

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.341.464 CEARÁ

RELATOR	: MIN. ANDRÉ MENDONÇA
RECTE.(S)	: COSAMPA SERVICOS ELETRICOS LTDA
ADV.(A/S)	: RAFAEL PEREIRA DE SOUZA
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA (RELATOR):

1. Conforme relatado, o caso se refere ao Tema nº 1.186 do ementário da Repercussão Geral em que se discute a *“exclusão dos valores relativos ao PIS e à COFINS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)”*.

2. Em termos metodológicos, o presente voto está dividido em três partes, além desta introdução e do dispositivo. Na primeira, buscaremos contextualizar a presente questão constitucional afetada ao rito da Repercussão Geral, principalmente em relação aos demais Temas, de modo a realçar as distinções e semelhanças existentes.

2.1. A segunda parte consistirá na reconstrução argumentativa dos debates travados neste Tribunal Pleno no âmbito dos Temas RG nº 1.048 e nº 1.135, com a finalidade de concluir pela pertinência, ou não, de suas razões no presente caso.

2.2. Enfim, na terceira parte, pretende-se apontar compreensão constitucional sobre a inclusão, ou não, dos valores referentes ao PIS e à Cofins na CPRB.

I - Contextualização da controvérsia diante dos demais Temas da Repercussão Geral

3. De saída, convém rememorar as distinções feitas pelo Ministro

Luiz Fux (Presidente) no âmbito de sua manifestação plenária pelo reconhecimento da preliminar de Repercussão Geral:

“No que diz respeito ao mérito recursal, afasto a pretensão da parte recorrente de vincular o presente caso aos Temas 69 e 118 da Repercussão Geral. Conforme assentado no acórdão recorrido, a matéria tratada no RE 574.706 (Rel. Min. Cármen Lúcia, Tema 69) não guarda identidade com a versada nos presentes autos. Naquele recurso, discutia-se a constitucionalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

De igual modo, o presente feito também não se equipara à questão constitucional objeto do RE 592.616 (Rel. Min. Nunes Marques, Tema 118), no qual se pretende a exclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por outro lado, o Plenário Virtual desta Suprema Corte, ao analisar o RE 1.244.117 (Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, DJe de 26/2/2021, Tema 1.111 da Repercussão Geral), concluiu pela ausência de repercussão geral da controvérsia relativa à inclusão da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta (CPRB) na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, ante a natureza infraconstitucional da controvérsia (...) [r]eleva notar que este último precedente citado, sobre a inclusão da CPRB na base de cálculo do PIS e da COFINS, tem sido utilizado por esta Corte também na situação inversa, como a do caso *sub examine*, em que se questiona a inclusão da contribuição ao PIS e da COFINS na base de cálculo da CPRB. Nesse sentido: RE 1.321.371-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 7/10/2021, RE 1.288.529-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 11/5/2021, RE 1.327.706-AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe de 31/8/2021 e RE 1.296.032, Rel. Min.

Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 18/3/2021.

Nada obstante, quando a modificação requerida pelo contribuinte estava relacionado à exclusão de tributos da base de cálculo da CPRB, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, especificamente no que respeita à exclusão do ICMS e do ISS, afastou referida pretensão, ao julgar o RE 1.187.264 e o RE 1.285.845, Redator para os acórdãos o Ministro Alexandre de Moraes (respectivamente, Tema 1.048 e Tema 1.135 da Repercussão Geral).

(...)

Por isso mesmo, verifico haver decisões monocráticas determinando a devolução à origem de recursos com o mesmo objeto destes autos pelos Temas 1.048 e 1.135, para observância da sistemática da repercussão geral. Nesse diapasão, confirmam-se o RE 1.331.175, Rel. Min. Nunes Marques, DJe de 10/8/2021 e o RE 1.278.785-AgR, Rel. Min. Nunes Marques, DJe de 30/6/2021.

Sobressai deste cenário que a matéria em pauta nestes autos envolve a discussão acerca da formação da base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) do contribuinte, o que lhe aproxima da matéria posta nos Temas 1.048 e 1.135 de repercussão geral. Ao contrário, o Tema 1.111 tem em pauta aspecto relativo à base de cálculo de outras contribuições, quais sejam, PIS e COFINS, inobstante o aspecto da discussão seja justamente a inclusão ou não dos valores relativos à CPRB no cálculo daquele valor.” (e-doc. 14, p. 6-11).

4. Nada obstante o julgamento da preliminar em favor da afetação da controvérsia constitucional ao rito da Repercussão Geral tenha se passado algumas semanas antes de meu ingresso nesta Suprema Corte, subscrevo na íntegra o brilhante raciocínio externado pelo eminente

Ministro Luiz Fux.

5. Disso extraio **três** consequências relevantes para o presente voto. **A primeira delas é a reafirmação do caráter constitucional do tema ora debatido, apto, por conseguinte, a receber tratamento processual próprio segundo o instituto da Repercussão Geral.**

6. Conforme já relatado, este Plenário afirmou no Tema RG nº 1.111, cujo paradigma é o RE nº 1.244.117-RG/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 05/11/2020, p. 26/02/2021, a seguinte tese de julgamento: *“é infraconstitucional a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta (CPRB) na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”*. Verifica-se da manifestação de Sua Excelência o Relator que a conclusão pela natureza infraconstitucional da controvérsia decorreu dos fundamentos adotados pelo Juízo *a quo* naquele caso:

“Na espécie, questionam-se os efeitos da sistemática substitutiva da contribuição previdenciária – então autorizada pelo art. 195, § 13, da Constituição e instituída pela Lei nº 12.546, de 2011 - na capacidade contributiva das pessoas jurídicas que deixaram de contribuir na forma do art. 22, I e III da Lei nº 8.212/91 e passaram a contribuir sobre o valor da receita bruta de que trata o art. 8º, da Lei nº 12.546/11, consideradas as bases econômicas “receita ou faturamento” de que trata o art. 195, I, da Constituição Federal.

(...)

O Tribunal de origem, ao examinar a legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Leis 10.637/02 e 10.833/03 e 12.973/2014), consignou que a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta integra a base de cálculo

do PIS e da COFINS, à luz dos conceitos de receita bruta e receita líquida. Aferir, *in concreto*, se a contribuição previdenciária substitutiva (CPRB) incidente sobre a receita bruta deve integrar ou não a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, as quais incidem sobre a receita ou o faturamento, e em que medida essa inclusão desborda das bases econômicas contidas no art. 195, I, b, da Constituição Federal demandaria a interpretação prévia da legislação infraconstitucional de regência, notadamente do DL 1.598/77, segundo a redação dada pela Lei nº 12.973/14, e das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o que é inadmissível em sede de apelo extremo. Vide que a mesma orientação se aplica quanto à ausência de previsão legal de aproveitamento de créditos da contribuição previdenciária substitutiva quando da apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

A jurisprudência da Corte é assente. Se, para aferir maltrato a normas constitucionais, for necessário prévio exame da controvérsia à luz da legislação infraconstitucional, como ocorre no caso dos autos, essa é que conta, não se satisfazendo, desse modo, a exigência indispensável ao enquadramento da espécie no art. 102, III, letra a, da Constituição Federal, haja vista que a afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria reflexa ou indireta.”

7. Nos presentes autos, tanto a sentença do juízo de primeira instância quanto o acórdão do Tribunal de origem basearam-se em interpretação eminentemente jurídica do art. 195, inc. I, al. “b”, da Constituição, cujo teor reproduzo na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998:

“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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento;”

8. Ainda, os provimentos jurisdicionais citados chegaram a resultados diametralmente opostos em relação ao alcance das razões de decidir adotadas por este Tribunal no julgamento de mérito do Tema nº 69 da Repercussão Geral, cujo caso-líder é o RE nº 574.706/PR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15/03/2017, p. 02/10/2017. Por essas duas razões, demonstra-se imperativo ao STF conhecer e processar este recurso extraordinário sob o rito da Repercussão Geral.

9. A segunda conclusão derivada da manifestação do Ministro Luiz Fux, à época Presidente, reside na correção do raciocínio externado pelo Tribunal *a quo*. Na ocasião, fez notar a dessemelhança entre o presente caso e os Temas RG nº 69 e nº 118, a despeito do esforço argumentativo desenvolvido pela parte recorrente.

10. No primeiro Tema, corrente majoritária deste Supremo Tribunal Federal comungou de conclusão no sentido de que *“o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”*. Do voto proferido pela Relatora, a Ministra Cármen Lúcia, extrai-se a seguinte argumentação:

“(...) 9. 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.

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.

10. 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 COFINS.”

11. Pendente a conclusão do julgamento de mérito no segundo Tema da Repercussão Geral, fiz constar em meu voto que, apesar de ter entendimento pessoal em sentido diverso, por dever de integridade, consistência e coerência exigido de um membro do STF a partir do antecedente Tema RG nº 69, era a mim inafastável concluir pela exclusão dos valores referentes ao ISS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Isso se tornara mais inexorável diante da regência conferida à matéria na Reforma Tributária sobre o Consumo (Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

12. Justamente por idênticas razões de integridade, consistência e coerência jurisprudencial, **o desenlace da presente controvérsia está atrelado ao que decidido por este Tribunal nos Temas RG nº 1.048 e nº 1.135**, veiculados, respectivamente, pelo RE nº 1.187.264/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ Ac. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 24/02/2021, p. 20/05/2021, e pelo RE nº 1.285.845/RS, Rel. Min. Marco

Aurélio, Red. p/ Ac. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 21/06/2021, p. 08/07/2021. **Trata-se da terceira consequência emanada da manifestação prévia nestes autos do e. Ministro Luiz Fux.** De acordo com a argumentação de Sua Excelência, *“sobressai deste cenário que a matéria em pauta nestes autos envolve a discussão acerca da formação da base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB) do contribuinte, o que lhe aproxima da matéria posta nos Temas 1.048 e 1.135 de repercussão geral”* (e-doc. 14, p. 11).

13. No primeiro tema, extraem-se do voto-vista do e. Ministro Dias Toffoli **três motivos básicos para distinguir** a controvérsia referente à inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB (Tema nº 1.048) da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins. Reproduzo as palavras de Sua Excelência:

“Tomando por base as anotações acima, (i) verifico que o fundamento de validade da CPRB não é exclusivamente o art. 195, I, a, da Constituição Federal (c/c o art. 149), mas também o § 13 do mesmo artigo; (ii) compreendo estar correta a afirmação do Ministro Alexandre de Moraes de que existe, no regime da CPRB, embora ela não se resuma a isso, importante benefício fiscal, o qual não pode ser desconsiderado no enfrentamento da presente questão.

(...)

Essas considerações já afastam a possibilidade de se aplicar, ao presente caso, por analogia, a tese firmada para o Tema nº 69 da Repercussão Geral, que estipula não compor o ICMS a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, contribuições que estão fundadas apenas no art. 195, I, a, (c/c o art. 149) do texto constitucional e não são, por si sós, benefícios fiscais.

(...)

Pois bem. Outro motivo que igualmente afasta a aplicação, por analogia, da tese fixada para o Tema 69 ao presente caso é o fato de que, a partir da Lei nº 13.161/15, o regime da CPRB, como visto, passou a ser facultativo.

(...)

O afastamento da aplicação da tese fixada para o Tema nº 69 a discussão como a presente, em razão de o regime da CPRB ser opcional, já foi sustentada pelo Ministro Gilmar Mendes em decisão no RE nº 954.262/RS-AgR, DJe de 1º/2/19. Na ocasião, Sua Excelência consignou que cabe ao contribuinte ‘sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha’, não sendo possível combinar ‘regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico’.”

II - Reconstrução argumentativa dos precedentes firmados nos Temas nº 1.048 e nº 1.135 do ementário da Repercussão Geral

14. Sendo assim, a meu ver, demonstra-se imperativo reconstruir argumentativamente o debate travado neste Colegiado em ambos os paradigmas supracitados, de modo a extrair as razões de decidir firmadas pelo Tribunal e indagar acerca de sua pertinência à presente controvérsia.

15. No RE nº 1.187.264/SP, o primeiro a ser julgado, discutiu-se a inclusão do montante relativo ao ICMS no conceito de receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB. O e. Ministro Marco Aurélio, Relator do caso e a quem tenho a honra de suceder, retomou o que decidido pelo STF no Tema RG nº 69, no que diz respeito à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

15.1. Na ocasião, compreendeu que a facultatividade da sujeição ao regime substitutivo da CPRB, com previsão na Lei nº 12.546, de 2011, e a

feição benéfica dessa alternativa não permitiriam que a tributação desbordasse do figurino constitucional. Em sua visão, *“admitir a volatilidade dos institutos previstos na Lei Maior com base no regime fiscal ao qual submetido o contribuinte implica interpretar a Constituição Federal a partir da legislação comum, afastando a supremacia que lhe é própria”*.

16. Enfim, por adotar premissa de sinonímia entre receita bruta e faturamento, o Relator firmou convicção no sentido de que se deveria excluir o ICMS da base de cálculo da CPRB. Isso porque não haveria, na espécie, conteúdo econômico real, mas, sim, simples ingresso e registro contábil da entrada da importância, o que, por si, não a transforma em receita. Propôs a seguinte tese de julgamento: *“surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”*.

17. Referida solução do digno Ministro Marco Aurélio foi sufragada pelos preclaros Ministros Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber.

18. Ocorre que o e. Ministro Alexandre de Moraes apresentou voto-vogal divergente, o qual logrou a adesão majoritária, uma vez que ladeado pelos Ministros Luiz Fux (Presidente), Dias Toffoli (Vistor), Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso, Edson Fachin e Nunes Marques.

19. Segundo o Redator para acórdão, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, viabilizou a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos, nos termos dos §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição da República. Essa opção de política fiscal adveio da Lei nº 12.546, de 2011, decorrente de conversão da Medida Provisória nº 540, de 2011, cuja finalidade era desonerar a folha de salários e pagamentos e reduzir a carga tributária.

Por conseguinte, trata-se de benefício fiscal, o qual passou a ser opcional a partir da Lei nº 13.161, de 2015. Ademais, a seu ver, a autorização constitucional foi redirecionada ao art. 195, § 9º, do Texto Constitucional, com o advento da última Reforma da Previdência (Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

19.1. Em suma, o Ministro Alexandre de Moraes verificou que, *“de acordo com a legislação vigente, se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, contrario sensu, a receita bruta compreende os tributos sobre ela incidentes”*. Nessa perspectiva, *“não poderia a empresa aderir ao novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, querer se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis”*.

20. O Vistor do feito, o e. Ministro Dias Toffoli, aderiu às razões apresentadas pelo voto divergente. Em sua visão, o Poder Legislativo escolheu adotar como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.937, de 2014, que deu nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

20.1. Nesse dispositivo, notadamente em seu § 5º, está explícito que devem ser incluídos na receita bruta os tributos sobre ela incidentes. Por conseguinte, *“excluir esse imposto da base da CPRB importaria novo benefício não previsto pelo legislador, criando-se novo regime híbrido e aviltando-se a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais ele se havia baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, §6º, do texto constitucional”*.

20.2. Ademais, considerando-se atualmente tratar-se de regime facultativo, *“deve-se compreender que cabe a cada contribuinte verificar se recolher a CPRB, tal como prevista pelo legislador, com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, é, em poucas palavras, melhor ou pior do que recolher a contribuição sobre a folha, nos moldes do regime comum”*.

21. Por maioria, o Tribunal Pleno fixou a seguinte tese de julgamento ao Tema RG nº 1.048: *“é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”*.

22. A Corte seguiu a mesma senda, quando julgou no mesmo primeiro semestre de 2021 o Tema nº 1.135 do ementário da Repercussão Geral. Dois meses após o julgamento do RE nº 1.187.264/SP, o e. Ministro Dias Toffoli propôs o reconhecimento do caráter infraconstitucional de controvérsia referente à inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na base de cálculo da CPRB no âmbito do RE 1.285.845-RG/RS. Nada obstante tenha sido acompanhado pelos insígnies Ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski, o Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

23. No mérito, após redistribuição da relatoria, o Ministro Marco Aurélio reiterou os fundamentos apresentados no Tema RG nº 1.048, embora reconhecesse a diversidade do imposto em comento. Assim, propôs a seguinte tese de julgamento: *“surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN”*.

24. Novamente, em voto-vogal divergente, o Ministro Alexandre de Moraes reiterou as razões externadas no multicitado Tema antecedente, concluindo, com apoio no parecer ministerial, o seguinte:

“Portanto, aplica-se, ao caso, o entendimento firmado no Tema 1.048 da Repercussão Geral (É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta -

CPRB), que igualmente versa sobre a contribuição previdenciária substitutiva instituída pela Lei 12.546/2011, sendo absolutamente incabível a aplicação do entendimento firmado no julgamento do RE 574.706-RG, Tema 69 (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS).

(...)

Além disso, o acolhimento das teses recursais implicaria violação direta ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Carta Magna, citado alhures), bem como ao disposto no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal (...) não bastasse isso, se acolhesse a presente demanda, esta SUPREMA CORTE estaria atuando como legislador positivo, modificando as normas tributárias inerentes à contribuição previdenciária substitutiva instituída pela Lei 12.546/2011, o que ensejaria violação também ao princípio da separação dos Poderes (art. 2º da Carta Magna)."

25. Logo, novamente por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Rosa Weber e Cármen Lúcia, o Tribunal Pleno fixou a seguinte tese de julgamento: *"é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB"*.

III - Inclusão dos valores referentes ao PIS e à Cofins na base de cálculo do CPRB

26. Transladadas essas razões ao presente caso, embora este Subscritor não tenha participado dos citados julgamentos paradigmáticos, **não há dúvidas de que a mesma racionalidade deve aqui imperar.**

27. Dito de forma mais minudente, há autorização constitucional

específica para a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários. Como se sabe, a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, elasteceu a base de incidência das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

27.1. Antes, essas eram incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Depois, passou-se a admitir as contribuições sociais incidentes sobre: (i) 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; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro.

28. Com a Emenda Constitucional nº 42, de 2023, houve a inclusão dos §§ 12º e 13º ao art. 195 da parte dogmática do Texto Constitucional. O primeiro faculta à legislação definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incs. I, al. “b”; e IV do *caput*, serão não cumulativas. Por sua vez, o parágrafo seguinte passou a possibilitar a aplicação do primeiro, *“inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento”*.

29. Por fim, a Emenda Constitucional nº 103, de 2019, revogou o § 13 do art. 195 e, simultaneamente, reformulou a dicção do § 9º do mesmo dispositivo, no qual assim se prevê:

*“As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, **sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do***

inciso I do caput.” (grifos nossos).

30. Com esteio nessas disposições constitucionais, advieram os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, para fins de substituir as contribuições previdenciárias previstas no art. 22, *caput*, incs. I e III, da Lei Geral de Custeio (Lei nº 8.212, de 1991), que incidem sobre a folha, pela CPRB centrada na receita. Nesse sentido, cuida-se de uma ampla política pública voltada a desonerar a folha de salários e pagamentos. Por essa razão, Leandro Paulsen verifica que a nova contribuição sobre a receita bruta abarca diversos e variáveis segmentos empresariais, bem como a contribuição substitutiva sobre a receita não é idêntica para todos os setores abrangidos pela substituição:

“O rol de empresas sujeitas à contribuição substitutiva, constante do art. 9º da Lei n. 12.526/2021, é bastante dinâmico, tendo sido ampliado por diversas vezes e, mais recentemente, reduzido pela Lei n. 13.670/2018. As alterações decorrem do acompanhamento dos efeitos da substituição tanto sobre a arrecadação quanto sobre a finalidade extrafiscal pretendida, de reduzir a pressão sobre a folha de salários e aumentar a oferta de empregos.”

(PAULSEN, Leandro. Contribuições de seguridade social previdenciárias do empregador doméstico e das empresas. *In*: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva jur, 2019, p. 163).

31. Por conta desse desenho regulatório, comungo das preocupações externadas pelos Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli nos julgamentos de mérito dos paradigmas já mencionados. Isso exige a atração do regime financeiro-tributário atinente aos benefícios fiscais à formatação jurídica da CPRB.

32. A esse propósito, vale rememorar recente julgamento deste Tribunal Pleno no sentido de caracterizar, em definitivo, o mecanismo de “desoneração da folha” na qualidade de beneplácito fiscal. Cito, nesse sentido, a ADI nº 7.633-MC-Ref/DF, Rel. Min. Cristiano Zanin, Tribunal Pleno, j. 07/10/2024, p. 11/10/2024, cuja ementa transcrevo:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E FINANCEIRO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CUMULADA COM DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. LEI FEDERAL N. 14.784/2023, QUE PRORROGA BENEFÍCIOS FISCAIS ATÉ 31/12/2027. “DESONERAÇÃO DA FOLHA”. PROPOSIÇÃO LEGISLATIVA DESACOMPANHADA DA ESTIMATIVA DO SEU IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO. APARENTE VIOLAÇÃO AO ART. 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS (ADCT). DISPOSITIVO INTRODUZIDO PELO CONGRESSO NACIONAL POR MEIO DA EMENDA CONSTITUCIONAL (EC) N. 95/2016. PRECEDENTES EM SITUAÇÕES ANÁLOGAS. LIMINAR DEFERIDA EM PARTE APENAS PARA SUSPENDER A EFICÁCIA DOS ARTS. 1º, 2º, 4º E 5º DA LEI N. 14.748/2023 ATÉ O JULGAMENTO DO MÉRITO DA PRESENTE AÇÃO OU DEMONSTRAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 113 DO ADCT. SUBMISSÃO IMEDIATA DA DECISÃO A REFERENDO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

I – O art. 113 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido pela Emenda Constitucional n. 95/2016, determina que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

II – Os dispositivos da Lei Federal n. 14.784/2023 prorrogaram, até 31/12/2027, a vigência de benefícios fiscais sobre a Contribuição Previdenciária sobre Receita bruta – CPRB – incidente sobre setores específicos da economia – e reduziram para 8% a alíquota de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento de determinados Municípios, assim como a alíquota da CPRB para setor específico.

III – Descumprimento dos requisitos previstos no art. 113 do ADCT no processo legislativo que deu origem aos dispositivos legais impugnados. Ausência de sustentabilidade orçamentária.

IV – Precedentes em situações análogas, nas quais esta Suprema Corte suspendeu a eficácia de dispositivos legais, enquanto não sobreviesse a implementação das condições indicadas no art. 113 do ADCT (ADPF 662 MC/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 7/4/2020; ADI 7.145 MC-Ref, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe de 20/6/2022). V – Liminar deferida parcialmente para suspender a eficácia dos arts. 1º, 2º, 4º e 5º da Lei Federal n. 14.784/2023, ad referendum do Plenário do Supremo Tribunal Federal.” (grifos nossos).

33. Diante dessas constatações, faz sentido evocar como óbices ao acolhimento do pleito recursal os parâmetros constantes nos arts. 2º (separação dos Poderes), 150, inc. I (legalidade tributária) e § 6º (legalidade específica aos benefícios fiscais).

34. Além disso, à luz da autorização constitucional para a instituição de contribuição substitutiva sobre a receita constante no art. 195 e da dimensão desonerativa da CPRB, não me parece haver maiores dúvidas quanto à orientação deste STF na matéria. Dito de forma direta, **considera-se que o Poder Legislativo federal não extrapolou de sua**

relativa margem de conformação quando escolheu como base de cálculo da CPRB acepção ampla da receita bruta, nos termos do art. 12, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação conferida pela Lei nº 12.973, de 2014.

35. Nesse contexto, reproduzo a literalidade do art. 12 em sua atual redação:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

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

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.

(...)

§ 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.

§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.” (grifos nossos).

36. Desse modo, a meu juízo, revelam-se escorreitos os argumentos desenvolvidos pelo Procurador-Geral da República na espécie:

“Diferentemente do regime tributário geral das contribuições PIS e COFINS, a Lei nº 12.546/2011, que instituiu a CPRB, inaugurou regime tributário específico e retirou seu fundamento de validade da redação antiga do artigo 195, § 13, da Constituição Federal.

O texto constitucional, que estava previsto no artigo 195, § 13, da Constituição Federal, autorizava o legislador ordinário a substituir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários pela contribuição sobre faturamento ou receita.

Atualmente, diante das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 103/2019, a autorização constitucional passou a ser prevista no § 9º do artigo 195 e ampliou as possibilidades de escolha quanto à base de cálculo a ser adotada.

A instituição de um regime tributário específico foi planejada com base em política tributária de desoneração da folha de salários com o objetivo de estimular determinados setores da economia, caracterizando a CPRB como benefício fiscal que, inclusive, implicou em renúncia fiscal expressiva.

(...)

O legislador ordinário adotou o conceito constitucional de receita, mais amplo, como base de cálculo do regime tributário da CPRB, o qual inclui os tributos incidentes sobre ela. A exclusão das contribuições ao PIS e à COFINS, nesse caso, configuraria alargamento do benefício fiscal em hipótese não

prevista em lei, ampliando-o indevidamente.” (e-doc. 21, p. 7-9).

37. Diante dessas considerações, **não há o que prover no presente recurso extraordinário**. Afinal, o acórdão recorrido demonstra-se hígido pelos seus próprios fundamentos. Isso porque empregou interpretação jurídica adequada, segundo a qual compõe a base de cálculo referente à receita bruta a contribuição ao PIS e à Cofins.

IV - Dispositivo e Tese de Julgamento

38. Ante o exposto, **voto no sentido de conhecer do recurso extraordinário para negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos**.

39. Deixo de fixar ou majorar a verba honorária de sucumbência, nos termos do enunciado nº 512 da Súmula do STF.

40. Proponho, ainda, ao Colegiado a seguinte Tese de Julgamento ao Tema RG nº 1.186:

“É constitucional a inclusão da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).”

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**
Relator