VOTO

O Senhor Ministro Alexandre De Moraes (Relator): Temos para análise o Tema 1.135 da repercussão geral assim descrito:

> "Inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). "

Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por Instaladora Base Ltda - Epp em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que se discute a inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), prevista na Lei 12.546/11, considerando o disposto nos artigos 5º, II; 145, § 1º; 150, I; e 195, I, 'b', da Constituição Federal de 1988.

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado em face de ato atribuído ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS, no qual a impetrante requer a concessão da segurança para reconhecer direito líquido e certo à exclusão dos valores referentes ao ISS da base de cálculo da contribuição previdenciária instituída pela Lei 12.546/11, considerando que tais valores configuram receita do ente municipal, e não da empresa Impetrante.

A impetrante narra ser pessoa jurídica de direito privado, atuante na elaboração de projetos e execução de instalações elétricas, hidrossanitárias e prevenção contra incêndios em obras de construção civil, comércio de materiais de construção civil, locação de geradores elétricos e outros equipamentos do ramo.

Informa que se sujeita à contribuição previdenciária patronal prevista na Lei 8.212/90, referente à obrigação de recolher aos cofres públicos o montante de 20% sobre a respectiva folha de salários.

Registra que, a partir das alterações legislativas implementadas pela Medida Provisória 563/12, convertida na Lei 12.715/12, criou-se um plano de desenvolvimento contendo uma série de incentivos fiscais focados em determinados segmentos da economia - dentre eles o ramo da impetrante,

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

estabelecendo regime especial de tributação que possibilitou aos contribuintes optarem por outra regra de tributação da contribuição previdenciária patronal, conhecida como Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

Esclarece que a Lei 12.546/11 previu a possibilidade de que o contribuinte realizasse o pagamento da contribuição previdenciária de outro modo - incidente sobre o valor da Receita Bruta, benefício conhecido como "Desoneração da Folha", instituído de forma obrigatória, em primeiro momento, passando a ser facultativo a partida da edição da Lei 13.161/15.

Sustenta que houve ampliação inconstitucional do conceito de 'receita bruta' pela Receita Federal do Brasil, por meio do parecer normativo COSIT 03/12, para incluir nele os valores referentes ao ISS, os quais entende que não podem ser enquadrados como faturamento do contribuinte, pois, de fato, serão repassados ao ente federado correspondente.

Ressalta que o entendimento firmado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento do RE 574.706-RG, Tema 69 da Repercussão Geral (*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*), deve ser igualmente aplicado na presente hipótese, pelos mesmos motivos ali expostos, em razão dos princípios da isonomia e da segurança jurídica, pois em ambos os casos trata-se de contribuições incidentes unicamente sobre o faturamento, devendo excluir-se os valores referentes ao ISS da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva, tendo em vista tratar-se igualmente de tributo de natureza indireta.

Assevera que tais valores apenas transitam pela contabilidade da empresa para, posteriormente, serem destinados ao Fisco.

Aduz, ainda, que a ampliação do conceito de faturamento viola a regra do art. 110 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o referido dispositivo determina expressamente que a legislação tributária não poderá alterar a definição/conteúdo e alcance de conceitos já existentes no direito privado.

Ao final, requer a concessão da segurança para determinar à autoridade coatora que proceda à exclusão do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB instituída pela Lei 12.546/11, por configurarem receitas dos municípios, e não do contribuinte, bem como a condenação da autoridade coatora a suportar a compensação dos valores recolhidos indevidamente, corrigidos pela taxa SELIC, com o mesmo tributo ou outros

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, com ou sem natureza de contribuição previdenciária, respeitada a prescrição quinquenal.

A autoridade impetrada apresentou informações (fls. 517-536, Doc. 1), em que defende a validade da incidência da contribuição previdenciária substitutiva da Lei 12.546/11 sobre o montante relativo ao ISS, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição é a receita bruta, conceito dentro do qual se inclui o referido imposto.

Assevera a necessidade de expressa previsão legal para a instituição de isenção ou exclusão tributária. Assenta que a hipótese dos autos não se amolda ao entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL firmado no julgamento dos RE 240.785 e RE 574.706. Por fim, manifesta-se pela denegação da segurança.

O Juízo de primeiro grau, tendo por base a jurisprudência desta SUPREMA CORTE fixada no julgamento do RE 240.785 e do RE 574.706-RG, relativamente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, proferiu sentença em que concedeu a segurança, para declarar o direito da impetrante à exclusão do ISS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, bem como à compensação do indébito corrigido pela SELIC desde a data do recolhimento indevido (fls. 550-559, Doc. 1).

Opostos Embargos de Declaração pela parte impetrante, foram acolhidos pelo juízo de primeiro grau, para sanar omissão da parte dispositiva da sentença quanto à necessária observância da prescrição quinquenal (fls. 5-6, Doc. 2).

A União apresentou recurso de apelação (fls. 569-602, Doc.1), no qual destacou que o entendimento firmado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento do RE 574.706-RG (Tema 69) não se aplica à hipótese dos autos, tendo em vista que se trata de tributo instituído com amparo constitucional diverso, uma vez que a contribuição social para o PIS e a COFINS encontra respaldo no art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, enquanto a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta – CPRB, instituída pela Lei 12.546/2011 fundamenta-se no art. 195, I, 'a', § 13 da Lei Maior.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/2021 17:32

Assenta que, mesmo após a conclusão parcial do julgamento do RE 574.706-RG (Tema 69), o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já chancelou o entendimento de que, dentro dos contornos de política de benefício fiscais constitucionalmente admitidos, como o é caso do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido, é impertinente ampliar o escopo do quanto decidido no referido paradigma à discussão acerca da inclusão do ICMS da base do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ/CSLL calculados na sistemática do Lucro Presumido - entendimento que deverá ser igualmente aplicado à discussão acerca da Contribuição Previdenciária substitutiva sobre a Receita Bruta prevista na Lei 12.546/2011.

Assevera que, de acordo com os arts. 7º e 8º da Lei 12.546/11, a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva – CPRB é a receita bruta das empresas abrangidas pela política de desoneração, e que dita contribuição possui caráter facultativo em relação à contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Assim, afirma que "não bastasse seu caráter FACULTATIVO, não se pode olvidar que é BENEFÍCIO FISCAL em sentido estrito, na medida em que permite a opção ao contribuinte de optar pela tributação pela folha de salários ou, a seu critério e interesse, mediante utilização da receita bruta, nela compreendida o ICMS e outras despesas, considerando que embora não diga quais parcelas integram esse conceito contábil, a lei cuidou, no caput dos já mencionados arts. 7º e 8º, de arrolar as hipóteses de exclusão, nelas se inserindo as vendas canceladas e os descontos incondicionais, além de, no art. 9º, estabelecer algumas balizas para a definição da receita bruta, dentre as quais se encontra a exclusão do ICMS, mas apenas 'quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário' (§ 7º, IV)." (fl. 589, Doc. 1)

Destaca que o artigo 195, I, 'a', § 13, da Constituição Federal autoriza a substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, (qual seja: folha de salários), por grandeza diversa de forma "gradual, total ou parcial", incidente sobre a receita ou o faturamento, sendo manifesta a opção legislador por substituição qualificada, na medida que prevista enquanto benefício fiscal de regime facultativo pelo contribuinte favorecido.

Aduz que a Lei 12.546/2011 descreveu taxativamente todas as exclusões cabíveis da base de cálculo da CPRB, estando alinhada à Lei 12.973/2014,

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

que objetivou internalizar conceitos internacionais de contabilidade, definindo, segundo a comunidade internacional, a exata compreensão do conceito de receita bruta.

Argui que somente seria possível a redução da base de cálculo da CPRB por meio da aplicação, por arrastamento, da jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL fixada no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, mediante a declaração de inconstitucionalidade total da Lei 12.546 /2011, afastando por completo do ordenamento jurídico a contribuição substitutiva, não permitindo sua mera redução, sob pena de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, moldando regime jurídico de benefício fiscal legalmente estabelecido, o que é vedado constitucionalmente.

Invoca a aplicação da regra interpretativa do art. 111, I, do Código Tributário Nacional, no sentido de que a legislação referente à suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, considerando que os benefícios fiscais não devem ser alargados pela via interpretativa, uma vez que a renúncia fiscal é ato de disposição do patrimônio público o qual depende de expresso consentimento do Congresso Nacional, bem como de estimativa do respectivo impacto orçamentário e previsão de medidas compensatórias.

Ressalta que a pretensão de excluir o ISS da base de cálculo da CPRB encontra óbice no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), pois deveria estar acompanhada de estimativa do respectivo impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência, bem como nos dois exercícios seguintes, atendendo ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso de apelação, para reformar a sentença e denegar a segurança.

Em contrarrazões de apelação (fls. 23-35, Doc. 2), a impetrante reitera os argumentos apresentados na petição inicial no sentido de que se aplica, ao caso, o entendimento firmado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento do RE 574.706-RG, Tema 69 da Repercussão Geral, relativamente aos conceitos de faturamento e de receita bruta, para excluir o ISS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Requer a improcedência do recurso e a manutenção da sentença por seus próprios fundamentos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, deu provimento à Apelação da União e ao reexame necessário para denegar a ordem, assentando a inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. O acórdão recebeu a seguinte ementa (fl. 57, Doc. 2):

> "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA EM SUBSTITUIÇÃO À FOLHA DE SALÁRIOS. EC 42/03 E LEI N. 12.546/11. BASE DE CÁLCULO. O contribuinte não tem o direito de excluir o ISS da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta - CPRB instituída pela Lei nº 12.546, de 2011."

Opostos Embargos de Declaração pela impetrante/apelada (fls. 67-72, Doc. 2), foram rejeitados (fl. 83, Doc. 2).

No Recurso Extraordinário (fls. 108-126, Doc. 2), interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, a Instaladora Base Ltda – Epp alega ter o acórdão recorrido violado os seguintes dispositivos constitucionais: art. 93, IX; art. 5º, II; art. 145, § 1º; art. 150, I; e art. 195, I, 'b'.

Preliminarmente, sustenta ausência de fundamentação do acórdão recorrido, em ofensa ao art. 93, IX, da Constituição Federal, considerando que o Tribunal de origem não teria se manifestado expressamente em relação à matéria e aos dispositivos indicados nos Embargos de Declaração opostos pela empresa.

Relativamente ao mérito, alega que o conceito de receita utilizado para definir a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Lei 12.546/2011, desborda das bases econômicas previstas no art. 195, I, b, da Constituição Federal, ao eleger como base de cálculo da nova contribuição patronal a "receita bruta", sem conceituar ou delimitar o referido termo.

Assevera ofensa ao princípio da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, da Constituição Federal), tendo em vista que inexiste previsão legal expressa que autorize a inclusão dos aludidos impostos na receita bruta da pessoa jurídica, bem como ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º,

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

da Carta Magna), segundo o qual há impossibilidade jurídica de incidência tributária se ausente substrato econômico sobre o qual possa incidir o tributo.

Registra que não fatura os valores referentes aos impostos, o quais serão repassados aos respectivos entes tributantes.

Aduz que, em decorrência da omissão legislativa acerca da abrangência do termo "receita bruta", a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo 3/2012, no qual define a composição da "receita bruta" para fins de incidência da nova contribuição previdenciária, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, o qual abrange o valor do ISS quando o objeto da tributação não sujeita o contribuinte ao regime de substituição.

Assenta que o referido conceito extrapola os limites da legislação. Entende que deve ser considerada receita bruta "a quantia recebida, apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa jurídica, em decorrência da atividade por ela exercida, que passa a fazer parte do seu patrimônio", de modo que "o simples ingresso na contabilidade de uma determinada importância como 'entrada', não representa necessariamente receita e incremento do patrimônio da empresa contribuinte"(fl. 120, Doc. 2). Assim, tendo em vista que os valores correspondentes ao ISS constituem receita dos Municípios, não podem ser considerados como receita das empresas para fins de incidência da contribuição previdenciária substitutiva prevista na Lei 12.546/2011.

Afirma que "O legislador tributário excluiu expressamente da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva a parcela correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, e inexiste fundamento jurídico para a existência de tratamento distinto com relação aos demais tributos, também classificados como indiretos, e cujas estruturas são semelhantes." (fl. 121, Doc. 2).

Ao final, requer o provimento do Recurso Extraordinário, para anular o acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração, a fim de que as teses do referido recurso sejam devidamente apreciadas pelo Tribunal de origem. Postula, no mérito, seja declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ISS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB instituída pela Lei 12.546/2011, julgar procedente o pedido inicial.

Em contrarrazões (fls. 138-162, Doc. 2), a União reiterou integralmente os argumentos expostos em seu recurso de apelação. Sustenta que não se

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

aplica à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta instituída pela Lei 12.546/2011 o entendimento firmado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento do RE 574.706-RG.

Ressalta a natureza de benefício fiscal facultativo da referida contribuição, instituída enquanto medida de política fiscal com forte apelo social e incentivador da atividade econômica, cuja renúncia fiscal é expressiva (83 bilhões de reais de 2012 a julho de 2017, conforme estudos de impacto da desoneração).

Assevera que a Lei 12.546/2011 enumerou expressamente todas as exclusões cabíveis da base de cálculo da CPRB e encontra-se alinhada à Lei 12.973/2014, que objetivou internalizar conceitos internacionais de contabilidade; aduziu que a pretensão de excluir o ISS da base de cálculo da CPRB encontra óbice na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00).

Invoca a aplicação da regra do art. 111, I, do Código Tributário Nacional, de que a legislação referente à suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.

Por fim, requer seja negado provimento ao Recurso Extraordinário, com a manutenção do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

O Recurso Extraordinário foi devidamente admitido na origem (fl. 193, Doc. 2).

O eminente Ministro DIAS TOFFOLI, inicialmente designado como Relator, manifestou-se pela ausência de repercussão geral da controvérsia debatida nestes autos - inclusão do ISS na base de cálculo da CPRB -, em razão da natureza infraconstitucional da matéria, e submeteu o caso ao Plenário desta SUPREMA CORTE com proposta de desprovimento do Recurso Extraordinário (fls. 2-5, Doc. 16).

Em julgamento datado de 8 de abril de 2021, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por maioria, divergindo da tese proposta, reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos autos e fixou o Tema 1.135. Eis a ementa do julgado (fl. 1, Doc. 16):

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – RECEITA BRUTA – BASE DE CÁLCULO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

> QUALQUER NATUREZA – INCLUSÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controvérsia alusiva à inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta CPRB."

O Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário – IBDP requereu sua participação na condição de *amicus curiae* (Doc. 6).

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, em parecer assim ementado (fls. 1-2, Doc. 21):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1135. CPRB. BENEFÍCIO FISCAL FACULTATIVO. REGRAS ESPECÍFICAS. SUBMISSÃO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. INCLUSÃO DE TRIBUTOS. DESPROVIMENTO. 1. Recurso extraordinário leading case do Tema 1135 da sistemática da Repercussão Geral: "inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB." 2. Como já assentado pelo STF ao julgar o RE 1.187.264, diferencia-se o regime fiscal da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta do regime tributário geral das contribuições, configurando benefício fiscal facultativo, com regras específicas. 4. A adoção de benefício fiscal facultativo implica na submissão a suas regras, inexistindo a possibilidade de mescla entre regras de diferentes regimes. 5. A base de cálculo da CPRB é o conceito de receita bruta mais amplo, incluindo os tributos sobre ela incidentes, conforme art. 12, § 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. 6. Proposta de Tese de Repercussão Geral: A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, prevista na Lei nº 12.546/2011, tem como base de cálculo a definição de receita bruta prevista no art. 12 do Decreto-Lei º 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973 /2014, a qual inclui os tributos incidentes sobre ela; e, sendo concebida como benefício fiscal facultativo, o contribuinte que o adota há de submeter-se a suas regras. — Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário, com a fixação da tese sugerida."

Iniciada a votação, o eminente Ministro MARCO AURÉLIO, atual Relator, apresentou seu voto pelo provimento do Recurso Extraordinário

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

com a concessão da segurança vindicada e propôs a seguinte tese para o Tema 1.135 da Repercussão Geral:

> "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 – ISS."

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, temos para análise, sob a sistemática da repercussão geral, Recurso Extraordinário em que se debate a inclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, prevista na Lei 12.546/11.

Preliminarmente, não merecem ser acolhidas as razões da parte recorrente em relação à suscitada ofensa ao art. 93, IX, da Carta Magna. O Juízo de origem não destoou do entendimento firmado por esta CORTE no julgamento do AI 791.292-QO-RG/PE (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 339).

Nessa oportunidade, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL assentou que o inciso IX do art. 93 da Constituição Federal de 1988 "exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão".

No caso em apreço, a fundamentação do acórdão recorrido alinha-se às diretrizes desse precedente.

Quanto ao mérito da causa, eis os dispositivos constitucionais tidos pela recorrente como violados pelo acórdão recorrido:

> "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> [...]

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

"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)

[..]

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)"

Pois bem, Senhor Presidente, com as devidas vênias ao eminente relator, Ministro MARCO AURÉLIO, entendo que não assiste razão à parte recorrente.

A hipótese dos autos cuida de contribuição social com fundamento constitucional distinto do tratado no julgamento do RE 574.706-RG (Tema 69) por esta CORTE.

No referido precedente paradigma, discutia-se controvérsia relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e a COFINS, que encontram amparo no art. 195, I, 'b', da Constituição Federal.

No caso agora em análise, trata-se de contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta – CPRB, instituída pela Lei 12.546 /2011, com fundamento no art. 195, I, 'a', § 13 da Lei Maior.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

Ressalte-se que, recentemente o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL analisou questão semelhante à dos autos, relativamente à contribuição previdenciária substitutiva, instituída pela Lei 12.546/2011 no julgamento do RE 1.187.264-RG, Tema 1.048 da Repercussão Geral.

No referido precedente paradigma, esta SUPREMA CORTE fixou tese no sentido de que "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." O acórdão foi assim ementado:

> "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
>
> 1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.
>
> 3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546 /2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.
>
> 4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.
>
> 5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.
>
> 5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.
>
> 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB".

Assim me manifestei no julgamento do referido precedente, no que fui acompanhado pela maioria dos Ministros desta SUPREMA CORTE:

"A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurou nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República.

Com essa alteração, permitiu-se a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

Veja-se o teor da norma:

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

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 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.

Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva, com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Criou-se, então, a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

Trata-se, portanto, de benefício fiscal que, quando de sua criação, era obrigatório às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546 /2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

Eis a redação atual do *caput* dos dispositivos:

"Art. 7º Até 31 de dezembro de 2020, **poderão** contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 : (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[…]

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, **poderão** contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) (Vigência)

Posteriormente, com a reforma promovida pela Emenda Constitucional 103/2019, a autorização constitucional foi redirecionada ao § 9º do artigo 195 da CF/1988, com a seguinte redação:

"Art. 195, § 9º 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Consoante consta dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, do cálculo da receita bruta serão excluídos apenas "as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos".

O Decreto-Lei 1.598/1977, por sua vez, que regulamenta o Imposto sobre a Renda, após alteração promovida pela Lei 12.973/2014, trouxe definição expressa do conceito de receita bruta e receita líquida, para fins de incidência tributária.

Nesse sentido, o artigo 12 do Decreto-Lei dispõe que:

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

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

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

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

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

§ 1o A **receita líquida será a receita bruta diminuída de:** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - **tributos sobre ela incidentes** ; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

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.

Conforme já mencionado, a partir da alteração promovida pela Lei 13.161/2015, as empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

Logo, 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.

Ora, permitir que a recorrente adira ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias. Tal pretensão acarretaria grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo. Veja-se:

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g". (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)"

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

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*).

No mesmo sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, do qual transcrevo o seguinte trecho (fls. 6-11, Doc. 21):

> "O ponto em debate no caso concreto assemelha-se com aquele julgado no RE 1.187.264/SP (Tema 1048), que envolveu a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB.
>
> Como destacou a Procuradoria-Geral da República naquela ocasião, a redação original do art. 195 da Constituição Federal previu como base de cálculo das contribuições o faturamento. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, acrescentou-se à incidência dessas contribuições a receita do contribuinte.
>
> Observa-se uma ampliação da base econômica para permitir a tributação do faturamento e da receita, que tem conceito mais amplo em relação ao primeiro. Passaram a ser tributáveis tanto as receitas operacionais (faturamento) como aquelas sem relação com o objeto social da empresa.
>
> No julgamento do RE 574.706/PR, representativo da sistemática de repercussão geral no tocante à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a Suprema Corte entendeu que inexiste possibilidade de incluir todo o ICMS na definição constitucional de faturamento do contribuinte e tampouco a possibilidade do contribuinte faturar o tributo.
>
> No julgamento do referido recurso extraordinário foram analisados o regime tributário geral previsto para as contribuições PIS e COFINS, calcado no art. 195, I, b, da Constituição Federal e tendo por base de cálculo o faturamento, grandeza econômica com conceito mais restrito.
>
> 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 na redação antiga do art.195, § 13 da Constituição Federal .
>
> O texto constitucional, que estava previsto no art. 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 art. 195 e ampliou as possibilidades de escolha quanto a base de cálculo a ser adotada.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

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 implicou em renúncia fiscal expressiva.

Sendo benefício fiscal, e diante da autorização constitucional, o legislador ordinário optou como base de cálculo para esse novo regime tributário o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/2014, a qual deu nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e acrescentou o § 5º:

Art. 12. A receita bruta compreende:

(…)

§ 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 º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

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 do ISS, nesse caso, configuraria alargamento do benefício fiscal em hipótese ausente da lei, ampliando-o indevidamente. Em decisão monocrática proferida no RE 954.262/RS, o Min. Gilmar Mendes destacou a diferença entre os regimes e a inadequação da aplicação do entendimento fixado no julgamento do RE 574.706/PR:

Com efeito, observo que o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que o contribuinte, quando da adesão facultativa a regime fiscal mais benéfico, deve submeter-se às exigências do respectivo regime. Em sendo assim, não pode o contribuinte optar por regime tributário mais favorecido e ao mesmo tempo combiná-lo com características mais benéficas do regime geral de tributação.

Ora, a opção pela contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta, prevista na Lei 12.546/2011, é eletiva, cabendo ao contribuinte sopesar os benefícios trazidos por essa nova legislação quando da sua escolha. Não é cabível, assim, combinar o regime favorecido com características do regime geral de tributação e criar um terceiro gênero ainda mais benéfico.

No julgamento do RE 1.187.264/SP (Tema 1048), a Suprema Corte assentou a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB em acórdão assim ementado:

[...]

Extraem-se duas premissas: (i) a contribuição previdenciária sobre receita bruta adotou conceito mais amplo de receita como base de cálculo; e (ii) o novo regime tributário possui natureza de benefício

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

fiscal facultativa com regras próprias e uma vez sendo adotado implica submissão a elas.

A alteração das regras previstas no regime tributário específico implicaria em sua desconfiguração, com a criação de um terceiro regulamento sem previsão em lei.

Em face do exposto, opina o PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA pelo desprovimento do recurso da Instaladora Base Ltda.."

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, *in verbis* :

Art. 150. (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

No mesmo sentido, vejamos as lições de LEANDRO PAULSEN e de KIYOSHI HARADA, respectivamente:

"É importante destacar, ademais, que, a par de se exigir lei para a instituição dos tributos, a Constituição estabelece, em seu art. 150, § 6º, que **a concessão de benefícios fiscais também depende de lei, e lei específica** , que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, sem prejuízo de se exigir, para benefícios de ICMS, ainda, prévio convênio entre os Estados (art. 155, § 2º, XII, *g*). Entre os benefícios enquadram-se "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão". (Paulsen, Leandro. *Curso de direito tributário completo* – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p 188.)

"Cumpre acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração133 do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – nullum crimen sine lege – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia." (Harada, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário* . – 27. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 439.)

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). A propósito, veja-se:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PODER JUDICIÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. SEGMENTO PRODUTIVO. LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. SEPARAÇÃO DE PODERES. DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA UNIÃO. PREJUDICADO O RECURSO DA SOMIX CONCRETO LTDA." (RE 1259614-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 8/6/2020)

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32

condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5.Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente." (ADI 6025, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe de 26/06/2020 – grifo nosso)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ISONOMIA. EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. IMPOSSIBILIDADE DO STF ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado de que a extensão de tratamento tributário diferenciado, previsto em lei, a contribuintes não contemplados no texto legal, implicaria converter-se esta Corte em legislador positivo. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido." (RE 485290 AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 20/08/2010)

Por fim, a parte recorrente não logrou comprovar a alegada violação à capacidade contributiva, limitado-se a afirmá-la de forma abstrata e genérica.

Diante de todo o exposto, peço vênia ao Eminente Relator, Ministro MARCO AURÉLIO, para, divergindo, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário.

Proponho a seguinte tese para o Tema 1.135 da Repercussão Geral:

"É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB."

É o voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/06/21 17:32