SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1999905 - RS (2022/0125230-9)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE	:	TABULAE INDUSTRIA DE MOVEIS LTDA
ADVOGADO	:	RÚBIO EDUARDO GEISSMANN - SC010708
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CPRB. BASE DE CÁLCULO DA PRÓPRIA CPRB. INCLUSÃO. LEGALIDADE.

1. A tributação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) ocorre mediante inclusão, em sua base de cálculo, dos tributos incidentes na operação comercial, até mesmo dos valores relativos à própria CPRB, em interpretação dos arts. 8º da Lei n. 12.546/2011 e 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

2. Impossibilidade da extensão, no caso, da *ratio decidendi* exposta pelo STF no Tema 69 da repercussão geral.

3. A hipótese atrai a aplicação analógica do entendimento do STF expresso no Tema 1.048 da repercussão geral.

4. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 15 de fevereiro de 2025.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator

Documento eletrônico VDA45601251 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA Assinado em: 15/02/2025 07:58:03
Publicação no DJEN/CNJ de 19/02/2025. Código de Controle do Documento: 2921fcf1-643a-4c1b-a3ec-e1800ed8d115

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1999905 - RS (2022/0125230-9)

RELATOR	**:**	**MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE	:	TABULAE INDUSTRIA DE MOVEIS LTDA
ADVOGADO	:	RÚBIO EDUARDO GEISSMANN - SC010708
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CPRB. BASE DE CÁLCULO DA PRÓPRIA CPRB. INCLUSÃO. LEGALIDADE.
1. A tributação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) ocorre mediante inclusão, em sua base de cálculo, dos tributos incidentes na operação comercial, até mesmo dos valores relativos à própria CPRB, em interpretação dos arts. 8º da Lei n. 12.546/2011 e 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.
2. Impossibilidade da extensão, no caso, da *ratio decidendi* exposta pelo STF no Tema 69 da repercussão geral.
3. A hipótese atrai a aplicação analógica do entendimento do STF expresso no Tema 1.048 da repercussão geral.
4. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por TABULAE INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA., com respaldo na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 149):

> TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DA CPRB DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.
> Inexiste fundamento constitucional ou legal para que seja apurada a contribuição sobre a receita bruta e depois tal valor venha a ser excluído da base de cálculo da CPRB. Logo, o contribuinte não tem direito à exclusão da CPRB da sua própria base de cálculo.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (e-STJ fls. 180/183).

Em suas razões, a recorrente aponta violação do art. 8º da Lei n.

12.546/2011, do art. 2º da lei n. 12.973/2014, do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e do art. 110 do CTN.

Sustenta, em síntese, que o "valor recolhido a título de CPRB não pertence à empresa, mas, sim, à União. O contribuinte apenas recolhe essa quantia por ser uma obrigação, mas logo após já repassa esse valor para os cofres públicos, não sendo o titular desse percentual. No valor real do negócio jurídico não está incluso o percentual da contribuição. A quantia destacada é repassada ao Ente Tributante, não permanecendo nos cofres do contribuinte. A empresa não tem nenhuma vantagem com esse valor recolhido, pois deve repassá-lo à União. Então, não há manifestação de riqueza por parte da pessoa jurídica apta a fazer nascer outra obrigação tributária além de repassar essa quantia para o Ente Tributante. Isto é, não pode a União exigir que o contribuinte recolha um tributo sobre verba que corresponda à contribuição previdenciária destinada à própria União, sob pena de violação, inclusive, do princípio da capacidade contributiva" (e-STJ fl. 200).

Conclui, assim, que "há nítida ilegalidade na cobrança de CPRB sobre os valores relativos à Contribuição Previdenciária Substitutiva, porque esses valores não agregam ao patrimônio da companhia, permanecendo transitoriamente nos cofres da empresa para, posteriormente, serem repassados ao Ente Tributante" (e-STJ fl. 202).

Contrarrazões às e-STJ fls. 269/293.

Juízo positivo de admissibilidade pelo Tribunal de origem à e-STJ fls. 316/317.

É o relatório.

VOTO

O recurso especial não merece prosperar.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança por meio do qual se busca a concessão de segurança para garantir o direito do contribuinte de pagar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) sem a inclusão do próprio montante da CPRB na sua base de cálculo.

Segurança denegada. Apelação desprovida.

Pois bem.

A base de cálculo CPRB está prevista no art. 8º da Lei n. 12.546/2011 (com redação dada pela Lei n. 12.973/2014):

> Art. 8º. Até 31 de dezembro de 2024, poderão contribuir, com aplicação das alíquotas previstas no art. 8º-A, sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição total às contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:
> (...)

O conceito legal de receita bruta está definido no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 (com redação dada pela Lei n. 12.973/2014):

> 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 VII do caput do art. 183 da Lei nº 6.4040, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.
> § 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.
> § 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.
> § 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 6.4040, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Da literalidade do texto legal, observa-se que, na receita bruta, "incluem-se os tributos sobre ela incidentes" (§ 5º). Exceção feita aos "tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário" (§ 4º). Nessa última hipótese, evidentemente, enquadra-se o ICMS, como decidiu o STF no Tema 69 da repercussão geral. A regra geral, portanto, é a tributação da CPRB com a inclusão, em sua base de cálculo, dos tributos incidentes na operação comercial – excluídos aqueles cobrados de forma destacada na condição de depositário, o que não é o caso da própria CPRB.

Sem embargo, independentemente dessa disciplina legal expressa, a tese da contribuinte é de que deveria ser estendida para o caso em tela a mesma *ratio decidendi* exposta pelo STF no Tema 69 da repercussão geral. Argumenta que o valor repassado ao ente tributante a título de pagamento de ICMS e de CPRB constituiria, enquanto na posse jurídica do contribuinte, mero ingresso financeiro provisório no caixa da empresa, não receita passível de incidência tributária.

Ocorre que o próprio STF, no julgamento do Tema 1.048 da repercussão geral, entendeu pela impossibilidade da extensão da *ratio decidendi* do Tema 69 para hipótese em tudo semelhante à dos presentes autos, na qual se discutia, precisamente, a inclusão do valor de tributo (incidência "por dentro") na base de cálculo da CPRB.

Naquele julgado, decidiu o STF 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".

Assim ficou ementada a referida decisão:

> 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 (sic). 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 inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB".
> (RE 1.187.264/SP, Rel. p/ acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, PLENO, julgado em 24/02/2021, DJe 20/05/2021).

Portanto, seja de acordo com a disciplina legal expressa, seja de acordo com a posição do STF acerca da matéria, não há como excluir o valor pago a título de CPRB da sua própria base de cálculo.

Desse mesmo entendimento comunga a Segunda Turma do STJ:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. TEMA 1.048/STF. ART. 12 DO DECRETO-LEI 1.598/1977.
> 1. O Agravo Interno não procede.
> 2. Como dito anteriormente, o Tema 1.111/STF, recentemente julgado, fixou a seguinte tese: "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".
> 3. Na referida questão, buscou-se determinar se na "receita bruta", para fins de cobrança da contribuição previdenciária substitutiva da Lei 12.546/2001, incluem-se, ou não, as parcelas recolhidas a título de PIS e de Cofins. Em outros dizeres, a discussão consiste em saber se o conceito de receita bruta dado pelo art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, com a nova redação dada pela Lei 12.973/2014, viola o art. 110 do CTN.
> 4. É certo que o presente caso é ligeiramente diverso, pois cuida da inclusão do valor da CPRB em sua própria base de cálculo. Não obstante, como se vê, a similaridade das temáticas é evidente, e "ubi eadem ratio, ibi eadem jus" - onde há a mesma razão, o mesmo direito.
> 5. O STF tratou do conceito de receita bruta ao julgar o RE 1.187.264 (Tema 1.048), com acórdão publicado em 20.5.2021, oportunidade em que fixou a seguinte tese: "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".
> 6. No aludido RE 1.187.264 também se discutia o conceito de receita bruta e a empresa sustentava a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, por não ser definitivo o ingresso dos valores no patrimônio da pessoa jurídica. Defendia, identicamente, que deveria ser aplicada ao caso a mesma tese firmada no RE 574.706 (Tema 69 da Repercussão Geral), em que o Plenário declarou que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.
> 7. A Suprema Corte reafirmou a constitucionalidade e legalidade do conceito de receita bruta trazido pelo art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, com a nova redação dada pela Lei 12.973/2014, não se aplicando as razões do Tema 69 do STF à presente discussão, nem havendo ofensa ao art. 110 do CTN.
> 8. Logo, forçoso admitir que o valor recolhido a título de CPRB igualmente constitui a receita bruta e, portanto, inclui-se em sua base de cálculo.
> 9. Agravo Interno não provido.
> (AgInt no REsp 1.967.400/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/06/2022, DJe 23/06/2022).

Assim, há que se prestigiar o acórdão recorrido.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

Sem honorários recursais, pois se cuida, na origem, de mandado de segurança.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2022/0125230-9 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.999.905 / RS**

Número Origem: 50019693720204047203

PAUTA: 11/02/2025 JULGADO: 11/02/2025

Relator
Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	TABULAE INDUSTRIA DE MOVEIS LTDA
ADVOGADO	:	RÚBIO EDUARDO GEISSMANN - SC010708
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento a Dra. RAFAELA MATEUS DUARTE, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA45555747 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑÃ, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 11/02/2025 16:53:31
Código de Controle do Documento: 96AFA303-0C7C-4622-800A-424C6C0B953A