

# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.590 - RN (2013/0393176-7)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

RECORRENTE :

ADVOGADOS : RITA VALÉRIA CAVALCANTE MENDONÇA - PB010518

THAMINNE NATHÁLIA CABRAL MORAES E SILVA E  
OUTRO(S) - PE024170

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS COM "REEMBOLSO DE MATERIAIS". DEDUÇÃO. DESCABIMENTO.

1. Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2).
2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese.
3. A tese vinculada ao disposto nos arts. 610 e 911 do Código Civil, no art. 20 da Lei n. 9.249/1995, no art. 2º da Lei Complementar n. 70/1991 e no art. 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999 não foi prequestionada no Tribunal de origem, não obstante a oposição de embargos de declaração, o que atrai a incidência do óbice da Súmula 211 do STJ na espécie, não havendo que falar em prequestionamento implícito.
4. Inviável a apreciação de recurso especial fundado em divergência jurisprudencial quando o recorrente não demonstra o alegado dissídio nos termos previstos no art. 541, parágrafo único, do CPC/1973 e do art. 255, § 1º, do RISTJ.
5. A empresa recorrente é optante da tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido e pretende, por meio de mandado de segurança de caráter preventivo, deduzir da receita bruta, base de cálculo dos tributos nesse regime, os valores que aufera a título de

# Superior Tribunal de Justiça

"reembolso de materiais" adquiridos para a atividade de construção civil.

6. No tocante ao regime de tributação pelo lucro presumido, a lei adotou como indicador da capacidade contributiva a receita bruta, elegendo essa materialidade para servir de base de cálculo de incidência do IRPJ e da

CSLL.

7. Em regra, receita bruta corresponde aos ingressos financeiros no patrimônio, decorrentes ou não do desenvolvimento das atividades empresariais ou profissionais, e que não sofrem deduções por quaisquer despesas ou custos suportados pelo contribuinte.
8. O acolhimento de pedido tendente a excluir da receita bruta determinada despesa ou custo, no regime de apuração pelo lucro presumido, conduziria a uma indevida dupla dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que, na determinação dos percentuais incidentes, a lei já considera, em tese, todas as reduções possíveis, de acordo com cada ramo de atividade.
9. Se o contribuinte pretende que sejam considerados determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade, não se podendo permitir, à luz dos dispositivos de regência, que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.
10. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu: "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 no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014).
11. Hipótese em que os ingressos provenientes de pagamentos realizados pelo contratante pelos materiais empregados na obra, ainda que a título de reembolso, referem-se, em última análise, à prestação do serviço da empresa recorrente e, por conseguinte, integram a definição de receita bruta, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, no regime de apuração pelo lucro presumido.
12. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho(que

# Superior Tribunal de Justiça

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.590 - RN (2013/0393176-7)**

ressalvou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa(voto-vista) (por outro fundamento) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 17 de novembro de 2020 (Data do julgamento).

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto pela TOMÉ EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA., com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região assim ementado (e-STJ fl. 168):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO E IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. PRECEDENTES.

– As empresas prestadoras de serviços terceirizados firmam com as empresas tomadoras contrato de serviço especializado, executando-o, mediante a fixação de um valor. No dizer do art. 279 do Decreto nº 3.000/1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos "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)."

– As verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado, devendo ser entendida como receita bruta. As empresas optantes pelo regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não podem excluir tais valores para efeito de cômputo da base de cálculo das referidas exações.

– Precedentes do colendo STJ (RESP 200701445690, MAURO CAMPBELL MARQUES, - SEGUNDA TURMA, 08/02/2011 e RESP 200802001882, ELIANA CALMON, STJ - SEGUNDA TURMA, 07/12/2009) – Apelação desprovida.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 185):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. REEMBOLSO. LUCRO PRESUMIDO.

# Superior Tribunal de Justiça

- Rediscussão de temas já analisados no julgamento do acórdão embargado, o que não se admite em sede de embargos de declaração. A referida decisão abordou detidamente a matéria relativa à impossibilidade de exclusão de valores da base de cálculo da CSLL, e IRPJ das empresas optantes pelo regime de tributação pelo lucro presumido, tendo em vista que as verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado, devendo, pois, ser entendida como receita bruta.
- O mero propósito de prequestionamento da matéria, por si só, não acarreta a admissibilidade dos embargos declaratórios. - Embargos de declaração rejeitados.

A parte recorrente alega contrariedade do art. 535, II, do CPC/1973, por entender que a rejeição dos aclaratórios deu-se sem que fossem sanados relevantes vícios de omissão ali ventilados.

Sustenta, além de divergência jurisprudencial, ofensa ao art. 610 do Código Civil de 2002, ao art. 2º da Lei Complementar n. 70/1991, aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 e ao art. 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999, ao argumento, em essência, de que o preço dos serviços prestados "não se confunde com os materiais adquiridos e repassados ao cliente; resta, assim, nítido que os materiais empregados na obra não são vendidos, mas sim aplicados nas obras de construção civil, logo, não podem ser considerados receitas" (e-STJ fl. 200).

Contrarrazões às e-STJ fls. 267/271.

O Ministério Público Federal opina pelo conhecimento parcial do recurso especial e, nessa parte, pelo seu desprovimento (e-STJ fls. 289/293).

É o relatório.

# Superior Tribunal de Justiça

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.590 - RN (2013/0393176-7)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : TOMÉ EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : RITA VALÉRIA CAVALCANTE MENDONÇA - PB010518  
THAMINNE NATHÁLIA CABRAL MORAES E SILVA E  
OUTRO(S) - PE024170  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**ADVOGADO** : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS COM "REEMBOLSO DE MATERIAIS". DEDUÇÃO. DESCABIMENTO.

1. Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2).
2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese.
3. A tese vinculada ao disposto nos arts. 610 e 911 do Código Civil, no art. 20 da Lei n. 9.249/1995, no art. 2º da Lei Complementar n. 70/1991 e no art. 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999 não foi prequestionada no Tribunal de origem, não obstante a oposição de embargos de declaração, o que atrai a incidência do óbice da Súmula 211 do STJ na espécie, não havendo que falar em prequestionamento implícito.
4. Inviável a apreciação de recurso especial fundado em divergência jurisprudencial quando o recorrente não demonstra o alegado dissídio nos termos previstos no art. 541, parágrafo único, do CPC/1973 e do art. 255, § 1º, do RISTJ.
5. A empresa recorrente é optante da tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido e pretende, por meio de mandado de segurança de caráter preventivo, deduzir da receita bruta, base de cálculo dos tributos nesse regime, os valores que aufera a título de

# Superior Tribunal de Justiça

"reembolso de materiais" adquiridos para a atividade de construção civil.

6. No tocante ao regime de tributação pelo lucro presumido, a lei adotou como indicador da capacidade contributiva a receita bruta, elegendo essa materialidade para servir de base de cálculo de incidência do IRPJ e da

CSLL.

7. Em regra, receita bruta corresponde aos ingressos financeiros no patrimônio, decorrentes ou não do desenvolvimento das atividades empresariais ou profissionais, e que não sofrem deduções por quaisquer despesas ou custos suportados pelo contribuinte.
8. O acolhimento de pedido tendente a excluir da receita bruta determinada despesa ou custo, no regime de apuração pelo lucro presumido, conduziria a uma indevida dupla dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que, na determinação dos percentuais incidentes, a lei já considera, em tese, todas as reduções possíveis, de acordo com cada ramo de atividade.
9. Se o contribuinte pretende que sejam considerados determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade, não se podendo permitir, à luz dos dispositivos de regência, que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.
10. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu: "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 no REsp 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014).
11. Hipótese em que os ingressos provenientes de pagamentos realizados pelo contratante pelos materiais empregados na obra, ainda que a título de reembolso, referem-se, em última análise, à prestação do serviço da empresa recorrente e, por conseguinte, integram a definição de receita bruta, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, no regime de apuração pelo lucro presumido.
12. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.

# Superior Tribunal de Justiça

## VOTO

### **O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2).

Feita essa anotação, o recurso especial origina-se de mandado de segurança, de caráter preventivo, impetrado por Tomé Edificações e Comércio Ltda., ora recorrente, em que pretende seja excluído o denominado de "reembolso de despesas com materiais de construção" da composição de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no regime de tributação pelo lucro presumido. O Tribunal de origem manteve a sentença que denegara a ordem.

Em relação à apontada ofensa ao art. 535, II, do CPC/1973, não se vislumbra nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

De outra parte, a tese vinculada ao disposto nos arts. 610 e 911 do Código Civil, no art. 20 da Lei n. 9.249/1995, no art. 2º da Lei Complementar n. 70/1991 e no art. 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999 não foi prequestionada no Tribunal de origem, não obstante a oposição de embargos de declaração, o que atrai a incidência do óbice da Súmula 211 do STJ na espécie, não havendo que falar em prequestionamento implícito.

Cabe ressaltar que não é contraditória a decisão que rejeita a alegação de vício de integração e, ao mesmo tempo, não conhece do recurso especial por ausência de prequestionamento, "porque é perfeitamente possível o julgado encontrar-se devidamente fundamentado, sem, no entanto, ter decidido a questão à luz dos preceitos jurídicos desejados pela parte" (AgInt no AREsp 761.962/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 14/08/2018, DJe 21/08/2018).

Nesse sentido:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PLANO VERÃO. 1. SUSPENSÃO DO PROCESSO. DESCABIMENTO. 2. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA. 3. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVO LEGAL TIDO COMO VIOLADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. 4. AÇÃO COLETIVA AJUIZADA PELO IDEC E FAVORÁVEL A TODOS OS POUPADORES, SEM LIMITAÇÃO TERRITORIAL. LEGITIMIDADE ATIVA. 4. AGRAVO IMPROVIDO.

# Superior Tribunal de Justiça

1. Não cabe a requerida suspensão do presente feito em decorrência da afetação do REsp 1.361.799/SP, tendo em vista o cancelamento da afetação.
2. Não ficou configurada a violação do art. 535 do CPC/1973 (1.022 do CPC/2015), uma vez que o Tribunal de origem se manifestou, de forma fundamentada, sobre todas as questões necessárias para o deslinde da controvérsia. O mero inconformismo da parte com o julgamento contrário à sua pretensão não caracteriza falta de prestação jurisdicional.
3. O tema relativo aos arts. 6º da Lei n. 9.447/1997 e 459 e 543-B do CPC/1973 e acerca do período de incidência dos juros remuneratórios, não foi objeto de debate pela Corte estadual, a despeito da oposição de embargos de declaração, faltando, desse modo, o indispensável prequestionamento da matéria, o que faz incidir a Súmula 211 do STJ. **Ademais, não há contradição em afastar a alegada negativa de prestação jurisdicional e, ao mesmo tempo, não conhecer do recurso por ausência de prequestionamento, desde que o acórdão recorrido esteja adequadamente fundamentado.**
4. De fato, a jurisprudência da Segunda Seção, no julgamento dos REsps n. 1.243.887/PR e 1.391.198/RS, relatados pelo Ministro Luis Felipe Salomão e submetidos à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/1973), consolidou o entendimento de que a sentença proferida na ação civil pública, a qual condenou determinado banco ao pagamento de diferenças decorrentes de expurgos inflacionários sobre cadernetas de poupança, é aplicável, por força da coisa julgada, indistintamente a todos os detentores de caderneta de poupança daquela instituição financeira, independentemente de sua residência ou domicílio no órgão prolator, consignou, também, que os poupadores ou seus sucessores detêm legitimidade ativa - independentemente de fazerem parte ou não dos quadros associativos, no caso, do IDEC - de ajuizarem o cumprimento individual daquela sentença coletiva no órgão prolator ou em foro diverso deste. 5. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 955.960/PR, Relator Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, DJe 19/12/2018) (Grifos acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRANSPORTE IRREGULAR DE PASSAGEIROS. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O AFASTAMENTO DE OFENSA AO ART. 535 E A INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. TRANSPORTE IRREGULAR DE PASSAGEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR A LIBERAÇÃO DO VEÍCULO AO PAGAMENTO DE MULTAS E DESPESAS. ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.144.810/MG, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 18.3.2010, SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC/1973. JURISPRUDÊNCIA DO STJ É FIRME EM CONSIGNAR A ILEGALIDADE E ARBITRARIEDADE NA APREENSÃO DO VEÍCULO PARA A HIPÓTESE EM QUE A LEGISLAÇÃO PREVÊ A APLICAÇÃO DE MULTA E A RETENÇÃO, COMO NO CASO DOS AUTOS. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO PIAUÍ A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. No tocante ao art. 535 do CPC/1973, inexistente a violação apontada. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Observe-se, ademais, que o julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa à norma ora invocada.
2. Conforme destacado anteriormente, o tema inserto no art. 1o., § 3o. da Lei 8.437/1992 não foi debatido pelo Tribunal de origem, malgrado a oposição dos Embargos Declaratórios, o que atrai a incidência da Súmula 211/STJ.
3. **Ressalte-se que o reconhecimento da inexistência de afronta ao art. 535, bem como a aplicação da Súmula 211 por ausência de prequestionamento é**

# Superior Tribunal de Justiça

**plenamente concebível, não se revelando contraditória a decisão que utiliza os dois fundamentos ao mesmo tempo; isso ocorre quando a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, tendo a Corte encontrado fundamento suficiente para solucionar a controvérsia ou por ser a argumentação posta nos aclaratórios desinflante para alterar a conclusão anteriormente esposada, ou, ainda, por representar inovação, imprópria à oposição dos aclaratórios.** Precedentes: AgRg no AREsp. 662.951/SP, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 1.7.2015 e AgRg no AREsp. 543.829/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 30.10.2014.

(...)

6. Agravo Interno do ESTADO DO PIAUÍ a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 768.295/PI, Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 30/10/2018) (Grifos acrescidos).

Por sua vez, a eventual apreciação de recurso especial fundado em divergência jurisprudencial (alínea "c" do permissivo constitucional) mostra-se inviável quando o recorrente não demonstra o alegado dissídio por meio: a) da juntada de certidão ou de cópia autenticada do acórdão paradigma, ou, em sua falta, da declaração pelo advogado da autenticidade dessas; b) da citação de repositório oficial, autorizado ou credenciado, em que o acórdão divergente foi publicado; c) do cotejo analítico, com a transcrição dos trechos dos acórdãos em que se funda a divergência, com a exposição das circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, não bastando, para tanto, a transcrição das ementas dos julgados em comparação. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.558.877/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05/02/2016; AgRg no AREsp 752.892/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 04/11/2015.

No presente caso, a parte deixou de realizar o cotejo analítico, visto que se limitou a transcrever diversos julgados tidos como paradigma, sem especificar as nuances que envolveriam o caso concreto, não atendendo, portanto, aos pressupostos específicos necessários à configuração do dissenso jurisprudencial, preconizados pelo art. 541, parágrafo único, do CPC/1973 e pelo art. 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

Quanto ao mérito, o regime de tributação do IRPJ e da CSLL pelo denominado "lucro presumido" constitui uma opção para os contribuintes que não são obrigados à apuração pelo "lucro real". Estabelece como base de cálculo um percentual, variável por ramo de atividade desenvolvida pelo contribuinte, incidente sobre a receita bruta mensal, na forma do art. 15 da Lei n. 9.249/1995, no que interessa:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (redação original)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e

# Superior Tribunal de Justiça

atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa (com a redação dada pela Lei 11.727/2008);

Atualmente, o art. 15, *caput*, da Lei n. 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014, possui a seguinte redação:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Em quaisquer das redações do *caput* do artigo em referência, em regra, é de 8% (oito por cento) o percentual incidente sobre a receita bruta auferida mensalmente, destinado a constituir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O parágrafo primeiro, por sua vez, discorre sobre alíquotas diferenciadas de acordo com o ramo de atividade desenvolvida, sendo que para a construção civil, como prestadora de serviços, observa-se o percentual de 32% (trinta e dois) por cento.

Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem, em regra, as alíquotas de 15% (quinze por cento), para o Imposto de Renda, e 9% (nove por cento), a título de CSLL, para as pessoas jurídicas em geral.

Ressalte-se que, no regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo é o lucro contábil, e não a receita bruta, ajustado pelas adições e deduções permitidas expressamente em lei.

A nova redação conferida ao art. 15, *caput*, da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, dispositivo que também foi alterado pela própria Lei n. 12.973/2014, conforme veremos.

É certo, outrossim, que, para fins de Imposto de Renda, sempre se impôs a observância da definição legal estabelecida pelo art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, porquanto trata de ato normativo que disciplina especificamente referido tributo da seguinte forma, em sua redação original:

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.

Com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, houve uma ampliação da definição legal, para incluir as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica diversas do produto da venda de bens, do preço da prestação de serviços ou do resultado auferido nas operações de conta alheia, passando o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 a ostentar a seguinte redação:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

# Superior Tribunal de Justiça

- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Essas modificações no plano normativo, tendentes a incluir expressamente, na definição de receita bruta, os ingressos provenientes de atividades diversas daquelas desenvolvidas pelo contribuinte, são mencionadas a título de mero registro, na medida em que, na presente hipótese, em ação ajuizada em 31/07/2009, anteriormente à entrada em vigor de referidos atos normativos, o tema relaciona-se com a composição da receita bruta pelos ingressos oriundos da atividade própria desenvolvida pela empresa recorrente, já disciplinada anteriormente.

Ainda sobre a definição de receita bruta, o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), por meio de seu Pronunciamento Técnico 47, aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 47, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu Apêndice "A", que trata da definição de termos contábeis, orienta que receita, nessa acepção, significa o "aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio".

Cabe acrescentar que, nos autos do RE 606.107/RS, sob o regime da repercussão geral, ao julgar tema relacionado com o aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior como receita tributável, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, à luz do art. 195, I, "b", da Constituição Federal, a Suprema Corte assentou que a "receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

Eis a ementa do acórdão:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts.

# Superior Tribunal de Justiça

149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV – O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII – Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606.107/RS, Rel. Ministra ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, 25/11/2013).

Feita essa anotação, à luz dos dispositivos legais de regência, do tratamento contábil de receita bruta, assim como do pronunciamento da Suprema Corte sobre o tema, embora o último seja relativo à Contribuição ao PIS e à COFINS e com base no texto constitucional, podemos afirmar que, em regra, receita bruta corresponde aos ingressos financeiros no patrimônio, decorrentes ou não do desenvolvimento das atividades empresariais

# Superior Tribunal de Justiça

ou profissionais, e que não sofrem deduções por quaisquer despesas ou custos suportados pelo contribuinte.

A leitura do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, principalmente com as alterações promovidas pela Lei n. 12.793/2014, indica a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Tanto que o § 1º do referido art. 12 assevera que receita líquida será aquela resultante das diminuições da receita bruta ali expressamente previstas, quais sejam: a) devoluções e vendas canceladas; b) descontos concedidos incondicionalmente; c) tributos sobre ela incidentes; e d) valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404/1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Cabe ressaltar que não há dúvida de que a autonomia do Direito Tributário atribuí ao legislador a faculdade de modificar esse conceito de receita bruta, para fins fiscais. Todavia, qualquer exclusão de base de cálculo deve ser contemplada expressamente. No silêncio do legislador, os ingressos financeiros determinam aumento de ordem patrimonial e, por conseguinte, encontram-se sujeitos ao IRPJ e à CSLL.

Com efeito, no tocante ao regime de tributação pelo lucro presumido, a lei adotou como indicador da capacidade contributiva a receita bruta, tal como acima delineada, elegendo essa materialidade para servir de base de cálculo de incidência dos tributos em discussão.

Nesse contexto, o acolhimento de pedido tendente a excluir da receita bruta determinada despesa ou custo, no regime de apuração em debate, conduziria a uma indevida dupla dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que, na determinação dos percentuais incidentes, a lei já considera, em tese, todas as reduções possíveis, de acordo com cada ramo de atividade.

O Superior Tribunal de Justiça, na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, tem rejeitado a possibilidade de dedução da receita bruta de ICMS, por exemplo. Se o contribuinte pretende que sejam considerados determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que contempla essa possibilidade. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que promova uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

Nesse sentido, refiro-me ao seguinte julgado da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

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

# Superior Tribunal de Justiça

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" desfalçada 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 1.420.119/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 23/04/2014).

No caso em exame, assim decidiu o Tribunal de origem, no que interessa (e-STJ fls. 164/165):

É cediço que as empresas tomadoras de serviços firmam contratos com as empresas tomadoras contratos de serviço especializado, executando-o, mediante a fixação de um valor pelo serviço a ser prestado. Destarte, tem-se que o preço pago pelo tomador engloba tanto o lucro da empresa executante do serviço, quanto às despesas necessárias ao seu desempenho. Não há como entender que as verbas adiantadas a terceiros no intuito da realização da melhor prestação de serviço não faça parte do valor final do mencionado contrato.

[...]

Como se vê, as verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado. Logo, as empresas optantes pelo regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não podem excluir tais valores para efeito de cômputo de base de cálculo das referidas exações. Ademais, se pode olvidar que as exclusões só podem ocorrer se legalmente previstas, não cabendo outra interpretação senão a literal e, no caso dos autos, não há na legislação de regência qualquer previsão a contemplar o direito aqui perseguido.

Ao assim decidir, atuou em harmonia com a legislação de regência, porquanto os ingressos provenientes de pagamentos realizados pelo contratante quanto aos materiais empregados na obra, ainda que a título de reembolso, referem-se, em última análise, à prestação do serviço contratado e, por conseguinte, integram a definição de receita bruta, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, no regime de apuração pelo lucro presumido.

Nesse contexto, impõe-se a manutenção do acórdão recorrido, que bem solucionou a controvérsia.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial e,

# Superior Tribunal de Justiça

nessa extensão, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.



# Superior Tribunal de Justiça

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2013/0393176-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.421.590 / RN

Números Origem: 00052799320094058401 200984000052790 518220 52799320094058401

PAUTA: 08/09/2020

JULGADO: 08/09/2020

### Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TOMÉ EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA

ADVOGADOS : RITA VALÉRIA CAVALCANTE MENDONÇA - PB010518

THAMINNE NATHÁLIA CABRAL MORAES E SILVA E OUTRO(S) -

PE024170

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. PATRICIA GRASSI OSORIO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

### CERTIDÃO

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

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negando-lhe provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

# Superior Tribunal de Justiça

Página 15 de 7

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.421.590 - RN (2013/0393176-7)**

**RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA**

**RECORRENTE : TOMÉ EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA**

**ADVOGADOS : RITA VALÉRIA CAVALCANTE MENDONÇA - PB010518**

**THAMINNE NATHÁLIA CABRAL MORAES E SILVA E**

**OUTRO(S) - PE024170**

**RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL**

**ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

## **VOTO-VISTA**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA**

**HELENA COSTA:**

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de Recurso Especial interposto por **TOMÉ**

**EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA** contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 168e):

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO E IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. PRECEDENTES.**

- *As empresas prestadoras de serviços terceirizados firmam com as empresas tomadoras contrato de serviço especializado, executando-o, mediante a fixação de um valor. No dizer do art. 279 do Decreto nº 3.000/1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos "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)".*

- *As verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na*

# Superior Tribunal de Justiça

*prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado, devendo ser entendida como receita bruta. As empresas optantes pelo regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não podem excluir tais valores para efeito de cômputo da base de cálculo das referidas exações.*

*- Precedentes do colendo STJ (RESP 200701445690, MAURO CAMPBELL MARQUES, - SEGUNDA TURMA, 08/02/2011 e RESP 200802001882, ELIANA CALMON, STJ - SEGUNDA TURMA, 07/12/2009). - Apelação desprovida.*

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 182/185e).

Interposto recurso especial, com amparo no art. 105, III, a e c,

da Constituição da República, além de divergência jurisprudencial, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

I. Art. 535, I e II, do CPC/1973: há omissão acerca da "[...]

impossibilidade legal do preço dos serviços prestados pela Recorrente se confundirem com os materiais adquiridos e repassados ao cliente" (fl. 195e); e

II. Arts. 610 do Código Civil de 2002; 2º da Lei Complementar n. 70/1991; 15, 20 e 22 da Lei n. 9.249/1995; e 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999: o preço da atividade de construção civil "não se confunde com os dos materiais adquiridos e repassados ao cliente, pelo que resta nítido que os materiais empregados na obra não são vendidos, mas sim aplicados nas obras de construção civil, logo, não podem ser considerados receitas" (fl. 200e); e aponta para o equívoco do Fisco ao "equiparar os conceitos relativos à entrada e receita" (fl. 201e).

Com contrarrazões, o Recurso Especial foi admitido (fls. 267/271e; e fl. 279e).

# Superior Tribunal de Justiça

O Ministério Público Federal lançou parecer no sentido do conhecimento parcial do Recurso Especial e, nessa extensão, pelo seu desprovimento (fls. 289/293e).

Distribuídos os autos ao Sr. Ministro Gurgel de Faria, Sua Excelência, na assentada de 08.09.2020, proferiu voto conhecendo em parte do recurso e, nessa extensão, negando-lhe provimento, essencialmente por entender que o "acolhimento de pedido tendente a excluir da receita bruta determinada despesa ou custo, no regime de apuração pelo lucro presumido, conduziria a uma indevida dupla dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na medida em que, na determinação dos percentuais incidentes, a lei já considera, em tese, todas as reduções possíveis, de acordo com cada ramo de atividade".

**É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

## **I. Da admissibilidade do recurso especial**

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 1973.

O Recurso Especial, em parte, não deve ser conhecido, como,

aliás, igualmente concluiu o Sr. Relator, porquanto:

(i) a alegação de violação aos arts. 610 e 911 do Código Civil, 22 da Lei n. 9.249/1995; 2º da Lei Complementar n. 70/1991 se revela carecedora de prequestionamento, uma vez que tais dispositivos não foram analisados pelo tribunal de origem.

Com efeito, o prequestionamento significa o prévio debate da questão no tribunal *a quo*, à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos dispositivos legais apontados como violados.

# Superior Tribunal de Justiça

É entendimento pacífico desta Corte Superior que a ausência de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal *a quo* impede o acesso à instância especial, pois não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 282 do Colendo Supremo Tribunal Federal: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada" (e.g. REsp n. 1.440.099/GO, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26.05.2020, DJe 29.05.2020);

(ii) no tocante à alegação de vulneração ao art. 219, § 7º, do Decreto n. 3.048/1999, impende ressaltar que o recurso especial possui fundamentação vinculada, destinando-se a garantir a autoridade da lei federal e a sua aplicação uniforme, não constituindo, portanto, instrumento processual dedicado a examinar possível ofensa a norma constitucional, ainda que para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência reservada ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da Constituição da República.

Consoante pacífica jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, o conceito de tratado ou lei federal, previsto no art. 105, inciso III, a, da CR, deve ser considerado em seu sentido estrito, não compreendendo súmulas de Tribunais, e atos administrativos normativos; e

(iii) para a demonstração do dissídio jurisprudencial, a Recorrente deixou de efetuar o cotejo analítico, limitando-se a transcrever julgados tidos como paradigma, não observado, portanto, o requisito estabelecido pelo arts. 541, parágrafo único, do CPC/1973 e 255, §§ 1º e 2º, do RISTJ.

Nesse contexto, o conhecimento do Recurso Especial restringe-se à alegação de ofensa aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995, porquanto a questão relativa à possibilidade de dedução do "reembolso de materiais" da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro

# Superior Tribunal de Justiça

presumido mostra-se satisfatoriamente prequestionada; não demanda reexame fático-probatório; e o pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a mencionada controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

## II. Delimitação da controvérsia

A questão controvertida diz com a possibilidade de a empresa prestadora de serviços de construção civil excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando tributada pela sistemática do lucro presumido, o montante presente na nota fiscal relativo ao valor dos materiais de construção empregados na obra, e que seriam reembolsados pelo contratante da empreitada, por força de disposição contratual.

## III. Moldura normativa da pretensão deduzida

Por primeiro, cumpre destacar o relevo para a tributação federal da verificação acerca dos contornos do faturamento e/ou receita bruta, porquanto esse aspecto traduz a base imponible (i) do IRPJ e da CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido; (ii) da Contribuição ao PIS; (iii) da Cofins; e (iv) da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB.

Ademais, o exame do apontado alcance do conceito de receita

bruta revela, neste passo, o singular ponto de intersecção das concepções jurídicas atinentes ao lucro e à receita.

Em tal cenário, a apreciação do pedido de exclusão, de valor constante da nota fiscal, da receita bruta, exige análise conjunta das normas contidas no Código Tributário Nacional - CTN e nas leis de regência do IRPJ e da CSLL, com a observância da abrangência material do seu conteúdo, balizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de

# Superior Tribunal de Justiça

modo que a interpretação da legislação infraconstitucional correlata haverá de ser realizada pelo filtro constitucional, e não o inverso.

Quanto ao Imposto sobre a Renda, o CTN, no que interessa, dispõe:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

*(Incluído pela LC n. 104, de 2001)*

*[...]*

*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

O Decreto-Lei n. 1.598/1977, ao modificar a legislação do Imposto sobre a Renda, por seu turno, estabelecia no art. 12 que "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" (destaquei).

Conquanto se trate, no presente caso, de ação mandamental proposta em 31.07.2009, isto é, antes do início da vigência das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014, mostra-se oportuno cotejar também a legislação em vigor atualmente:

*Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

# Superior Tribunal de Justiça

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;  
e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (destaquei).

Acerca da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, colaciona-se o pertinente excerto da Lei n. 8.981/1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n. 9.065/1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital;

# Superior Tribunal de Justiça

- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa. [...] (destaquei).

Por sua vez, a Lei n. 9.249/1995, com as alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014, dispõe:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*[...]*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*[...]*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*[...]*

O art. 20 da apontada lei, igualmente com a redação dada pela Lei n. 12.973/2014, encontrava-se assim redigido:

# Superior Tribunal de Justiça

*Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

Todavia, com a edição da Lei Complementar n. 167/2019, o mencionado art. 20 da Lei n. 9.249/1995, apresenta novo texto:

*Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)*

*I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019) II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)*

*III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.*

*(Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)*

*[...] (destaquei).*

No bojo da Lei n. 9.430/1996, o regramento do lucro presumido, por sua vez, estampa:

# Superior Tribunal de Justiça

*Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) [...] (destaquei).*

A existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, como sabido, limita sensivelmente a liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as respectivas hipóteses de incidência.

O art. 43 do CTN, ao definir os conceitos de renda e proventos, não destoa do conceito constitucional.

*Renda* é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção; constitui acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos.

Representa sempre um *plus*, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.

Nesse caso, temos expressão de capacidade contributiva.

Distingue-se, juridicamente, de *rendimento*, que corresponde a qualquer ganho, isoladamente considerado, remuneração dos fatores patrimoniais (capital e trabalho), independentemente da ideia de período.

Esclareça-se que renda constitui gênero que compreende a espécie *lucro*, remuneração de um fator de produção.

Noutro vértice, cumpre ressaltar que o lucro presumido, hipótese em análise, é o resultante da aplicação do percentual previsto em lei sobre a receita bruta.

# Superior Tribunal de Justiça

Conforme já grafei há muito em obra doutrinária, o lucro presumido traduz uma base de cálculo simplificada, correspondente a um valor provável, aproximado, que desconsidera vários elementos que deveriam integrá-la, consubstanciando presunção relativa, por comportar dilação probatória (cf. *Meu Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 258).

A tributação pelo lucro presumido envolve uma base de cálculo substitutiva, distinta da realidade, porquanto o lucro efetivo pode ser diverso da conjectura prevista em lei, com vista a dispensar a pessoa jurídica da apuração do lucro real e das formalidades a ela inerentes.

Esse regime de estimativa, a toda evidência, somente é franqueado ao contribuinte nas hipóteses previstas em lei.

Cuida-se de *opção* a ser efetuada pelo sujeito passivo, facilitadora da apuração do tributo, desde que a considere favorável a si.

Tal sistemática, assim, traduz, igualmente, o adequado convívio entre os princípios da legalidade e o da capacidade contributiva, de um lado, e da praticidade fiscal, de outro.

Cabe mencionar que a operacionalização do mecanismo do lucro presumido não deve condicionar interpretação que despreze as molduras constitucional e legal *fundamentais* da tributação pela renda, desfigurando a sua materialidade.

Aliás, observa-se o recurso cada vez mais frequente às presunções, diante do fenômeno de tributação "em massa". A despeito da invocação de perseguição de fins legítimos, como o combate à sonegação e a eficiência na arrecadação, o emprego de presunções deve ser efetuado com cautela, para que não resultem vulnerados os princípios de proteção ao contribuinte, especialmente os da segurança jurídica e da legalidade, e

# Superior Tribunal de Justiça

não se desconsidere, ainda, os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva.

Dessarte, inviável admitir-se a inclusão de elemento incompatível com a conformação material do IRPJ e da CSLL, para autorizar indevida tributação de fato jurídico estranho à hipótese de incidência.

Anote-se que o Direito Tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

Outrossim, vale remarcar que as presunções acarretam o efeito prático de dispensar a prova da existência do fato desconhecido; e, justamente por isso, somente versam sobre matéria de fato, não sobre matéria de direito.

Noutro plano, a escolha da pessoa jurídica pelo regime do lucro presumido não pressupõe a sua anuência para legitimar a indevida tributação da receita – mormente porque ao Estado não é dado ofertar opção sabidamente inconstitucional aos contribuintes –, para a qual a mera potestatividade não tem, certamente, o condão de suplantar.

Visto o regramento aplicável à controvérsia, bem como os elementos conceituais, impende delinear o quadro jurisprudencial pertinente.

## **IV. Panorama jurisprudencial**

No plano jurisprudencial, registre-se que "incumbe ao Supremo

# Superior Tribunal de Justiça

definir o alcance dos vocábulos 'receita' e 'faturamento' contidos na Constituição Federal" (PLENO, RE n. 592.616/RS RG, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 09.10.2008, DJe 24.10.2008).

Aliás, por definição cunhada em tese submetida ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal assentou que os meros ingressos *não constituem receita*, porquanto desfalcados do indispensável requisito da integração ao patrimônio do contribuinte (definitividade) – cf. Tema n. 69, no qual se fixou "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", PLENO, RE n. 574.706/PR, Ministra CÁRMEN LÚCIA, julgado em 15.03.2017, DJe 02.10.2017.

Ainda acerca da base de cálculo do PIS e à COFINS, conquanto, em meu sentir, a escorreita exegese tenha sido abraçada nos votos vencidos, cumpre consignar outra tese fixada, igualmente, sob o rito da repercussão geral, na recente apreciação do Tema n. 1.024, na qual o Supremo Tribunal Federal assentou ser "constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito" (RE n. 1.049.811/SE, relator para o acórdão Ministro Alexandre de Moraes, julgado em 04.09.2020, acórdão pendente de publicação).

No tocante aos limites da tributação com fulcro em presunções, o Supremo Tribunal Federal, modificou o entendimento firmado em 2002 segundo o qual, em se tratando de substituição tributária progressiva, o fato gerador presumido do ICMS seria, invariavelmente, definitivo, não obstante a base de cálculo efetiva da operação fosse menor que a pressuposta pelo Fisco (PLENO, ADI n. 1.851/DF, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.05.2002, DJ 22.11.2002).

Quatorze anos depois, exurge a nova compreensão do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar, em sede de repercussão geral, o RE n. 593.849/MG – Tema n. 201, no qual se fixou a tese de que "é devida

# Superior Tribunal de Justiça

a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (PLENO, Rel. Ministro Edson Fachin, julgado em 19.10.2016, DJe 30.03.2017, republicado no DJe 04.04.2017).

Isso porque, consoante registrado no apontado acórdão, dentre outros fundamentos, (i) "o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco"; e (ii) "[...] na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure* [...]" (p. 02; e 14).

A apontada diretriz restou reafirmada recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer que "é devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida" – Tema n. 228 da repercussão geral (PLENO, RE n. 596.832/RJ, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 26.06.2020, DJe 21.10.2020).

Nessa linha, em outra tese apreciada sob o rito da repercussão geral – Tema n. 207 – impende igualmente lembrar o registro do Sr. Ministro Luiz Fux lançado no voto condutor do acórdão que proclamou o entendimento segundo o qual "as imunidades previstas nos artigos 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da Constituição Federal são aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional":

# Superior Tribunal de Justiça

*Nesse contexto, a praticidade na tributação não é suficiente para justificar a instituição de um tributo sem competência constitucional para tanto. Daí porque afirmar-se que tal argumento não pode ser capaz de afastar a imunidade no caso concreto.*

*[...] pode-se admitir que a opção do contribuinte implique em certas desvantagens, conforme ressaltai, porém tais desvantagens jamais poderiam conduzir à interpretação de reconhecer uma competência tributária quando a própria Constituição exclui.*

*[...]*

*Com efeito, o regime simplificado pressupõe a adoção de uma base de incidência substitutiva fixada pela legislação, que corresponde à **receita bruta total** do contribuinte. Ao mesmo tempo, substitui as alíquotas dos tributos incluídos na sistemática simplificada, com a finalidade de simplificar o sucesso do mecanismo. Assim, embora o recolhimento seja unificado, o montante total é calculado a partir da aplicação de alíquotas diversas para cada tipo de tributo sobre a base de cálculo substitutiva, sendo perfeitamente possível, desse modo, segregar o montante correspondente a cada tributo dentro do total pago.*

*[...]*

*(RE 598.468/SC, PLENO, relator para o acórdão Ministro LUIZ FUX, Ata de julgamento n. 15, de 22.05.2020, DJE n. 131, divulgado em 27.05.2020, *decisum* pendente de publicação – destaque do original).*

Com efeito, se o intérprete validar a inserção de mero ingresso

nas bases de cálculo dos tributos em comento, tal hipótese equivaleria a convolar a presunção relativa do lucro presumido em presunção absoluta.

No âmbito desta Corte, anota-se a ausência de precedentes específicos concernentes à discussão em torno da inclusão do montante denominado de "reembolso de materiais" empregados em obras de construção civil na base de cálculo do IRPJ e da CSLL – receita bruta – oriundos desta Seção e respectivas Turmas.

A par disso, registre-se que a 1ª Seção deste Superior Tribunal

# Superior Tribunal de Justiça

de Justiça firmou, em julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos – Tema n. 994 – que "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" (REsp's n. 1.629.001/SC; 1.624.297/RS; 1.638.772/SC, de minha relatoria, julgados em 10.04.2019, DJe 26.04.2019).

Ademais, encontra-se submetido ao rito das teses repetitivas o julgamento dos Recursos Especiais ns. 1.767.631/SC, 1.772.634/RS e 1.772.470/RS, de minha relatoria, estando a controvérsia a ser dirimida voltada, igualmente, para o debate acerca da tributação por presunção, oportunidade na qual se definirá a "possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido" – Tema n. 1.008).

Sem perder de mira o plexo de negócios que orbitam o nicho da atividade econômica em tela – prestação de serviços de obra de engenharia civil –, e os elementos conceituais dogmáticos e jurisprudenciais do aspecto quantitativo dos tributos em cotejo, bem ainda o ineditismo da discussão que aporta nesta Turma, prossigo com a análise do Recurso Especial.

## **V. O caso concreto**

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança preventivo, impetrado pela ora Recorrente – empresa prestadora de serviços de obras de engenharia civil – onde se relata a tributação do IRPJ e a CSLL, na sistemática do lucro presumido, sobre o valor integral das notas fiscais emitidas em decorrência da prestação da atividade de empreitada,

# Superior Tribunal de Justiça

incluídos naquele documento fiscal o montante relativo aos materiais utilizados na obra (fls. 03e; e 193e).

A sociedade empresária insurge-se contra a tributação da soma atinente aos apontados materiais, porquanto esses seriam reembolsados pelos contratantes da empreitada e, por isso mesmo, não poderiam compor a base imponible do IRPJ e da CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido (fl. 193e).

O tribunal de origem, ao negar provimento à apelação, assentou (fls. 164/165e; e 182e):

*[...] as empresas prestadoras de serviços firmam com, as empresas tomadoras contratos de serviço especializado, executando-o, mediante a fixação de um valor pelo serviço a ser prestado. Destarte, tem-se que o preço pago pelo tomador engloba tanto o lucro da empresa executante do serviço, quanto às despesas necessárias ao seu desempenho. Não há como entender que as verbas adiantadas a terceiros no intuito da realização da melhor prestação de serviço não faça parte do valor final do mencionado contrato.*

*[...]*

*Como se vê, as verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado.*

*Logo, as empresas optantes pelo regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não podem excluir tais valores para efeito de cômputo de base de cálculo das referidas exações. Ademais, se pode olvidar que as exclusões só podem ocorrer se legalmente previstas, não cabendo outra interpretação senão a literal e, no caso dos autos, não há na legislação de regência qualquer previsão a contemplar o direito aqui perseguido.*

*[...]*

*[...] as verbas referentes aos pagamentos de reembolsos, salários e encargos dos trabalhadores envolvidos na prestação do serviço contratado transitam na contabilidade da empresa prestadora de serviço a título de pagamento do serviço prestado, devendo, pois, ser entendida como receita*

# Superior Tribunal de Justiça

*bruta. Logo, restou consagrado o entendimento de que as empresas optantes pelo regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não poderiam excluir tais valores para efeito de cômputo da base de cálculo das referidas exações. (destaques meus).*

Depreende-se da leitura do acórdão recorrido, inclusive do integrativo, que a controvérsia se encontra examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

Não havendo, portanto, nulidade no *decisum*, passo à análise da pretensão.

Quanto ao ponto, impende ressaltar os excertos das razões recursais da contribuinte lançadas no Recurso Especial (fl. 193e; e 197/199e):

*[...] excluir a parcela relativa ao reembolso de despesas com materiais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL bem como, ao final, lhe seja garantido o direito de proceder com as compensações dos valores recolhidos [...].*

*[...]*

*O Atual Código Civil deixou expresso no seu art. 610, parágrafo 1º, que a obrigação de fornecer os materiais não se presume, posto que tal obrigação se dá em virtude de lei ou vontade das partes (contrato).*

*No caso específico da Autora ora Recorrente, a obrigação de fornecer os materiais se dá através de disposições contratuais.*

*[...]*

*[...] a Recorrente se vale do que prescreve o Código Civil de 1916, em seu art. 1.244, e de 2002, no seu art. 6178, que determinam de forma clara, precisa e inquestionável, que a Autora/Recorrente só arcará com as despesas com os materiais, caso, por imperícia e negligência, inutilizá-los.*

*[...]*

*Feita a observação aos contratos de empreitada, e comprovada a violação ao art. 610 do CC/2002, nota-se que a Recorrente se enquadra no conceito de empresa prestadora de serviços anteriormente mencionado [...].*

# Superior Tribunal de Justiça

[...]

[...] *a atividade da Recorrente não é comercializar mercadorias, mesmo porque, os valores reembolsados pelos seus clientes é exatamente o mesmo valor dos custos das compras desses materiais. Isto é, a Autora ora Recorrente não revende e nem auferre lucros decorrentes dessa transação, agindo como verdadeira intermediária. (destaques meus).*

A ferramenta do lucro presumido, encerrando presunção de natureza relativa, como apontado, enseja o efeito prático de dispensar a demonstração da existência do fato desconhecido; e, justamente por isso, somente versa sobre matéria de fato, não sobre matéria de direito.

Dessume-se da moldura fática devolvida a esta Turma que o reembolso a título de materiais, como esclarece a própria Recorrente, deriva de maleáveis avenças contratuais entabuladas com seus clientes, justamente por se tratar de ajustes com pouca ingerência do regramento advindo da lei civil.

Com efeito, a cada negócio jurídico voltado para a aquisição de produtos a serem empregados em obra de engenharia, exsurgem potenciais desdobramentos típicos das relações de consumo, tais como: a (i) necessidade de alcançar fornecedores diversos; (ii) eventual avaria no transporte do bem; (iii) dificuldade no cumprimento do prazo para a entrega; (iv) possibilidade de defeito de fabricação e a conseqüente devolução; e (v) tratativa acerca das condições de pagamento – à vista ou em parcelas – etc.

Esse panorama atua, indubitavelmente, como estímulo à contratação de empreitada com materiais a cargo do empreiteiro, pois desonera o contratante dessas múltiplas relações econômicas e jurídicas.

Evidentemente que tais produtos contribuem para a realização

# Superior Tribunal de Justiça

do objeto social da empresa e, portanto, afinam-se à dinâmica do serviço de engenharia civil, pois, em última análise, viabiliza a obra.

Além disso, o empresário desse setor ostenta maior *expertise* e atua com demanda constante desses bens, hipótese ensejadora de ajustes mais vantajosos do ponto de vista dos custos – aquisições em escala – e da logística.

Inarredável, portanto, que a soma proveniente de pagamentos realizados pelo contratante pelos materiais empregados na obra, ainda que a título de reembolso, se refere, na essência, à atividade desenvolvida para a consecução do objeto social da empresa recorrente, guardando pertinência jurídica com o faturamento e/ou receita bruta da Impetrante.

Noutro vértice, consigne-se, a título de reforço argumentativo que, em regra, incide o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta da prestação de serviços em geral (arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995).

Todavia, tal percentual mostra-se diverso para algumas atividades econômicas, a exemplo da empreitada de construção civil, com fornecimento de todos os materiais, pelo empreiteiro, sendo tais produtos incorporados à obra, cujos percentuais aplicados passam a ser de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL, havendo nessa direção, inclusive, manifestação recente do Fisco – Solução de Consulta - COSIT n. 119, de 26.03.2019.

Isso tudo considerado revela que a normatividade constitucional e legal, norteadora da concepção de receita bruta na apuração pelo lucro presumido, não chancela a exclusão da soma a título de "reembolso de materiais" da base de cálculo dos tributos em debate, exatamente por se tratar de exação que, *in casu*, preserva os princípios de proteção ao contribuinte, especialmente os da segurança jurídica e da

# Superior Tribunal de Justiça

legalidade, e não desconsidera, ainda, os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva.

Ademais, se a Recorrente, ao celebrar contratos com fornecimento de materiais, observa que os *custos* e as *despesas* da atividade de construção apresentam-se como elevados, poderá migrar para a sistemática de tributação pelo lucro real.

Mantido, portanto, o acórdão do tribunal de origem, porquanto observada a conformidade entre os preceitos normativos aplicáveis e a praticabilidade tributária no regime do lucro presumido.

Destaco, por fim, que a conclusão alcançada se mostra alicerçada na especificidade da presente ação, é dizer, considera o objeto da demanda tal como deduzido, não antecipando reflexão em relação a outras hipóteses provenientes do vasto universo da delimitação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Posto isso, **acompanho** o Sr. Relator, por fundamento diverso, para **CONHECER EM PARTE** do recurso especial, e nessa extensão, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

**É o voto.**

# Superior Tribunal de Justiça

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2013/0393176-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.421.590 / RN

Números Origem: 00052799320094058401 200984000052790 518220 52799320094058401

PAUTA: 03/11/2020

JULGADO: 17/11/2020

### Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : TOMÉ EDIFICAÇÕES E COMÉRCIO LTDA

ADVOGADOS : RITA VALÉRIA CAVALCANTE MENDONÇA - PB010518

THAMINNE NATHÁLIA CABRAL MORAES E SILVA E OUTRO(S) -  
PE024170

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

### CERTIDÃO

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

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho (que ressaltou o seu ponto de vista), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (voto-vista) (por outro fundamento) votaram com o Sr. Ministro Relator.

# Superior Tribunal de Justiça

