

RECURSO ESPECIAL Nº 1.528.604 - SC (2015/0096594-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **FAZENDA NACIONAL**
RECORRIDO : **BUDNY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**
ADVOGADOS : **EDSON CICHELLA**
MOISÉS NUNES CARDOSO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ARTS. 7º e 8º DA LEI Nº 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO, MUTATIS MUTANDIS, DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO RESP Nº 1.330.737/SP, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RELATIVA À INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA.

1. Não há na inicial nem no acórdão recorrido, qualquer pretensão ou decisão relativa à exclusão do ISS da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11, não sendo possível conhecer do recurso especial relativamente ao ISS, haja vista a ausência de interesse recursal no ponto.

2. A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi reafirmada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática não cumulativa.

3. O tema já havia sido objeto de quatro súmulas. Duas elaboradas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e duas elaboradas por este Superior Tribunal de Justiça, a saber:

- Súmula n. 191/TFR: "*É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes*".
- Súmula n. 258/TFR: "*Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*".
- Súmula n. 68/STJ: "*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*".
- Súmula n. 94/STJ: "*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*".

4. *Mutatis mutandis*, a mesma lógica deve ser aqui aplicada para as contribuições previdenciárias substitutivas em razão da identidade do fato gerador (receita bruta).

5. Desse modo, à exceção dos ICMS-ST, e demais deduções previstas em lei, a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011.

6. A contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, da mesma forma que as contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS - na sistemática não cumulativa - previstas nas Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003, adotou conceito amplo de receita bruta, o que afasta a aplicação ao caso em tela do precedente firmado no RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio,

Superior Tribunal de Justiça

julgado em 08.10.2014), eis que o referido julgado da Suprema Corte tratou das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa que adotou, à época, um conceito restrito de faturamento.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

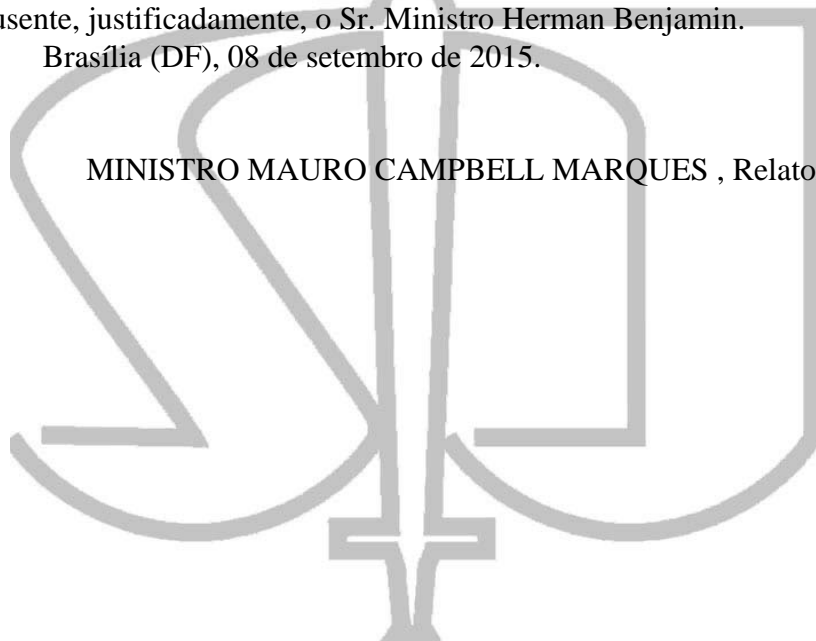
"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília (DF), 08 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



RECURSO ESPECIAL Nº 1.528.604 - SC (2015/0096594-0)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BUDNY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
ADVOGADOS : EDSON CICHELLA
MOISÉS NUNES CARDOSO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Cuida-se de recurso especial manejado pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao apelo da União e à remessa oficial e deu parcial provimento ao apelo da impetrante, resumido da seguinte forma:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO DO ART. 7º DA LEI Nº 12.546, DE 2011. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. CABIMENTO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DE VALORES.

1. Tem o contribuinte o direito de excluir os valores referentes ao ICMS da base de cálculo da contribuição substitutiva sobre a receita bruta, instituída pelo art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.
2. É cabível em mandado de segurança o recolhimento (declaração) do direito do contribuinte à compensação tributária dos valores recolhidos a mais em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional.
3. Em se tratando de recolhimento indevido de contribuição instituída a título de substituição de contribuição previdenciária, fica afastada a aplicação do art. 74 da Lei nº 9430, de 1996, podendo a compensação tributária se dar somente com contribuições previdenciárias.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

Nas razões recursais a recorrente alega ofensa aos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, os quais instituíram a contribuição substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que tratam da contribuição a cargo do empregador sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício, nos termos do art. 195, I, a, da Constituição Federal.

Aduz que referida contribuição substitutiva incide sobre a receita bruta das empresas abrangidas pela desoneração da folha no âmbito do Plano Brasil Maior - política de desenvolvimento da economia brasileira e de aprimoramento do comércio exterior no Governo Dilma Rousseff.

Superior Tribunal de Justiça

Sustenta que a Lei nº 12.546/11 não trouxe um conceito próprio de "receita bruta" para o caso, de forma que tal conceito deve ser extraído da legislação pertinente à contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03), eis que tais contribuições também têm como base de cálculo a receita bruta, a qual compreende a soma de todas as receitas decorrentes da venda de bens e serviços - ou, em termos práticos, aquelas decorrentes das atividades operacionais, típicas - com todas as demais auferidas pela pessoa jurídica.

Aduz, outrossim, que em qualquer hipótese, os valores referentes ao ICMS e ao ISS pagos por determinada pessoa jurídica sujeita à contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011 devem integrar a base de cálculo de tal contribuição. Com maior razão entende estar incluído o ICMS, haja vista se tratar de "imposto cobrado por dentro", constituindo o destaque na nota mera indicação para fins de controle, nos termos dos art. 2º, I, § 7º, do Decreto-Lei nº 406/68 e art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que os valores do ICMS e do ISS tratam de parcelas que compõe o custo do bem ou serviço, balizando a formação do preço e repercutindo nas receitas auferidas pela empresa, diferentemente do que ocorre com o IPI que vem destacado na nota fiscal e não integra o valor da mercadoria ou do serviço.

Aduz, também, que a Lei nº 12.546/2011 somente excluiu expressamente da base de cálculo da contribuição substitutiva o ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, nos termos do art. 9º, § 7º, IV, da referida lei.

Destaca que o Parecer Normativo RFB/COSIT nº 3, de 21 de novembro de 2012, asseverou que o conceito de receita bruta, para fins de aplicação da Lei nº 12.2546/2011, é o mesmo adotado para a incidência do PIS/Pasep e da COFINS.

Requer o conhecimento e provimento do presente recurso especial.

Contrarrazões às fls. 265-274 e-STJ.

Recurso extraordinário interposto e admitido na origem.

Superior Tribunal de Justiça

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

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.528.604 - SC (2015/0096594-0)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. ARTS. 7º e 8º DA LEI Nº 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO, *MUTATIS MUTANDIS*, DA ORIENTAÇÃO FIRMADA NO RESP Nº 1.330.737/SP, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RELATIVA À INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA.

1. Não há na inicial nem no acórdão recorrido, qualquer pretensão ou decisão relativa à exclusão do ISS da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11, não sendo possível conhecer do recurso especial relativamente ao ISS, haja vista a ausência de interesse recursal no ponto.

2. A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi reafirmada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS na sistemática não cumulativa.

3. O tema já havia sido objeto de quatro súmulas. Duas elaboradas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e duas elaboradas por este Superior Tribunal de Justiça, a saber:

- Súmula n. 191/TFR: "*É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes*".
- Súmula n. 258/TFR: "*Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*".
- Súmula n. 68/STJ: "*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*".
- Súmula n. 94/STJ: "*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*".

4. *Mutatis mutandis*, a mesma lógica deve ser aqui aplicada para as contribuições previdenciárias substitutivas em razão da identidade do fato gerador (receita bruta).

5. Desse modo, à exceção dos ICMS-ST, e demais deduções previstas em lei, a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011.

6. A contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, da mesma forma que as contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS - na sistemática não cumulativa - previstas nas Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003, adotou conceito amplo de receita bruta, o que afasta a aplicação ao caso em tela do precedente firmado no RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014), eis que o referido julgado da Suprema Corte tratou das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a

sistemática cumulativa que adotou, à época, um conceito restrito de faturamento.
7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Inicialmente, registro que o mandado de segurança do qual se origina o presente recurso especial pleiteia apenas a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 - que tratam da contribuição a cargo do empregador sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício - prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, não havendo na inicial nem no acórdão recorrido, qualquer pretensão ou decisão relativa à exclusão do ISS da referida base de cálculo, razão pela qual não conheço do recurso especial relativamente ao ISS, haja vista a ausência de interesse recursal no ponto.

Quanto à alega ofensa aos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, no que tange à discussão relativa à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, conheço do recurso especial, haja vista estarem preenchidos os requisitos para tanto, sobretudo o prequestionamento, ainda que implícito em relação ao art. 8º supracitado.

Registro, outrossim, que o caso em questão não trata da exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e COFINS dos valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, - questão submetida à Primeira Seção do STJ, nos autos do REsp nº 1.144.469-PR de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, como representativo da controvérsia, na forma do art. 543-C, do CPC - mas sim da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, razão pela qual não há que se falar em sobrestamento do presente feito para

Superior Tribunal de Justiça

aguardar o julgamento do supracitado recurso especial representativo da controvérsia, tendo em vista que o caso em questão discute tributo distinto do PIS/Pasep e COFINS, a despeito de possuir a mesma base de cálculo das referidas contribuições.

Feitas essas considerações, passo a análise do mérito do recurso especial.

A Emenda Constitucional nº 42 de 2003 possibilitou a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, prevista no inciso I, alínea "a", do art. 195, da Constituição Federal, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Nesse sentido foi editada a Lei nº 12.546/2011 que instituiu, em seus arts. 7º e 8º, a contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta das empresas abrangidas pela desoneração da folha.

Confira-se os referidos dispositivos da supracitada lei, *in verbis*:

Art. 7º **Contribuição sobre o valor da receita bruta**, excluídas 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, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

Art. 8º **Contribuição sobre o valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), 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, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, **podem ser excluídos da receita bruta**: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Incluído pela

Superior Tribunal de Justiça

Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

II – (VETADO): (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência. (Grifei)

A possibilidade de inclusão, na receita bruta, de parcela relativa a tributo recolhido a título próprio foi pacificada, por maioria, pela Primeira Seção desta Corte em 10.6.2015, quando da conclusão do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, ocasião em que se concluiu que o ISSQN integra o conceito maior de receita bruta, base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.

Naquela oportunidade proferi voto-vista, cuja ementa exarada resume de forma suficiente as razões que fundamentam, *mutatis mutandis*, a inclusão das parcelas relativas ao ICMS na base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, pela que a transcrevo, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ISSQN.

1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "*XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos*".

2. *A contrario sensu* é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência:

2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.

2.2. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 976.836 - RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010.

2.3. Do IRPJ e da CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.113.159 - AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz

Superior Tribunal de Justiça

Fux, julgado em 11.11.2009.

2.4. Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. N° 610.908 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp.N° 462.262 - SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, **é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva.**

4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, **o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta** e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.

6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").

7. Tal é o que acontece com o ISSQN, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.

8. Desse modo, o valor do ISSQN, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa prestadora de serviços em razão dos serviços prestados compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, porque integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

9. Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ:

- Súmula n. 191/TFR: "*É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes*".
- Súmula n. 258/TFR: "*Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*".
- Súmula n. 68/STJ: "*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*".
- Súmula n. 94/STJ: "*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*".

10. Inaplicabilidade do RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014). que se refere somente às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa

Superior Tribunal de Justiça

que adotou um conceito restrito de faturamento, e não para as mesmas contribuições regidas pelas Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sob a sistemática não-cumulativa, que adotaram o conceito amplo de receita bruta.

11. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso especial e reconhecer a legalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (Voto-vista do Min. Mauro Campbell no recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737/SP).

Desse breve resumo, destaco que o tema da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, que têm por fato gerador a receita bruta/faturamento já foi objeto de quatro súmulas. Duas elaboradas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e duas elaboradas por este Superior Tribunal de Justiça, a saber:

- Súmula n. 191/TFR: "*É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes*".
- Súmula n. 258/TFR: "*Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM*".
- Súmula n. 68/STJ: "*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*".
- Súmula n. 94/STJ: "*A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*".

Mutatis mutandis, a mesma lógica deve ser aqui aplicada para as contribuições previdenciárias substitutivas em razão da identidade do fato gerador (receita bruta).

Outrossim, registro que os conceitos legais de receita bruta e receita líquida antecedem à Constituição Federal de 1988 e são dados pelo art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (dispositivos que até então não foram declarados inconstitucionais), *in verbis*:

Decreto-Lei n. 1.598/77

Art 12 - A **receita bruta** das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A **receita líquida** de vendas e serviços será a **receita bruta diminuída** das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente **e dos impostos incidentes sobre vendas**.

[...]

RIR/99

Art. 280. A **receita líquida** de vendas e serviços será a **receita bruta diminuída** das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente **e dos impostos incidentes sobre vendas** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

À toda evidência, a expressão "*e dos impostos incidentes sobre vendas*", prevista no § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deixa claro que **o ICMS devido pela empresa na condição de contribuinte de direito faz parte de sua receita bruta** e, quando dela excluído,

Superior Tribunal de Justiça

a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

Essa situação não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Tal é a lógica da exclusão expressa do ICMS-ST da receita bruta, conforme a redação suso citada do inciso IV, do § 7º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da referida lei. Novamente transcrevo:

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)

[...]

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.** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

Essa mesma lógica também se verifica na redação do art. 279 do RIR/99:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. **Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.**

Há portanto duas situações bem distintas. Se a empresa é a contribuinte de direito do ICMS, esse tributo é recolhido a título próprio, tendo em conta a sua própria capacidade contributiva demonstrada pelo volume de suas vendas que gera para si receita. Essa mesma receita demonstra também sua capacidade contributiva para o pagamento, também a título próprio, da contribuição substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91 de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, na condição de contribuinte de direito. Em verdade, o que existem são etapas econômicas sucessivas (vendas/circulação e receita) gerando tributações diversas, o que é perfeitamente coerente

Superior Tribunal de Justiça

com o ordenamento jurídico.

Dessa forma, à exceção dos ICMS-ST, e demais deduções previstas em lei, a parcela relativa ao ICMS incluiu-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011.

Ressalto que a contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, da mesma forma que as contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS - na sistemática não cumulativa - previstas nas Leis n.s 10.637/2002 e 10.833/2003, adotou conceito amplo de receita bruta, o que afasta a aplicação ao caso em tela do precedente firmado no RE n. 240.785/MG (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 08.10.2014), eis que o referido julgado da Suprema Corte tratou das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS regidas pela Lei n. 9.718/98, sob a sistemática cumulativa que adotou, à época, um conceito restrito de faturamento.

Pelas razões expostas, CONHEÇO parcialmente do recurso especial e, nessa parte, DOU-LHE PROVIMENTO para determinar a inclusão da parcela relativa ao ICMS no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2015/0096594-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.528.604 / SC

Números Origem: 50195516920144047200 SC-50195516920144047200

PAUTA: 08/09/2015

JULGADO: 08/09/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : BUDNY INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
ADVOGADOS : EDSON CICHELLA
MOISÉS NUNES CARDOSO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.