**

**RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. 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 E ART. 12, DO DECRETO-LEI N. 1.598/77. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II, RISTJ).**

**DECISÃO**

Cuida-se de recurso especial manejado por FORMITZ CONFECÇÕES LTDA, com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, deu provimento ao apelo e à remessa necessária, resumido da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DO ICMS, PIS/COFINS E ISS 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 manutenção do regime ou apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A recorrente alega ofensa aos arts.: (i) 5º, caput e inciso II, 37, caput, 145, §1º, 150, inciso I, 153, inciso III e 195, inciso I, alíneas "b" e "c" da CF/88; (ii) 218, 219, 224, 516, 517, 518 e 519 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99); (iii) 43, 97, 109, 110, 150, inciso IV, 154, inciso I, 165, caput e inciso I, 168 e 170 do CTN; (iv) 1º, 25, I, 28 e 74 da Lei nº 9.430/96; (v) 31, 41 e 57 da Lei nº 8.981/95; (vi) 15 e 20 da Lei nº 9.249/95; (vii) 39, §4º da Lei nº 9.250/95; (viii) 13 da Lei nº 9.718/98; (ix) 2º da Lei nº 7.689/88; (x) 2º da Lei nº 9.784/99; e (xi) Lei nº 12.973/14 e 6º, 12 e 67 do DL 1.598/77" e sustenta, em síntese, que o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS não integram o conceito de receita bruta ou faturamento, base de cálculo para a aplicação do percentual para a tributação Imposto de Renda e da CSLL pelo lucro presumido, à semelhança do entendimento fixado pelo STF no RE 574.706 que exclui o ICMS da tributação pelo PIS e a COFINS por não configurar receita bruta. Pretende, outrossim, a compensação do indébito com outros tributos administrados pela Receita Federal, na forma da Súmula nº 213 do STJ, bem como a correção monetária pela Taxa Selic.

Requer o conhecimento e o provimento do recurso especial.

Contrarrrazões às fls. 757-765 e-STJ.

Recurso extraordinário interposto e admitido na origem.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

É o relatório. Passo a decidir.

Necessário consignar que o presente recurso atrai a incidência do Enunciado Administrativo 3/STJ: *“Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”*.

Devidamente prequestionadas as teses que gravitam em torno dos dispositivos infraconstitucionais invocados, examino o recurso especial, nesses limites.

Quanto tema de mérito, transcrevo e adoto as bem lançadas razões de decidir do Des. Federal Sebastião Ogê Muniz nos autos da Apelação Cível nº 5000313-74.2017.4.04.7001/PR (TRF4, Segunda Turma, julgada em 18-10-2017) a demonstrar 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, já que o arbitramento do Lucro Presumido como um percentual da receita bruta já considera uma presunção das deduções próprias que seriam feitas acaso fosse adotado o regime do Lucro Real, *in litteris*:

(...) Como visto, desde que estejam presentes determinados requisitos, a aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, constitui-se em opção do contribuinte.

**Na aferição com base no lucro real, as deduções da receita bruta devem ser, todas elas, comprovadas.**

**Na aferição com base no lucro presumido, presume-se que tais deduções correspondem a uma parte da receita bruta e, por conseguinte, dispensa-se sua comprovação.**

Portanto, a expressão “lucro presumido” indica uma forma simplificada de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Essa forma simplificada consiste na aplicação direta de um percentual (8%) sobre receita bruta, sem a necessidade de observância dos procedimentos contábeis estabelecidos na legislação comercial e na legislação fiscal, e sem a necessidade de comprovação efetiva das deduções.

Verifica-se que:

a) na apuração do lucro real, a dedução do ICMS é feita com base no valor efetivo deste imposto, que é apurado periodicamente, nos livros fiscais pertinentes;

**b) na apuração do lucro presumido, o valor do ICMS está incluído na fração correspondente à diferença entre 100% da receita bruta e o percentual fixado a título de lucro presumido.**

**Enfatize-se: quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc.**

Como a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica devido pelo critério do lucro presumido é de um determinado percentual da receita bruta, conclui-se que todas as deduções antes mencionadas, inclusive a do ICMS, estão incluídas na parte remanescente da receita bruta (100% - o percentual definido a título de lucro presumido).

Nessa perspectiva, caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução.

Essa dupla contagem desfiguraria o sistema de aferição do imposto de renda com base no chamado lucro presumido, que se transformaria num sistema misto.

Além disso, caso a pretensão da impetrante vingasse, o ICMS seria inicialmente deduzido da receita bruta, mas o percentual de deduções, que também inclui a dedução do ICMS, não seria reduzido, embora passasse a incidir sobre uma base de cálculo menor.

Assinale-se que a parte Impetrante sequer esclarece se pretende que a dedução do ICMS seja feita com base nos débitos destacados nas notas fiscais que emite ou com base no imposto a pagar apurado periodicamente em seus livros fiscais, à luz do princípio da não-cumulatividade [débitos do período - (saldo credor anterior + créditos do período) = imposto a pagar, se o saldo do período for devedor].

Se a impetrante cogita deduzir da receita bruta o valor do ICMS debitado e destacado em cada operação, sua pretensão vai além da própria dedução que é feita pelas pessoas jurídicas que apuram seu imposto de renda com base no lucro real.

Em outras palavras, a parte Impetrante pretende a criação, em seu benefício, de um sistema particular de aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, que padece das máculas da dupla contagem de uma mesma exclusão, da incerteza quanto ao critério de aferição do ICMS a ser deduzido, que, em última análise, redundaria na manipulação da fórmula legal estabelecida para a aferição do lucro presumido.

Não lhe assiste, porém, o direito à criação desse terceiro regime.

Se as regras atinentes ao sistema de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica com base no lucro presumido não lhe são convenientes, cabe-lhe exercer a opção de apurá-lo com base no lucro real.

Tudo o que anteriormente se disse, quanto à aferição do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido, também vale, mutatis mutandis, para a aferição de sua contribuição social sobre o lucro líquido, com base no lucro presumido.

Assim, não há direito líquido e certo à exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido, de modo que deve ser reformada a sentença que concedeu a segurança.

Dito de uma outra forma, a simplificação de apuração do IRPJ através da adoção do regime de Lucro Presumido é feita através da presunção das deduções que seriam realizadas para se aferir o que se equivaleria por presunção ao Lucro Real (base de cálculo do IRPJ). Enquanto no sistema do Lucro Real as deduções são contabilizadas uma a uma, no sistema do Lucro Presumido elas são presumidas pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta. Assim, o que não é Lucro Presumido é dedução e custo presumidos. Desse modo, quisera o contribuinte deduzir diretamente e sem qualquer presunção os tributos pagos, no caso o ICMS e outros, 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 n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

Esta Segunda Turma já tem posicionamento pacificado no sentido de que o ICMS integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados sob o regime de lucro

presumido. A mesma lógica se aplica à pretendida dedução de ISS, PIS e COFINS. Seguem precedentes:

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 n. 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 nº 1.598, de 1977 e art. 280 do RIR/99 (Decreto n. 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". Quiseram 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 n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 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 nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

5. Recurso especial não provido (REsp. Nº 1.312.024 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.05.2013).

TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EMPRESA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. LEGALIDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO ÂMBITO DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Na forma da jurisprudência, "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 n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99" (STJ, AgRg no REsp 1.495.699/CE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/06/2015).

II. Agravo Regimental improvido (AgRg no REsp 1522729 / RN, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 03.09.2015).

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 n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99.
2. "Segundo a jurisprudência majoritária desta Corte, a discussão referente ao conceito de faturamento e receita bruta, notadamente no que se refere à definição da base de cálculo, implica análise de matéria constitucional, o que é vedado nesta Corte Superior, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal" (AgRg no REsp 1.505.664/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 9/3/2015).
3. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no REsp 1495699 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 03.09.2015).

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 n. 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 nº 1.598, de 1977 e art. 280 do RIR/99 (Decreto n. 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 n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99). Precedente: REsp. Nº 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 nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).
5. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1420119 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.04.2014).

Deve-se observar que os referidos precedentes o foram firmados considerando a legislação infraconstitucional em vigor, tal o limite da apreciação do tema por parte deste Superior Tribunal de Justiça - STJ em sede de recurso especial. Efetivamente, não tendo

sido expressamente declarados inconstitucionais os dispositivos legais que fundamentam a jurisprudência desta Casa (art. 13, §1º, I, da LC n. 87/96; art. 31, da Lei n. 8.981/95; art. 44, da Lei n. 4.506/64; e art. 12, caput e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77), impossível aí o sucesso da tese da contribuinte.

Outrossim, consoante já mencionado no precedente desta Segunda Turma (REsp. Nº 1.312.024 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.05.2013), é indiferente ao presente caso o julgamento do RE n. 574.706 RG / PR (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017), posto que construído pelo STF para a não inclusão dos débitos de ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, a saber:

**[...] é indiferente para o caso concreto a pendência de julgamento pelo STF da ADC n. 18/DF, do RE n. 240.785/MG e do RE n. 574706/PR, este último com repercussão geral,** tendo em vista que todos se referem à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, **matéria diversa da discutida nos presentes autos** pelos seguintes motivos:

1º) A discussão aqui versa sobre tributos outros que não as contribuições ao PIS e COFINS;

2º) A discussão enfrentada neste recurso especial diz respeito exclusivamente à órbita infraconstitucional, aplicando a legislação ordinária federal em vigor, sem fazer qualquer juízo de valor a respeito da constitucionalidade do conceito de receita bruta; e

3º) A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é faculdade posta à disposição do contribuinte que, se desejar, pode efetuar a apuração desses tributos pelo lucro real, situação em que poderá deduzir como custos os impostos incidentes sobre as vendas (ICMS, IPI, ISS).

A respeito do terceiro item acima, transcrevo o teor do art. 344 do RIR/99 que permite, na sistemática de apuração pelo lucro real do IRPJ e da CSLL, a dedução dos tributos pagos, sendo importante para o caso o ICMS:

**Decreto n. 3.000/99 (RIR/99)**

**Subseção IX**

**Tributos e Multas por Infrações Fiscais**

Art. 344. **Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).**

[...]

Com efeito, se o contribuinte optou pela tributação na sistemática do lucro presumido já o fez sabendo do conceito de receita bruta adotado pela lei e a ele voluntariamente se submeteu, com as deduções e presunções próprias do sistema, diferentemente do que ocorre em relação às contribuições ao PIS e COFINS previstas na Lei n. 9.718/98. A este respeito, esta Segunda Turma tem julgado no sentido de não tolerar que empresa tributada pelo regime do lucro presumido exija as benesses próprias da tributação pelo lucro real, mesclando os regimes. Transcrevo:

*"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 nº 1.105.816 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

Nessa linha, de registro que o **juízo do caso a favor dos contribuintes passaria necessariamente pelo exame da constitucionalidade das referidas leis tendo em conta especificamente os tributos objeto de julgamento, não sendo possível fazê-lo em sede de recurso especial**. Tal é, inclusive, o posicionamento da Primeira Turma deste STJ que não tem examinado matéria idêntica à presente por considerar se tratar de tema constitucional a verificação do conceito de receita bruta para efeito de se determinar a exclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido. Para exemplo: REsp. n. 1.772.426 – SC, monocrático, Rel. Min. Regina Helena Costa, publicado em 16.11.2018; REsp. n 1.742.858 - RS, monocrático, Rel. Min. Regina Helena Costa, publicado em 07.06.2018.

Dito de outra forma, **não é possível, sem a análise da constitucionalidade das leis específicas de cada tributo, estender a orientação do Supremo Tribunal Federal dada no julgamento do RE n. 574.706 RG / PR (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017) no sentido de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS"**. No presente caso, não é possível fazer uso daquele entendimento para, sob um prisma exclusivamente infraconstitucional, excluir o ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda quando apurados pelo regime de lucro presumido. **Isto porque não foi declarada a inconstitucionalidade da legislação específica dos tributos sob exame e não se pode presumir essa inconstitucionalidade.**

Presente recurso extraordinário admitido nos autos, inaplicável se torna o art. 1.032, do CPC/2015.

Consoante a Súmula n. 568/STJ: “*O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema*”.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, II, do RISTJ, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 19 de fevereiro de 2019.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
Relator