



RATIO DECIDENDI, OBITER DICTUM, ADEQUAÇÃO E DISTINGUISHING: A (DES)NECESSIDADE DE SE APLICAR O ENTENDIMENTO FIRMADO NO TEMA N. 69 DA REPERCUSSÃO GERAL (NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS) AO TEMA REPETITIVO B. 1.008/STJ (INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL APURADOS NO LUCRO PRESUMIDO)

Christoff Rafael Gomes Freitas¹ - <https://orcid.org/0009-0001-4555-693X>

RESUMO

O Brasil adotou o sistema jurídico do *civil law* em razão do processo de influência dos países europeus continentais. Todavia, caminhando para a globalização, o sistema jurídico brasileiro passou a adotar o sistema de precedentes, importado do *common law*. Nesse contexto, os precedentes judiciais se fizeram presentes no direito brasileiro. Surgiu, portanto, a necessidade de interpretá-los e compreender seu conteúdo, que abarca a *ratio decidendi* e o *obiter dictum*. Ademais, surgiu, a necessidade de se estudar a adequação de um precedente ou sua distinção. O presente artigo busca analisar, portanto, as razões de decidir do Tema n. 69 da Repercussão Geral, que entendeu pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, na tentativa de correlacioná-lo ao Tema Repetitivo n. 1.008/STJ, que entendeu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados no lucro presumido. Assim, debate-se a necessidade de se aplicar ou não a tese firmada pelo STF, refletindo sobre a necessidade de reprodução obrigatória do precedente.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de precedentes, *obiter dictum*, *ratio decidendi*, Direito Tributário.

ABSTRACT

Brazil adopted the civil law legal system due to the process of influence of continental European countries. However, moving towards globalization, the Brazilian legal system began to adopt the system of precedents, imported from the common law. In this context, judicial precedents were present in Brazilian law. Therefore, the need arose to interpret them and understand their content, which encompasses the ratio decidendi and the obiter dictum. Furthermore, there was also the need to study the suitability of a precedent or its distinction. This article seeks to analyze, therefore, the reasons for deciding on Theme n. 69 of the General Repercussion, which considered the non-inclusion of ICMS in the PIS and COFINS calculation basis, in an attempt to

¹ Advogado. Mestrando em Direito Tributário, Econômico e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário. E-mail: christofffreitas@gmail.com.



correlate it to Repetitive Theme n. 1,008/STJ, which understood the inclusion of ICMS in the IRPJ and CSLL calculation basis, when determined in presumed profit. Thus, the present study discusses the need to apply or not the thesis signed by the STF, reflecting on the need for mandatory reproduction of the precedent.

KEYWORDS: System of precedents, obiter dictum, ratio decidendi, Tax Law.

INTRODUÇÃO

O Brasil, como um país de ascendência jurídica proveniente da Europa continental, adotou o *civil law* como sistema jurídico, o qual se baseia essencialmente pela regra posta, ou seja, a superioridade da norma positivada como fonte da interpretação jurídica.

Todavia, países com ascendência jurídica anglicana ou saxã fundamentaram seu sistema jurídico no *common law*, cujo sistema se baseia na prevalência dos precedentes judiciais. Tem-se a manifestação do Poder Judiciário como principal fonte do Direito (*judge-made law*).²

Mesmo havendo uma distinção histórica entre tais sistemas jurídicos referenciados, no que tange às fontes primárias do Direito, com a intensificação das trocas entre os países (globalização), os sistemas jurídicos passaram a captar determinadas características para garantir agilidade e melhoramentos na função jurisdicional e estrutural.

Assim, países que adotam o *civil law* passaram a utilizar precedentes judiciais como fonte jurídica e países que adotam o *common law* passaram a adotar a norma posta, com base em elaboração legislativa, para regramento da conduta humana.³

No Brasil não foi diferente. Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 45/2004⁴, a figura da Súmula Vinculante foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro,

² MALPIGHI, C. C. S. (2022). Precedentes Vinculativos em Matéria Tributária: como identificar a Ratio Decidendi de um Paradigma. *Revista Direito Tributário Atual*, (51), 104–129.

³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 143.

⁴ Art. 2º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A: Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua



possibilitando a uniformização da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quando se tem várias decisões sobre o mesmo tema, vinculando diretamente os outros órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública (federal, estadual, distrital e municipal).

Apesar desse pontapé inicial, foi somente com a entrada em vigor da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), que houve a aclimação "ao sistema jurídico brasileiro a figura dos precedentes vinculativos (*binding precedents*), originária da *common law*."⁵

O CPC/2015 assentou o sistema de precedentes ao Direito brasileiro, dotando-os de eficácia vinculante, estabelecendo um dever aos julgadores em observar os julgamentos firmados, essencialmente pelos tribunais superiores (STF e STJ), através do artigo 927⁶.

Nesse contexto, além de introduzir uma característica peculiar do sistema *common law* ao ordenamento jurídico brasileiro, o CPC passou a adotar um novo significado para jurisprudência e súmulas.

Assim, passou-se a diferenciar precedente de jurisprudência. O primeiro, significa decisão ou várias decisões emanadas de um determinado órgão do poder judiciário ou tribunal

publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

⁵ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes Vinculativos em Matéria Tributária: como identificar a Ratio Decidendi de um Paradigma. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 104-129. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

⁶ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.



que passam a vincular os demais juízes que são subordinados⁷. Jurisprudência, por sua vez, são várias decisões proferidas sobre uma mesma matéria⁸.

Os precedentes são vinculantes, porém o que se vincula é a tese jurídica adotada ao caso concreto⁹. A partir desse ponto que se inicia a discussão referente ao que seria ponto de vinculação obrigatória (*ratio decidendi*) ou aquilo que pode ser desconsiderado, argumentos não decisivos para o desfecho do caso (*obiter dictum*).

Após prolação de determinado precedente, cabem as seguintes situações: (i) adequação ao caso, por se tratar de reprodução obrigatória; (ii) distinção (*distinguishing*); e (iii) superação (*overruling*).

Portanto, quando um determinado tribunal decide um caso concreto, firmando um precedente e adotando uma tese jurídica, os demais casos cuja tese venha a se adequar devem ser julgados como foi o precedente, ou seja, aplicando-se a tese firmada ao caso¹⁰.

Quanto à distinção, ocorre exatamente de forma oposta à aplicação. Assim, a tese jurídica do precedente não é aplicável ao caso, diante das diferenças fáticas. O próprio CPC, nos artigos 489, § 1º, VI, e 927, § 1º, firmou a possibilidade de se realizar o *distinguishing*.

Isso porque a forma correta de se utilizar precedentes envolve a análise das premissas fático-jurídicas e das razões que levaram o tribunal que editou o precedente a decidir daquela maneira. Depois disso, é necessário dizer como aquelas razões utilizadas se adaptam ao caso em exame, demonstrando que as circunstâncias fático-jurídicas do caso analisado são similares às do precedente. Nesse sentido, em termos pragmático-aplicativos, os precedentes devem ser identificados (interpretados), considerados e aplicados (se forem semelhantes ao juízo de comparação). **A distinção vai operar no âmbito da aplicação do**

⁷ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Direito Penal e interpretação jurisprudencial. Do princípio da legalidade às súmulas vinculantes. São Paulo: Atlas, 2008.

⁸ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 187.

⁹ PAULA, J. L. M. de; RIBAS, M. S. F. A *Ratio Decidendi* e a sua adequação ao caso concreto. Rev. Ciênc. Juríd. Soc. UNIPAR. Umarama. v. 19, n. 1, p. 75- 85, jan./jun. 2016.

¹⁰ KIRCHER, Luís Felipe Schneider. Uma teoria dos precedentes vinculantes no processo penal. Salvador: JusPodivm, 2018.



precedente, consistindo na forma de não aplicá-lo quando ele não reger a hipótese¹¹.

Por fim, a superação de um precedente ocorre quando se perde o fundamento normativo que o embasa. Não é mais capaz de gerar vinculação, pois sua fundamentação foi extirpada pelo ordenamento jurídico ou esta ultrapassada pelos valores sociais¹².

Assim, as condições materiais para que os precedentes possam ser superados são: (I) a modificação das condições em que foram proferidos, por meio de alteração (do texto legal ou constitucional); (II) o evidente equívoco na sua solução; (III) a mudança dos valores assumidos pela sociedade (enfraquecimento da sua congruência social), ou ainda (IV) o desgaste da sua consistência sistêmica¹³.

Ante o exposto, o presente artigo analisa a perspectiva da *ratio decidendi* do Tema n. 69 da Repercussão Geral, cuja tese firmada pelo STF estabeleceu a não inclusão do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, trazendo um debate sobre se houve uma distinção (*distinguishing*) quanto ao Tema Repetitivo n. 1.008, proferido pelo STJ, em que se firmou tese no sentido de que o ICMS compõe a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados na sistemática do lucro presumido.

Nesse contexto, cabe saber se a tese firmada no Tema n. 69 da Repercussão Geral deveria ter sido aplicada obrigatoriamente (adequação); incorrendo indiretamente numa equivocada decisão por parte do STJ, ocasionando desequilíbrio no sistema de precedentes, ou se deveria ter havido a distinção do caso, aplicando-se nova tese firmada no Tema Repetitivo n. 1.008, incorrendo em correto posicionamento pelo Tribunal da Cidadania.

¹¹ KIRCHER, Luís Felipe Schneider. Uma teoria dos precedentes vinculantes no processo penal. Salvador: JusPodivm, 2018.

¹² GLEZER, Rubens. Ratio decidendi. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/94/edicao-1/ratio-decidendi>. Acesso em: 15 de ago. 2023.

¹³ MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 103.



O QUE É *RATIO DECIDENDI* E *OBITER DICTUM*?

Um precedente judicial, como exposto anteriormente, consiste num pronunciamento judicial de repercussão obrigatória. É composto por uma tese jurídica que vincula os demais casos semelhantes, aplicando o entendimento firmado quando adequado.

A argumentação desenvolvida pelo precedente é vinculativa somente no ponto da *ratio decidendi*, ou seja, nem todas as argumentações utilizadas são necessárias ao deslinde do caso e são de repetição obrigatória. Assim, tal parte é denominada *obiter dictum*.

Em uma primeira aproximação, pode-se referir que a *ratio decidendi* consiste nas premissas necessárias para se chegar a uma dada decisão (cerne da decisão). De outro lado, os argumentos que são referidos de passagem ou de modo lateral, quer dizer, que não são indispensáveis para a manutenção do julgado, são denominados de *obiter dicta*¹⁴.

Quanto à *ratio decidendi*, pode-se conceituar como razão de decidir da controvérsia, tese jurídica firmada ou a interpretação conferida especificamente à norma¹⁵.

Nesse particular, a *ratio decidendi* (ou os fundamentos determinantes de uma decisão) exprime não somente uma tese de Direito, mas, para além disso, a racionalidade da tese frente a uma dada moldura fática. Inclusive, essa é uma grande diferença entre o precedente e a súmula (ao menos como pensada originalmente, como um resumo da tese desvinculada das circunstâncias de fato)¹⁶.

Por sua vez, denomina-se *obiter dictum* as considerações que não foram centrais para solução da controvérsia. Assim, são ponderações jurídicas acessórias que não influenciam diretamente a solução da controvérsia e a fixação da tese pretendida¹⁷.

O *obiter dictum*, a seu turno, é tudo aquilo que está na fundamentação da decisão e que não é a *ratio decidendi*. É o que está na fundamentação e que lá foi colocado de passagem (lateralmente). É um comentário que se faz e que poderia não ter existido. Constitui um trecho que poderia ser retirado da decisão sem comprometê-la. O fato

¹⁴ PUGLIESE, William. Precedentes e a civil law brasileira: interpretação e aplicação do Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. A ética dos precedentes: justificativa do novo CPC. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 287.

¹⁷ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. 4. ed. Salvador: JusPODIVM, 2009. v. 2.



de ser um comentário desnecessário, contudo, não faz com que o *obter dictum* seja inútil: ele pode, por exemplo, funcionar como um instrumento de signaling (instrumento que o Tribunal utiliza para sinalizar seu posicionamento em outro caso). Ele pode, também, ajudar na elaboração de um recurso (um exemplo é o voto vencido: ele não sustenta a decisão)¹⁸.

Ante o exposto, tendo esclarecido o conteúdo dos precedentes judiciais, bem como a natureza nuclear de repetição obrigatória, resta saber quais foram as razões de decidir firmadas no Tema n. 69 da Repercussão Geral que deveriam, ou não, ser reproduzidas no julgamento do Tema Repetitivo n. 1.008.

PANORAMA DO JULGAMENTO DO TEMA N. 69 DA REPERCUSSÃO GERAL: AS RAZÕES DE DECIDIR FIRMADAS PELO STF

O Tema n. 69 da Repercussão Geral (RE 574.605/PR) teve seu julgamento de mérito finalizado em 15 de março de 2017. Na ocasião, o Plenário do STF firmou tese no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

De relatoria da Ministra Cármen Lúcia, o STF foi chamado a dirimir a controvérsia relacionada à possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS no conceito de faturamento para conceituação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os contribuintes alegaram deturpação do conceito de renda, haja vista que o valor relativo ao ICMS não constitui renda da pessoa jurídica tributada, mas um ônus fiscal que se encontra sujeito, servindo apenas como depositário do valor, para, posteriormente, repassar aos cofres públicos, real detentor da monta.

Contextualizando, o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são tributos que devem ser recolhidos

¹⁸ PAULA, J. L. M. de; RIBAS, M. S. F. *A Ratio Decidendi e a sua adequação ao caso concreto*. Rev. Ciênc. Juríd. Soc. UNIPAR. Umuarama. v. 19, n. 1, p. 75- 85, jan./jun. 2016.



mensalmente pelas pessoas jurídicas e possuem como base de cálculo o valor referente ao faturamento ou receita bruta, nos termos do artigo 195, I, “b”, da CFRB/88¹⁹.

O conceito de faturamento ou receita bruta pode ser entendido como o resultado da atividade econômica da sociedade empresária, ou seja, o produto da venda de bens e serviços. Assim, seria toda riqueza produzida decorrente da atividade empresarial.

Após a EC 20, tornou-se mais claro o surgimento de uma definição constitucional do conceito de faturamento, uma vez que o constituinte derivado pretendeu intencionalmente ampliar as materialidades econômicas tributáveis para fazer incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas²⁰.

Nesse contexto, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, prestação de serviços de comunicação²¹. A base de cálculo do tributo referenciado é exatamente o valor da operação²².

¹⁹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento;

²⁰ STF. Voto do Min. Roberto Barroso. RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

²¹ Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

²² Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;



Ademais, por força de previsão constitucional, o ICMS tem como característica a não cumulatividade. Tal técnica é utilizada para evitar a tributação "em cascata", tendo em vista a quantidade da cadeia produtiva (ex.: indústria, revendedor, estabelecimento comercial, consumidor final). Assim, permite-se a compensação do valor pago anteriormente com o valor a ser pago na próxima operação, buscando evitar a cumulação tributária e os altos preços das mercadorias e serviços que seriam abarcados pelo consumidor final²³.

Daí surge a controvérsia que foi dirimida pelo STF. O valor pago na cadeia anterior referente ao ICMS adentra nos registros contábeis da sociedade empresária. Logo, para que o contribuinte possa usufruir da não cumulatividade precisa registrar a entrada da quantia do ICMS para, posteriormente, quando da revenda, poder abater e compensar os valores devidos.

Quando uma indústria produz, por exemplo, uma mercadoria que é vendida ao custo de R\$ 100,00 (cem reais) e, num determinado Estado da federação, tal produto possui uma alíquota de 18% (dezoito por cento), o estabelecimento industrial deve recolher R\$ 18,00 (dezoito reais) a título de ICMS, mas não abater crédito, pois inicia a cadeia produtiva.

Todavia, quando tal produto é adquirido por uma revendedora que o vende a uma quantia de R\$ 200,00 (duzentos reais), o estabelecimento revendedor deveria recolher, em tese, R\$ 36,00 (trinta e seis reais) a título de ICMS, não fosse a técnica da não cumulatividade.

Contudo, para se evitar a tributação "em cascata", tal contribuinte deve recolher R\$ 18,00 (dezoito reais) aos cofres da respectiva UF, haja vista que poderá compensar da quantia paga anteriormente pelo estabelecimento industrial.

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

²³ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm. Acesso em: 16 ago. 2023.



Ante o exposto, para que o contribuinte possa se aproveitar dos créditos, tal valor deve ingressar nos registros contábeis da empresa. A controvérsia decidida favoravelmente aos contribuintes surge exatamente quando a Fazenda Nacional passa a interpretar que a quantia que ingressa a título de valor a compensar é faturamento e, portanto, sobre tal monta passa a se incidir PIS e COFINS.

Coube, então, ao STF entender que a parcela relativa ao ICMS não deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias em comento.

O julgamento de mérito finalizou com seis votos favoráveis ao contribuinte e quatro contrários. A tese sustentada pelos contribuintes foi acolhida. Nas principais razões de decidir, o STF entendeu que o valor do ICMS da operação anterior, que adentra aos caixas da sociedade empresária, não possui a natureza de receita, posto que não reflete o produto da venda de bens ou prestação serviços. A sociedade empresária não fatura valores referentes ao ICMS.

Ademais, o contribuinte seria apenas depositário do valor, posto que o destinatário final da monta recolhida anteriormente a título de ICMS é o próprio poder público.

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

(...)

Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

(...)



Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS²⁴.

Expostas as principais razões de decidir firmadas pelo STF, será apresentada a controvérsia do Tema Repetitivo n. 1.008/STJ, para fins de análise e discussão sobre a necessidade de reprodução obrigatória do precedente firmado quando do julgamento do RE 574.706/PR ou de distinção (*distinguishing*) e se houve, ou não, desequilíbrio no sistema de precedentes.

PANORAMA DO JULGAMENTO DO TEMA REPETITIVO N. 1.008/STJ

O Tema Repetitivo n. 1.008 (REsp nº 1.767.631/SC) teve seu julgamento de mérito finalizado em 10 de maio de 2023. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, competente para julgar causas tributárias, firmou tese no sentido de que “o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido. A tese firmada pelo STJ foi diametralmente oposta à fixada pelo STF.

De relatoria da Ministra Regina Helena Costa, a controvérsia decidida pelo STJ foi a seguinte: possibilidade ou não de inclusão dos valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (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.

Os contribuintes alegaram que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o lucro presumido, pois receita bruta é conceito firmado pela CRFB/88 que não pode ser modificado por legislação infraconstitucional.

Ademais, o valor do ICMS não é receita das pessoas jurídicas, mas um simples ingresso nos registros contábeis da empresa. O contribuinte seria, portanto, mero depositário do valor, cujo destinatário final é a Fazenda Pública.

²⁴ STF. Voto do Min. Cármen Lúcia. RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).



Nesse contexto, explicitaram a necessidade de se aplicar ao caso a tese firmada pelo STF, quando do julgamento do Tema n. 69 da Repercussão Geral, posto que o ICMS não é receita da sociedade empresária. Assim, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é faturamento ou receita bruta.

Requereram, portanto, a aplicação do entendimento firmado pelo STF, haja vista que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados no lucro presumido é extremamente semelhante à base de cálculo do PIS e da COFINS, a saber: receita bruta.

Quando do recente julgamento, prevaleceu o voto do Ministro Gurgel de Faria, que passou a ser redator para o acórdão. A demanda foi julgada de maneira desfavorável às pretensões do contribuinte por cinco votos a um.

Contextualizando, tem-se que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um tributo de competência da União, cuja base de cálculo é exatamente o lucro líquido²⁵, a partir de análise contábil. O artigo 195, I, “c” da CRFB/88²⁶ definiu o lucro como uma das grandezas econômicas a serem tributadas, com a finalidade de financiar a seguridade social.

Assim, a partir de adições e exclusões previstas na legislação tributária, chega-se ao lucro líquido contábil, para fins de apuração através do lucro real, tomando como ponto de partida o faturamento da sociedade empresária. De maneira geral, tem-se uma alíquota de nove por cento²⁷.

²⁵Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

²⁶Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

c) o lucro;

²⁷Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021)



Por fim, tal tributo pode ser apurado no lucro real (cuja base de cálculo se chega com base no parágrafo anterior), presumido ou arbitrado.

Por sua vez, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) tem seu fundamento de validade extraído do artigo 153, III da CRFB/88²⁸, que estabeleceu a competência da União para instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Coube ao artigo 43 do Código Tributário Nacional consolidar a hipótese de incidência do IRPJ, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

O conceito de renda abarca todo acréscimo patrimonial proveniente do trabalho, investimentos em capital ou da combinação de ambos.

O IRPJ se sujeita a uma alíquota de quinze por cento sobre o lucro apurado, incluindo um adicional de dez por cento sobre a parcela do lucro que exceder vinte mil reais por mês.

Assim como a CSLL, a base de cálculo do IRPJ pode ser apurado no lucro real, presumido ou arbitrado.

A base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real corresponderá ao lucro líquido, apurado segundo os preceitos contábeis (em linhas gerais, receitas menos despesas), do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária²⁹.

Quanto à apuração no regime tributário do lucro presumido, foco da divergência definida no STJ, tanto o IRPJ quanto a CSLL possuem características bem semelhantes para se chegar à base de cálculo do tributo.

II-A - 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20% (vinte por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

²⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

²⁹ IRPJ: Entenda o que é, como funciona e como é calculado. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/irpj-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado-13052021>.



Nesse contexto, aplica-se um percentual de lucratividade sobre a receita bruta da sociedade empresária, ou seja, todas as entradas provenientes da atividade econômica, para se chegar a uma base de cálculo simplificada. Posteriormente, multiplica-se tal resultado pela alíquota prevista em lei, chegando-se ao valor final do tributo.

Por exemplo, uma empresa auferiu uma receita bruta de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Para se chegar a base de cálculo do IRPJ no lucro presumido, pega-se tal monta e multiplica pelo coeficiente de lucratividade a depender do setor (1,6%, 8%, 16% ou 32%).

Para efetuar o cálculo do Imposto de Renda, deve-se pegar o valor da receita e multiplicar pelo percentual de presunção, logo em seguida deve-se aplicar a alíquota de 15% sobre os ganhos de capital, e outras receitas, como a locação de imóvel, juros recebidos, descontos obtidos entre outras³⁰.

O mesmo raciocínio para a CSLL. Porém, o coeficiente de lucratividade varia entre doze por cento e trinta e dois por cento.

No regime de tributação do Lucro Presumido, a apuração da CSLL será a mesma adotada para apuração do IRPJ, sendo assim para determinar a base cálculo da CSLL busca-se o valor das vendas no final do trimestre, aplicando a alíquota de presunção de 12% ou 32%. O resultado obtido soma-se com o valor das aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos de capital sobre alienação de bens, pois estes não são parte do objeto da empresa, este resultado sendo ele positivo será acrescido no Lucro Presumido e tributados diretamente em 9%³¹.

Assim, para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido, a Fazenda Pública utiliza da mesma grandeza econômica para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, a saber: receita bruta.

Portanto, nos quatro tributos supracitados o valor que será tomado por base reflete exatamente no produto da venda de bens e serviços da sociedade empresaria, ou seja, toda quantia adquirida mediante a atividade econômica.

Dessa situação que surge, conforme alegado pelos contribuintes, a semelhança entre o Tema n. 69 da Repercussão Geral e do Tema Repetitivo n. 1.008/STJ.

³⁰ FABRETTI, Laúdio Camargo. Código Tributário Nacional Comentado. 8. Ed., rev e atual com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2008.

³¹ OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. Manual de Contabilidade Tributária. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.



Retomando à explicação do caso, o Ministro Gurgel votou para fixar tese no sentido de que o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados no lucro presumido.

O Ministro entendeu que a legislação infraconstitucional incluiu no conceito de receita bruta os tributos incidentes quando da apuração do IRPJ e CSLL, Nesse contexto, inclui-se o ICMS.

A adoção da receita bruta como eixo da tributação do lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como custo das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo dos referidos tributos³².

Ademais, as razões de decidir do Tema n. 69 da Repercussão Geral não se aplicam quando o contribuinte puder escolher o regime de tributação.

Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos.

Ante o exposto, votou por afastar a aplicação da tese firmada pelo STF entendendo que a legislação já previu expressamente a inclusão dos tributos quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido, razão pela qual a exclusão do ICMS implicaria em violação a previsão expressa na lei.

A Min. Regina Helena, por sua vez, votou em sentido favorável à pretensão dos contribuintes, sugerindo a fixação da seguinte tese: "o valor do ICMS destacado na nota fiscal não integra as bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL quando apuradas pelo regime do lucro presumido."

Para se chegar a essa conclusão, utilizou das razões de decidir do Tema n. 69 da Repercussão Geral. Portanto, sustentou que o ICMS não é receita, não configurando

³² STJ. Voto do Min. Gurgel de Faria. REsp n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.



acréscimo patrimonial e integração ao patrimônio de maneira definitiva, elemento essencial para que se caracterize as hipóteses de incidência do IRPJ e da CSLL. O valor apenas transita no patrimônio da empresa, cujo destinatário final é a Fazenda Pública.

Apresentados os panoramas dos dois julgamentos referenciados, diante da semelhança fática, o STJ deveria ter garantido a aplicabilidade da tese firmada no Tema n. 69 da Repercussão Geral ao Tema Repetitivo n. 1.008/STJ.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou apresentar o sistema jurídico adotado no Brasil, o *civil law*, com ênfase na incorporação do sistema de precedentes absorvido do *common law*.

Nesse contexto, relevante destacar o conceito de precedente, que é uma decisão judicial proferida por tribunal específico ou órgão do poder judiciário, capaz de vincular os demais juízes hierarquicamente subordinados.

O precedente, como apresentado, é composto pela *ratio decidendi* e pelo *obiter dictum*. O primeiro item pode ser conceituado como razões e argumentações centrais utilizadas para deslinde da controvérsia, ou seja, a tese jurídica desenvolvida e consolidada ou a interpretação conferida especificamente à norma.

Por sua vez, *obiter dictum* pode ser conceituado como considerações que não foram essenciais para solução da controvérsia, argumentos periféricos. São ponderações acessórias que não solucionam diretamente a solução da controvérsia e a fixação da tese pretendida.

Apresentados os conceitos essenciais, o panorama do julgamento do Tema n. 69 da Repercussão Geral foi exposto, demonstrando todo contexto do caso e as razões centrais de decidir firmadas pelo STF para solução da controvérsia.

Quando da fixação da tese no sentido de que o valor relativo ao ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, os Ministros consignaram que a quantia relativa ao imposto estadual que adentra aos caixas da sociedade empresária não possui a natureza de receita. A sociedade empresária não fatura valores referentes ao ICMS.



Ademais, o contribuinte seria apenas depositário do valor, posto que o destinatário final da monta recolhida anteriormente a título de ICMS é o próprio poder público.

Apresentadas as razões de decidir e as principais questões fáticas, o presente artigo buscou contextualizar o julgamento do Tema Repetitivo n. 1.008.STJ, cuja tese fixada foi no sentido de que o valor correspondente ao ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados no lucro presumido.

Foi apresentado o contexto da controvérsia, essencialmente em relação à riqueza econômica na qual a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido são tomadas por base, a saber: receita bruta.

Nesse contexto, o presente artigo buscou analisar essencialmente a necessidade ou não de se aplicar a tese firmada pelo STF, adequando-se ao sistema de precedentes, ao caso solucionado pelo STJ.

Diante das questões fáticas, obviamente não idênticas, pode-se concluir que as razões de decidir firmadas pelo STF deveriam ter sido utilizadas pelo STJ. Isso porque, conforme decidido pela Suprema Corte, o valor relativo ao ICMS não é incorporado ao patrimônio da sociedade empresária, ou seja, apenas transita contabilmente.

Portanto, não há como adequar ao conceito de receita bruta ou faturamento, posto que o valor relativo ao ICMS não reflete diretamente o produto da venda de bens ou prestação de serviços promovidos pela pessoa jurídica.

Ademais, o contribuinte seria um mero depositário do valor relativo ao ICMS, cujo destinatário final é a Fazenda Pública.

Ante o exposto, não há como deixar de aplicar a tese firmada pelo STF quando para formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido leva-se em conta a receita bruta.

Deste modo, impossível afirmar que a quantia referente ao ICMS deve ser inserida nessa grandeza econômica para fins de apuração do valor devido.



Além da similitude fática, a não utilização do precedente firmado pelo STF é capaz de fragilizar o sistema de precedentes. O STJ acabou por descumprir o dever firmado no artigo 927, III/CPC, diante da necessidade de observar "os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos."

Não há que se argumentar em divergência da matéria, tratando de tributos distintos, pois a grandeza econômica levada em consideração para apuração do PIS e da COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL, quando apurados no lucro presumido, é a mesma: receita bruta.

Portanto, o que a norma processual exige não é uma identidade fática perfeita. Ou seja, todos os fatos tratados no paradigma e presentes no caso sub judice não precisam ser completamente idênticos, mas apenas os fatos tidos como relevantes para se concluir a regra do precedente precisam estar presentes também no caso ao qual se pretende aplicar a regra formada em tal precedente.

Traduzindo essa lógica para o exemplo acima, a situação fática tratada na discussão da não incidência do tributo "A" não é completamente idêntica à situação fática tratada em um processo judicial que discute a não incidência de um tributo "C". No entanto, os mesmos fatos relevantes se encontram presentes em ambas as situações, quais sejam: tanto o tributo "A" quanto o tributo "C" possuem a mesma materialidade, de acordo com a mesma regra constitucional tributária "B".

Portanto, diante desta similitude de circunstâncias fáticas – essenciais na resolução do litígio – há uma identidade de um caso para com o outro, de modo a atrair a ratio decidendi empregada na constituição do paradigma.³³

Diante do exposto, a Primeira Seção do STJ deveria ter seguido o voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, garantindo a aplicação da tese firmada no Tema n. 69 da Repercussão Geral, consolidando a não inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados no lucro presumido, em respeito ao sistema de precedentes e diante do princípio da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

³³ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes Vinculativos em Matéria Tributária: como identificar a Ratio Decidendi de um Paradigma. Revista Direito Tributário Atual n° 51. ano 40. p. 104-129. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.



ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL, Decreto Legislativo no 77.053 de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Suecia/Dec770531976.htm. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL, Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL, Lei no 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm. Acesso em: 18 ago. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

CSLL: o que é, como funciona e como é cobrada. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/csll-o-que-e-20082021>. Acesso em: 18 ago. 2023.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. 4. ed. Salvador: JusPODIVM, 2009. v. 2.

FABRETTI, Laúdio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8. Ed., rev e atual com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2008.

GLEZER, Rubens. *Ratio decidendi*. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,



2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/94/edicao-1/ratio-decidenti>. Acesso em: 15 de ago. 2023.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. Direito Penal e interpretação jurisprudencial. Do princípio da legalidade às súmulas vinculantes. São Paulo: Atlas, 2008.

IRPJ: Entenda o que é, como funciona e como é calculado. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/irpj-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado-13052021>. Acesso em: 18 ago. 2023.

KIRCHER, Luís Felipe Schneider. Uma teoria dos precedentes vinculantes no processo penal. Salvador: JusPodivm, 2018.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes Vinculativos em Matéria Tributária: como identificar a Ratio Decidendi de um Paradigma. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 104-129. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme. A ética dos precedentes: justificativa do novo CPC. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 287.

MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 103.

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. Manual de Contabilidade Tributária. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PAULA, J. L. M. de; RIBAS, M. S. F. A Ratio Decidendi e a sua adequação ao caso concreto. Rev. Ciênc. Juríd. Soc. UNIPAR. Umuarama. v. 19, n. 1, p. 75- 85, jan./jun. 2016.

PUGLIESE, William. Precedentes e a civil law brasileira: interpretação e aplicação do Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 187.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.18, jun. 2007. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm. Acesso em: 16 ago. 2023.