

Renato Nunes: Exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB

08/09/2015

Artigo produzido por especialistas do [Insper](#). As opiniões emitidas são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Há alguns anos o Supremo Tribunal Federal vem tratando do tema a respeito da composição das bases de cálculo das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), especialmente no que concerne à inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS) em sua apuração.

A bem da verdade, há três casos mais relevantes sobre o assunto sob os cuidados do STF, o Recurso Extraordinário 240.785/MG, de relatoria do ministro Marco Aurélio, que não foi processado sob regime de repercussão geral, tendo em vista que, à época de sua admissão, este instituto ainda não existia, a Ação Direta de Constitucionalidade 18/DF, de relatoria do ministro Celso de Mello, e o RE 574.706/PR, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, que teve repercussão geral reconhecida em 24 de abril de 2008.

Conforme já amplamente noticiado, o STF terminou dando provimento ao RE 240.785/MG, para declarar inconstitucional a previsão do artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, por determinar, pela negativa, que o valor correspondente ao ICMS incidente sobre os negócios praticados pelo contribuinte não poderia ser excluído da base de cálculo da Cofins. Votaram pelo provimento do recurso em causa os ministros Marco Aurélio (relator), Celso de Mello, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Pelo não provimento, votaram os ministros Eros Grau e Gilmar Mendes.

Resumidamente, entendeu o STF, conforme voto do relator do recurso em causa, ministro Marco Aurélio, que o conceito de faturamento compreenderia o resultado das operações do contribuinte, notadamente as sujeitas ao ICMS, que constituíssem riqueza para este, isto é, se incorporassem positivamente ao seu patrimônio.

O valor do ICMS, segundo assentado no julgado, nada obstante integrar o valor da operação, conforme determina a legislação de regência, não se incorpora positivamente ao patrimônio do contribuinte, mas sim ao do Ente público para o qual seja devido, motivo pelo qual não poderia caracterizar-se como faturamento. Em outras palavras, o negócio sujeito à incidência daquele Imposto teria o seu valor desmembrado em montante correspondente ao ICMS, que constituiria receita pública do Ente para o qual devido, e o saldo remanescente, que seria o faturamento do contribuinte, sujeito aos tributos que tomem esta situação como hipótese de incidência e/ou base de cálculo.

Apesar de os efeitos do julgamento que ora mencionamos restringirem-se às partes do processo correspondente, eis que referente a um recurso extraordinário não processado segundo regime



de repercussão geral, fato é que já vem constituindo precedente para que outras instâncias do Poder Judiciário sigam o mesmo entendimento. Além disso, em nossa percepção, o Supremo Tribunal Federal deverá manter o posicionamento adotado na decisão do Recurso Extraordinário 240.785/MG quando do julgamento tanto da ADC 18/DF quanto do Recurso Extraordinário 574.706/PR.

Como é sabido, há outros tributos cujos regimes jurídicos guardam grande similitude com o da Cofins — cuja legislação constitui objeto dos processos que ora mencionamos — e que, nada obstante não estarem sob discussão nos casos que indicamos[1], devem ser afetados pelos resultados destes. O embate travado dá-se a respeito do conceito de *faturamento* para fins de atribuição de competência tributária pela Constituição, de tal sorte que, quando este Diploma o prevê como grandeza econômica alcançável por mais de um tributo, a interpretação que se der para um deve ser estendida aos demais.

Pela razão que indicamos acima, em nosso pensar, as decisões tomadas nos processos de que estamos a tratar poderão surtir efeitos, dentre outros tributos, quanto à Contribuição Previdenciária sobre a Bruta (CPRB).

Breve histórico da CPRB

É antiga a queixa do empresariado acerca da carga tributária imposta sobre a atividade econômica, em especial em relação aos tributos voltados ao financiamento da previdência social, normalmente incidentes sobre a remuneração devida a pessoas físicas em contrapartida à prestação de serviços, em regime de emprego ou não.

A crise econômica de 2008 afetou a economia mundial como um todo, o que motivou o Governo brasileiro a lançar mão de uma série de medidas com vistas a minimizar os seus efeitos, tendo ganho destaque a instituição de diversas exonerações tributárias, dos mais variados tipos. Em meio a esse movimento — conhecido como nova matriz econômica —, intensificado no primeiro mandato da Presidente Dilma Rousseff, foi instituído o programa Plano Brasil Maior, que tinha como um dos objetivos a desoneração da folha de pagamento, representada pela criação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, a “CPRB”, por meio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, ulteriormente convertida na Lei 12.546, de 14 de dezembro deste mesmo ano.

A CPRB foi instituída em substituição parcial à Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) patronal incidente sobre as remunerações devidas a pessoas físicas em contrapartida à prestação de serviços, tendo como hipótese de incidência e base de cálculo o auferimento de receita bruta e o montante mensal desta, respectivamente. De início, vale lembrar, a CPRB tinha um âmbito bastante limitado de contribuintes, *grosso modo*, apenas as empresas de tecnologia da informação, de tecnologia da informação e comunicação e de *call center*, tendo depois sido estendida a uma série de outros setores.

Curiosamente, a CPRB, que tinha prazo certo para existir, mais especificamente 31 de dezembro de 2014, passou a ser permanente[2] e, atualmente, o Governo Federal vem envidando esforços junto ao Congresso Nacional para extingui-la, com o objetivo de atender ao programa de ajuste fiscal encampado pelo ministro da Fazenda Joaquim Levy. Típico episódio

do carnaval tributário aludido por Alfredo Augusto Becker[3].

(iii.) Sobre a base de cálculo da CPRB e os efeitos das discussões perante o STF a respeito da inclusão do valor do ICMS na receita bruta

Conforme mencionamos, a Lei 12.546/11, em seu artigo 8º, estabelece que a base de cálculo da CPRB consiste na receita bruta mensal verificada pelos contribuintes, sem definir o que se entenderia por tal expressão.

À vista da insegurança na interpretação da legislação manifestada por um sem número de contribuintes, especialmente tendo em conta as diversas discussões travadas junto ao Supremo Tribunal Federal sobre o conceito em causa, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo 3, de 21 de dezembro de 2012, em que define o conceito de *receita bruta* a ser utilizado na apuração da base de cálculo da CPRB.

De acordo este Parecer Normativo, dado que já há Contribuições também instituídas com base no artigo 195, I, “b”, da Constituição, designadamente a Contribuição ao PIS e a Cofins, cuja legislação, mais especificamente a voltada ao regime cumulativo, prevê a sua incidência sobre a receita bruta, o conceito adotado em tal seara deveria ser estendido à CPRB.

A legislação que regula o regime cumulativo de tais Contribuições, apenas rememorando, determina que as suas bases de cálculo correspondem ao *faturamento* mensal da pessoa jurídica, o qual, por sua vez, equivale à *receita bruta* obtida, de maneira absolutamente alinhada com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴.

Significa dizer que as teses em discussão a respeito do que constitua receita para efeitos de contribuições instituídas com base no artigo 195, I, “b”, da Constituição, como a Contribuição ao PIS, a Cofins e a própria CPRB, ainda que versem a respeito de uma única exação, poderão ser extensíveis a todas essas.

Especificamente em relação a discussões judiciais, por óbvio, o seu resultado estará adstrito aos limites formais e materiais da lide instaurada⁵, de modo que eventual declaração de inconstitucionalidade de determinado dispositivo que regule exclusivamente o regime jurídico da Cofins, por exemplo, não resultará automaticamente na inconstitucionalidade de dispositivo análogo que trate da Contribuição ao PIS ou da CPRB, a não ser que este também tenha sido objeto de questionamento. Em tal situação, a decisão poderá constituir precedente para que se ataque dispositivo análogo, presente no regime jurídico de outra exação em processo próprio ou critério para interpretá-lo.

No caso do Recurso Extraordinário 240.785/MG, dado que este somente teve como objeto a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, seus efeitos limitar-se-ão a este tributo. Da mesma forma no Recurso Extraordinário 574.706/PR e na ADC 18/DF, que versam sobre tal matéria, mas levando em conta tanto a Cofins como a Contribuição ao PIS, os seus efeitos restringir-se-ão a estas exações, não sendo automaticamente aplicáveis à CPRB.

Sem prejuízo da afirmação acima, fato é que, nos termos do Parecer Normativo RFB 3/12, a Receita Federal concluiu que receita bruta, para efeitos de apuração da base de cálculo da

CPRB, deve corresponder ao quanto estabelecido pela legislação para a Contribuição ao PIS e a Cofins apuradas segundo regime cumulativo.

Desta forma, especificamente no caso da ADC 18/DF, se esta for julgada improcedente, com a consequente declaração de inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na receita bruta enquanto item constitutivo das bases de cálculo dessas exações, com efeito *erga omnes*[6], caso a Receita Federal não modifique seu entendimento manifestado no Parecer Normativo que mencionamos acima, terminará restando obrigada a estender os efeitos de decisão em tal sentido à CPRB, em atenção ao quanto prescreve o princípio da segurança jurídica e, por que não, da moralidade administrativa.

Teríamos aqui uma situação curiosa, em que eventual decisão na ADC 18/DF surtiria efeitos unicamente quanto a Contribuição ao PIS e à Cofins, mas que, em função de a Receita Federal ter se manifestado no sentido de que os dispositivos objeto da ADC subsidiam a demarcação do conceito de receita bruta para fins de apuração de base de cálculo da CPRB, acabariam se estendendo a esta última exação.

1 Especificamente no caso da Contribuição ao PIS, esta é também é objeto, quer do RE n.º 574.706/PR quanto da ADC n.º 18/DF.

2 Vide Medida Provisória n.º 651, de 09 de julho de 2014 e Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014.

3 BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*, 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999, pp. 13 a 24.

4 Vide: RE n.º 150.755/PE, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 18.11.1992, publicado no DJ de 20.08.1993; RE n.º 150.764/PE, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 16.12.1992, publicado no DJ de 02.04.1993; ADC n.º 01/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Moreira Alves, julgado em 01.12.1993, publicado no DJ de 16.06.1995; RE n.º 346.084/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão (relator para o acórdão Min. Marco Aurélio), julgado em 09.11.2005, publicado no DJ de 01.09.2006

5 Código de Processo Civil, artigo 128.

6 Constituição Federal, artigo 102, § 2º.