# VOTO - VISTA

**O Senhor Ministro Dias Toffoli:**

Trata-se, na origem, de mandado de segurança, com pedido de medida liminar, impetrado por Midori Auto Leather Brasil Ltda. contra ato do Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil em São Paulo (SP).

Na exordial, a impetrante aduziu que, após a Lei nº 12.546/11, passou a contribuir para a previdência com a contribuição sobre o valor da receita bruta (CPRB), assim entendida como a receita de venda de bens e prestação de serviços, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Em seguida, alegou que a autoridade impetrada entende estar incluído no conceito de receita bruta, além das receitas de venda de bens e prestação de serviços, também o valor do ICMS, o que violaria o art. 195, I, b, da Constituição Federal.

A sentença foi pela denegação da segurança. Interpôs a parte autora apelação.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região negou provimento ao apelo, tendo sido o julgado assim ementado:

> "MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA PREVISTA NA LEI 12.546/11. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE DO ATO IMPUGNADO.
>
> - Caso dos autos em que se debate a legalidade do ato da autoridade impetrada consistente na inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva prevista na Lei 12.546/2011.
>
> - Solução da controvérsia com aplicação dos fundamentos de que, com exceção do ICMS-ST e demais deduções previstas em lei, a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva prevista nos artigos 7° e 8° da Lei 12.546 /2011. Precedentes do STJ.
>
> - Recurso desprovido".

Opostos embargos de declaração, foram eles rejeitados.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/21 00:00

Contra o acórdão a impetrante manejou recurso extraordinário, com fundamento na letra a do permissivo constitucional.

Nas razões do apelo extremo, a recorrente aduziu que, tomando por base o art. 195, I, a, do texto constitucional, o legislador criou a CPRB, mas só permitiu a exclusão do ICMS da base de cálculo dessa contribuição quando o imposto fosse cobrado na condição de substituição tributária. Consignou que, quanto aos demais casos, se aplicaria a IN RFB nº 1.436/13, a qual estabelece que a contribuição será apurada com base nos mesmos critérios adotados na legislação do PIS/COFINS, não e permitindo, assim, a exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, o que extrapola aquele dispositivo constitucional. Invocou, a seu favor, a orientação firmada no julgamento do RE nº 574.706, Tema nº 69. Disse que, após esse precedente, o conceito de receita bruta previsto no art. 12 do DL 1.598/77 foi tecnicamente expurgado do ordenamento jurídico, excluindo-se, assim, os tributos indiretos de sua composição. Sustentou que só pode ser compreendida como receita bruta a quantia que ingressa definitivamente no patrimônio do contribuinte, o que não é o caso do ICMS.

O presente caso é paradigma do Tema nº 1048, o qual possui o seguinte título: "Inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB".

O parecer do Procurador-Geral da República foi pelo não provimento do recurso extraordinário.

Em sustentação oral por meio eletrônico, falou pela recorrida o Dr. Paulo Mendes de Oliveira.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, na sessão virtual iniciada em 18/9 /20, votou pelo provimento do recurso extraordinário, assentando não se incluir na base de cálculo da CPRB o valor correspondente ao ICMS e propôs a seguinte tese: "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". Acompanharam Sua Excelência os Ministros **Ricardo Lewandowski** e **Cármen Lúcia** .

Abriu divergência o Ministro **Alexandre de Moraes** , negando provimento ao recurso extraordinário e propondo a tese de que "[é] constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/2100:00

Receita Bruta – CPRB". Acompanharam Sua Excelência os Ministros **Edson Fachin** e **Gilmar Mendes** .

Em 28/9/20 pedi vista dos autos para melhor analisar o assunto.

É o relatório.

Desde já, peço vênia ao ilustre Relator, Ministro **Marco Aurélio** , para acompanhar a divergência inaugurada pelo Ministro **Alexandre de Moraes** .

Antes de adentrar no mérito, esclareço não estar em discussão, no presente caso, a possibilidade de haver contribuição substitutiva em período anterior ao advento da EC nº 42/03. Com efeito, a discussão travada nestes autos refere-se à CPRB, a qual foi instituída pela Lei nº 12.546/11.

Passo ao exame do mérito.

A aludida emenda constitucional previu, de maneira expressa, a possibilidade de haver a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição previdenciária sobre a folha pela contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento. Tal autorização passou a constar do § 13 do art. 195 da Constituição Federal.

O objetivo com essa medida era, ao permitir a **desoneração da folha de salários** , gerar resultado positivo para economia, auxiliando no processo de formalização das relações de trabalho e **estimulando setores que empregassem mais trabalhadores** , como consta da justificação da respectiva PEC nº 41/03. A modificação ainda trazia "ganhos importantes em termos de competitividade", permitindo a desoneração das exportações.

À luz da referida norma constitucional, se editou, nos idos de 2011, a MP nº 540/11, a qual previu a CPRB, de modo obrigatório, para empresas de tecnologia da informação (TI) e de tecnologia da informação e comunicação (TIC) bem como para as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro.

Conforme a exposição de motivos da citada medida provisória, isso se deu em razão de esses contribuintes estarem enfrentando, após a crise de 2008/2009, "maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade". Nesse sentido, a CPRB obrigatória para os referidos sujeitos favorecia a recuperação dos setores e incentivava a "implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção". Posteriormente, a MP nº 540/11 foi convertida na Lei nº 12.546/11, ora questionada.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/21 00:00

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.

E, como disse o Procurador-Geral da República, havendo o benefício fiscal, o legislador optou como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/14, que deu nova redação ao art. 12 do DL nº 1.598/77. O § 5º desse dispositivo preconiza, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, o que abarca o ICMS.

Nessa toada, 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 se baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, § 6º, do texto constitucional.

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

Prosseguindo, anoto que as alterações nos arts. 7º e 8º também advieram com aquele mesmo espírito, contemplando o importante benefício fiscal em prol dos novos contribuintes sujeitos ao regime da CPRB.

Apenas a título de exemplo, **vide** que a MP nº 563/12, depois convertida na Lei nº 12.715/12, responsável por uma de tais alterações, surgiu tendo como um dos panos de fundo a crise de 2011, a qual afetou significativamente a economia brasileira, mormente a indústria nacional. Muito por conta disso, foram selecionados setores dos serviços e da indústria de transformação que seriam contemplados com o regime da CPRB.

Não se alegue que macularia a compreensão acima a eventual majoração de carga tributária total para um determinado contribuinte, em razão de ter sido ele compulsoriamente incluído no regime da CPRB, nos termos das leis anteriores à Lei nº 13.161/15, a qual previu a facultatividade

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/21 00:00

desse regime. Isso porque, reitere-se, a feição genérica e abstrata do regime da CPRB, instituído pela Lei nº 12.715/12, por si só, contempla aquele importante benefício fiscal. Nesse sentido, a exclusão de um contribuinte desse regime que, por razões individuais, se enquadre na referida situação, consistiria em concessão de privilégio odioso.

A respeito do assunto, entendo serem pertinentes as seguintes considerações de Ricardo Lodi Ribeiro:

> "Quanto à sua eficácia, a Capacidade Contributiva é princípio cogente, obrigando não só ao legislador, mas também ao aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar ou jurisdicional. Podemos vislumbrar esta característica quando o Poder Judiciário afasta a aplicação de uma regra concessiva de uma isenção que propicie um privilégio odioso; ou, no reconhecimento pelo juiz de que, embora o tributo esteja previsto em lei, determinado segmento de contribuintes não revela capacidade contributiva para suportá-lo, por ter sido violado o mínimo existencial, ou por aquela situação, definida em lei como reveladora de riqueza, não produzir esse efeito em relação ao segmento considerado.
>
> **No entanto, tal possibilidade não habilita o juiz, no caso concreto, a reconhecer a ausência de capacidade contributiva de determinado contribuinte individual quando a lei, em sua acepção genérica, não se revelar violadora do princípio. Se o tributo é fixado de forma adequada ao signo de manifestação de riqueza revelado pelo fato gerador previsto em lei, a exclusão de determinado contribuinte por razões individuais consagraria um privilégio odioso** . O mesmo não ocorre quando a aplicação da norma se revela inconstitucional para determinado grupo de contribuintes, em sentido genérico. Neste caso, tal norma não deve ser aplicada a esse grupo, sendo válida em relação aos seus demais destinatários. Porém, é evidente que a demonstração cabal por determinado contribuinte de que a Capacidade Contributiva é desatendida no caso concreto constitui indício relevante de que o critério de graduação do tributo elegido pelo legislador não é compatível com a exigência constitucional do art. 145, § 1º" (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos Impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD. n. 18. 2010. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/issue/view/146>. Acesso em: 11 nov. 20).

Pois bem. Outro motivo que igualmente afasta a aplicação, por analogia, da tese fixada para o Tema nº 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/21 00:00

A possibilidade de opção surgiu para se fazer um ajuste fino, conferindo aos contribuintes, agora de maneira geral e abstrata, a oportunidade de cada um avaliar sua situação individual e ponderar os ônus e os bônus do regime da CPRB em face daqueles do regime comum.

Em razão disso, 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.

O afastamento da aplicação da tese fixada para o Tema nº 69 à 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".

**Vide** que, em razão dessa mesma argumentação, conectada com a possibilidade de o contribuinte eleger um regime de tributação, a Corte tem afastado alegação de inconstitucionalidade de restrição, imposta a empresa optante pelo Simples Nacional, a benefício fiscal. Nessa direção, cito: RE nº 1.199.021/SC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , DJe de 26 /10/20; ARE nº 1.066.552/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 27/3/18; RE nº 936.642/RS-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJ de 8/8/16.

Ante o exposto, pedindo, mais uma vez, vênia ao ilustre Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro **Alexandre de Moraes** , seja quanto à negativa de provimento ao recurso extraordinário, seja quanto à tese de repercussão geral proposta por Sua Excelência.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/02/21 00:00