Senhor Ministro Edson Fachin: Trata-se de Recurso Extraordinário cuja controvérsia reside na constitucionalidade da contribuição social devida pela **agroindústria** , "produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros" conforme previsto pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei ordinária nº 10.256/2001, posterior à Emenda Constitucional 20/1988.

Sendo assim, observa-se que necessário *distinguishing* da presente ação com o RE n.718.874, de minha relatoria no qual discutia-se a incidência da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, ocasião na qual restei vencido sendo designado redator Min. Alexandre de Moraes. (Tema 669 .

Oportuno consignar, preliminarmente, que a tese fixada no Tema 669 não se aplica ao tema ora em julgamento vez tratar-se de moldura fática absolutamente diversa: tributação da agroindústria que, registra-se, desde já, encontra seu faturamento sujeito a incidência de PIS/Cofins; o que, inclusive, averbado em *obter dictum* no voto do Ministro redator do acórdão e debates no julgamento com Min.Ricardo Lewandowski.

Quando do julgamento do Tema 669 tal questão não se revelava determinante vez que a pessoa física não se sujeita a incidência de PIS /Cofins, portanto, impertinente para o deslinde daquela lide; o que adquire enfrentamento diverso no presente julgamento conforme discorre-se em seção final do presente voto.

Tendo em vista o exímio relatório do e. Dias Toffoli e a racionalidade argumentativa que se demanda de um julgamento de uma Corte Constitucional, contemplarei toda a demanda veiculada no Recurso Especial em tela, após lerei as teses jurídicas que entendo constitucionalmente adequadas para o deslinde, inclusive, do recurso paradigma de minha relatoria.

Isso porque, por dever de coerência, com vênias já lançadas ao i. Relator, inevitável escapar das razões de decidir antes lançadas por esse tribunal. Feitas essas ponderações de cunho metodológico, torna-se necessário explicitar as compreensões prévias que tenho acerca da ordem jurídica em concreto.

Inicialmente, cumpre destacar a particularidade do presente tema relativa ao exame da constitucionalidade da instituição de contribuição

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

social por lei ordinária, após advento da Emenda Constitucional 20/98. Isso porque se exige lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social, tendo em vista o disposto no §4º do artigo 195 da Constituição Federal.

Confira-se, a propósito, a ementa do RE 363.852, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 23.04.2010:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações." (grifos nossos)

Reafirmei esta perspectiva em meu voto proferido no julgamento de Mérito do RE 718.874. Nesse cenário destaquei que considera-se impossível tratar de tributação, sem levar em conta a efetividade dos direitos humanos e fundamentais, como resta evidente na teoria dos custos dos direitos, já adotada no âmbito das atividades jurisdicionais do STF em brilhantes votos do Ministro-Decano Celso de Mello.

Para a professora de Direito Tributário da PUC/SP e Ministra do Superior Tribunal de Justiça Regina Helena Costa, a conexão necessária entre direitos e tributação se dá da seguinte forma: "os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade."

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

Nesse sentido, permanece hodierna a reflexão suscitada, em 1928, pelo Justice Oliver Wendell Holmes no sentido de que não obstante os impostos sejam o preço de uma sociedade civilizada, o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto houver uma Suprema Corte no país.

Por conseguinte, o monopólio da tributação na figura do Estado Nação trouxe ao ente estatal o poder de impedir, ou mesmo de impelir, certas atividades produtivas, tendo em conta que no ato de tributar é possível abstrair contingências basilares que o processo econômico exige e envolve.

Portanto, para além da tecnicidade decorrente da sucessão de diplomas legais no curso do tempo, está em xeque uma tensão produtiva entre a cidadania fiscal do contribuinte referente à agroindústria e a legitimidade das fontes de financiamento das atividades estatais.

Ao decidir o presente caso e encerrar a cadeia argumentativa sobre o alcance e o significado da contribuição social em comento, o Supremo Tribunal Federal estará a influir, com base na normatividade constitucional, no campo das políticas fiscais e agrícolas exercitadas ao longo de décadas.

Possui, portanto, essa Corte Constitucional, responsabilidade sócio-política prante o Estado e os contribuintes sobretudo os produtores rurais e os respectivos responsáveis tributários, à luz da concretude histórica do Sistema Tributário Nacional.

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal referentes ao ano de 2013, a carga tributária no Brasil equivale a 35,95% do Produto Interno Bruto, o que representa aproximadamente 1,74 trilhões de reais em arrecadação tributária, ao passo que se noticiou no mesmo referencial de tempo um crescimento acumulado do PIB na ordem de 2,5% em relação ao ano anterior.

Por sua vez, consoante os economistas Carlos José Bacha e Leonardo Regazzini que "é importante ter em mente que o volume de tributos que o agricultor brasileiro paga atualmente vem excedendo em muito o custo dessas políticas e contribuindo, dessa forma, com a obtenção do superávit fiscal pelo Governo Federal".

A despeito da relevante função das metas fiscais para a estabilidade financeira da República, o problema de se colocar as riquezas do setor agropecuário sistematicamente a serviço dos juros da dívida pública é negar

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

empiricamente direitos fundamentais à população rural, notadamente tanto aos intimoratos homens da terra e da produção agrícola, quanto no que toca à busca do pleno emprego, em um mecanismo bem diagnosticado por Gilberto Bercovici e Luís Fernando Massonetto como a "constituição dirigente invertida".

Repise-se que não se pretende com esse introito abrasar a necessária juridicidade da questão tributária que se posta nos autos. No entanto, a meu sentir, acredito que esta Suprema Corte não pode se abster de enfrentar as grandes questões constitucionais do país com a devida complexidade imposta pela realidade, assim como evitar um debate sério acerca da regressividade da carga tributária brasileira, quando a oportunidade se apresenta.

Passa-se, então, direto à análise do mérito do objeto cognoscível da demanda. Nesse momento, torna-se cabível avaliar quatro ordens de argumentos a seguir descritas. Inicialmente, a exclusividade da base de cálculo prevista no art. 195, §8º, da Constituição Federal, dado que a norma constitucional somente prevê o segurado especial como sujeito passivo dessa contribuição social.

Após, o tributo previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei ordinária nº 10.256/2001, desborda do rol de fontes constitucionais para o financiamento da seguridade social, demandando, então, a forma de lei complementar para sua instituição, nos termos do art. 195, §4º, da Carta Constitucional.

Ademais, há uma ofensa ao princípio da isonomia, pois as disposições impugnadas promovem uma injusta diferenciação entre empregador pessoa física nas espacialidades rural e urbana.

Por fim, a alegação de violação ao ne bis in idem entre contribuições sociais relativamente ao mesmo contribuinte, haja vista que sobre a mesma base de cálculo incidiria a contribuição social para o "FUNRURAL" e a contribuição substitutiva.

Em suma, o esforço hermenêutico consiste em analisar se os vícios anteriormente apontados no artigo 22-A da Lei nº 8.212/9 foram saneados pela legislação ulterior, notadamente pelo art. 1º da Lei 10.256/01, já sob a égide do novo parâmetro constitucional. Logo, convém perquirir, uma a uma, as alegações da parte Requerente.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

Visto isso, cita-se o parâmetro constitucional relevante ao deslinde do presente feito:

> "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:
>
> 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;
>
> b) a receita ou o faturamento;
>
> c) o lucro;
>
> […]
>
> § 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei."

Ademais, importa dizer que o artigo 1º da Lei 10.256/2001 recolocou a agroindústria na condição de contribuinte da contribuição social instituída pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91.

Em primeiro lugar, resta claro que o §8º do artigo 195 não respalda normativamente a contribuição social em discussão, uma vez que a norma cinge-se a um rol taxativo de contribuintes, por razões extrafiscais.Nesse sentido, os requisitos constitucionais para a contribuição sobre o resultado da produção dos produtores rurais pessoa física são o exercício de atividade laboral em regime de economia familiar e a inexistência de empregados permanentes. Não há espaço interpretativo, portanto, para subsumir a agroindústria a este dispositivo constitucional.

Do mesmo modo, não se concebe partir do vocábulo "receita" para chegar à base de cálculo da contribuição social ora impugnada, dado que a base de cálculo específica e unificada (resultado da comercialização da produção) fica reservada ao caso particular do segurado especial, justamente porque este só poderia, por questões fáticas, contribuir desse modo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

Assim, não nos parece abalizada, em nível constitucional, a afirmação de que a contribuição social instituída pelo art. 22-A da Lei 8.212/91 e incidente sobre a agroindústria resta como corolário da previsão da receita no artigo 195, I, "b", da Constituição Federal.

Nessa seara, o tributarista José Antônio Minatel assim conceitua "receita":

> "Nessa perspectiva, a configuração da receita exige a presença dos seguintes atributos: (i) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica; (b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício da atividade empresarial; (c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; (d) disponibilidade: pela definibilidade do ingresso; e (e) mensuração instantânea e isolada em cada evento, abstraindose dos custos e de periodicidade para sua apuração"

Em síntese, o novel diploma legislativo padece da mesma inconstitucionalidade formal, já assentada por esta Corte, pois um tributo, cuja base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização da produção de empregador rural pessoa física, desborda das fontes constitucionalmente previstas para o custeio da seguridade social, por conseguinte a instituição dessa nova contribuição demandaria a forma da lei complementar.

A esse respeito, confiram-se os seguintes precedentes: RE 138284, de relatoria do Ministro CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 28.8.1992; e ADI 1103, Rel. p/ Ac. do Ministro MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, DJ 25.04.1997.

Nesse ponto, se reproduz trecho do voto-vista do ministro Cezar Peluso no RE 363.852, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 23.04.2010:

> "Em suma, tem-se que o legislador tomou de empréstimo base de cálculo reservada, com foros de exclusividade, ao produtor rural pessoa física sem empregados, submetido ao regime de economia familiar, e tencionou estendê-la, sem apoio em nenhuma das fontes previstas na CF, nem observância no procedimento de instituição de contribuições residuais, aos empregadores rurais pessoas naturais."

Em relação às alegações de inconstitucionalidade material, torna-se imperativo anotar a patente violação ao princípio da isonomia, porquanto

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

há injustificado tratamento diferenciado em relação às pessoas jurídicas que procedem a industrialização de seus produtos agropecuários.

2 – Desrespeito ao princípio da isonomia:

A incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta obtida com a comercialização da produção, em substituição à folha de salários, prevista no art. 22-A da Lei n. 8.212/91, com a redação da Lei n. 10.256/01, agride o ordenamento constitucional por violação ao princípio da isonomia.

Isso porque tal previsão de incidência da exação somente em relação às empresas agroindustriais, pelo simples fato de explorarem a atividade rural, confere tratamento diverso em relação às empresas do setor urbano, as quais recolhem a cota patronal sobre a folha de salários.

Além disso, destaca-se que tal diferenciação torna o tributo ainda mais oneroso para as agroindústrias, tendo em vista que o percentual de 2,5% da produção supera consideravelmente os 20% da folha de salários.

Não há motivo para exigir-se das empresas rurais tributo mais elevado para o custeio da Seguridade Social, considerando, inclusive que essas empresas não provocam despesas maiores por parte do Estado para justificar essa diferenciação. Com redação dada ao art. 22-A Lei n. 8.212/91, o legislador diferenciou a forma de incidência da contribuição somente pela exploração da atividade rural, o que viola o princípio da isonomia.

" *(...) o critério escolhido pelo legislador – explorar ou não a atividade econômica rural – não serve para segregar esses contribuintes, diante do objetivo proposto (custear a Seguridade Social). (...) A veiculação de um regramento diferenciado, portanto, só se justificaria se os contribuintes a quem se impôs disciplina jurídica distinta causassem especial despesa ao Poder Público. Não é isso o que acontece"* (LOUBET, Leonardo Furtado. Tributação federal no agronegócio. São Paulo: Noeses, 2017, p. 490)

Assim, sem que houvesse qualquer motivo plausível, a lei determinou que as empresas rurais estão submetidas ao pagamento da contribuição que incide sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, e não sobre a folha de salários, como ocorre com as empresas do setor urbano.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

Tal tratamento é discriminatório e fere o princípio isonômico. Veja-se o parecer do Prof. Humberto B. Ávila a respeito do Funrural para pessoa física, mas aplicável também ao caso:

"Violação ao princípio da igualdade - Em primeiro lugar, a substituição da contribuição dos empregadores rurais pessoa física sobre a folha de salários por uma contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da produção continua incompatível com o princípio constitucional da igualdade.

Com a mencionada substituição, criou-se uma discriminação irrazoável e proibida constitucionalmente entre o empregador rural e o empregador urbano. De fato, enquanto o empregador urbano é obrigado a recolher uma contribuição social sobre a folha de salários, (art. 22, inciso I e II, da Lei n. 8.212/1991), o empregador rural pessoa física é obrigado a pagar uma contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Como o empregador pessoa física tem uma folha de salários, em regra, pequena, ao ter que recolher a contribuição sobre o resultado da comercialização o empregador rural tem substancial acréscimo da carga tributária. E tudo isso apenas e tão somente por ser um empregador rural.

O problema é que a Constituição não permite a diferenciação baseada na ocupação profissional, nos termos do art. 150, II. Em virtude do princípio da igualdade, nenhum contribuinte pode ser tratado de forma diferente sem uma justificativa razoável; e, em virtude do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica, nenhum contribuinte pode ser obrigado a pagar mais tributos só porque escolheu esta ou aquela profissão. Com isso, o legislador não poderá estabelecer diferenciação 'simplesmente porque' o contribuinte escolheu esta ou aquela atividade, nem 'simplesmente porque' desenvolveu suas atividades no meio urbano ou no meio rural.

O tratamento diferenciado entre contribuintes só pode ser estabelecido diante de uma finalidade legítima, cujo critério de distinção seja adequado à sua promoção. Essa correlação entre o critério distintivo e a medida por ela adotada decorre do postulado da razoabilidade: a única possibilidade de utilização de um critério aparentemente discriminatório é ele estar razoavelmente vinculado à promoção do fim buscado pela norma.

No caso, porém, há uma distinção irrazoável. Instituiu-se tratamento diferenciado aos empregadores rurais pela simples circunstância de sua atividade profissional ser exercida na zona rural. Não há qualquer nexo de causalidade entre o dever de pagar mais (incidência sobre o resultado da

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

comercialização da produção) e o critério de discriminação (local do exercício da atividade econômica). Mais do que isso: não há qualquer finalidade que possa justificar o uso deste critério.

Muito pelo contrário, há proibição constitucional expressa da utilização do exercício de atividade econômica como critério de distinção, salvo a existência de uma justificativa consistente. Com efeito, se a liberdade econômica deve ser promovida, em vez de restringida, qualquer restrição que a utilize como ponto de referência, mesmo que justificada pela realização de outro princípio requererá uma justificativa ainda maios. Essa justificativa inexiste, porém, no caso ora examinado." (ÁVILA, Humberto. B. Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física sobre a Receita Bruta Proveniente da Comercialização da sua Produção. Subsistência da Inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. In: Contribuições e Imposto sobre a Renda Estudos e Pareceres. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 199-201)

Nesse sentido, a patente violação ao princípio da isonomia atesta a inconstitucionalidade material da norma impugnada, porquanto há injustificado tratamento diferenciado em relação aos empregadores pessoa jurídica, a depender da ambiência do labor, se urbano ou rural. Há, então, a discriminação na perspectiva legal que se revela inadequada do ponto de vista constitucional, considerando que não há justificativa plausível para o estabelecimento de um nexo de causalidade entre o dever de pagar mais impostos e o local do exercício da atividade.

Ressalta-se que a Constituição Federal veda a diferenciação entre os empregadores urbanos e rurais, tendo, na verdade, os colocado em posição de igualdade em diversos dispositivos. Assim, não pode o legislador contrariar a Constituição e estabelecer diferenças entre empregadores de acordo com a atividade econômica empreendida, quanto ao menos ao rural considerando o próprio tratamento constitucional conferido à política agrícola (art.187).

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/20

3 – Da vedação à bitributação (FUNRURAL e PIS/ CONFINS):

A norma ora impugnada também é materialmente inconstitucional ante a vedação constitucional à bitributação.

Veja-se que para atrair a vedação ao *bis in idem* , deve-se previamente preencher os pressupostos justificadores desse princípio: (i) a identidade de sujeito; (ii) o *bis* que se traduz na existência de uma anterior imputação de relação obrigacional de natureza tributária pelo Poder Público; e (iii) o *idem* como hipóteses de incidência e fatos geradores substancialmente idênticos no mesmo contexto espacial e temporal.

Assim sendo, em analogia material legítima, procede a afirmação de que o empregador rural pessoa jurídica é duplamente tributado, em razão da incidência simultânea de contribuições sociais.

Isso porque, a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta obtida com a comercialização da produção, em substituição à folha de salários, prevista no art. 22-A da Lei n. 8.212/91, com a redação da Lei n. 10.256/01, implica numa sobreposição de incidências de contribuições voltadas à Seguridade Social, o que não se admite no ordenamento constitucional.

A respeito das pessoas jurídicas, destaca-se que a receita bruta é a base de cálculo de outros tributos exigidos pelas agroindústrias, como o PIS e a COFINS. No presente caso, a bitributação se verifica na medida em que se pretende exigir novas contribuições sobre essa mesma grandeza, ocorrendo, assim, dupla incidência de impostos sobre a receita bruta.

A contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa jurídica tem base de cálculo idêntica à da COFINS, assentada no art. 195, inciso I, alínea *b* da Constituição Federal e destinada ao financiamento da Seguridade Social.

A respeito da controvérsia, extrai-se o seguinte trecho do parecer jurídico do Professor Heleno Tavares Torres juntado aos autos pela Sociedade Rural do Brasil (SRB):

"Com efeito, o bis in idem entre a base de cálculo da contribuição social da agroindústria (criada por lei ordinária) e a do PIS e a COFINS (contribuições sociais ordinárias, amparadas no art. 195, I, "b", da CF) salta aos olhos.

Afinal, está-se diante de identidade de base de cálculo entre 3 exações distintas, instituídas pela União; o que foi expressamente vedado pelo Constituinte, ao cunhar o art. 154, I, e o art. 195, § 4º, da CF, de modo a

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022

preservar a competência tributária privativa dos entes políticos, excepcionados apenas os impostos de guerra, passíveis de criação pela União (art. 154, II, da CF).

A identidade de base de cálculo, a saber, o faturamento ou receita, previsto no art. 195, I, "b", da CF, da contribuição social imposta pela agroindústria, nos termos do citado art. 22-A da Lei n. 8.212/1991, com aquela do PIS e da COFINS é de todo evidente, como se verifica da tabela abaixo:

[...]

Ao alterar a Lei nº 8.212/1991, a Lei nº 10.256/2001 instituiu não apenas nova fonte de custeio para a seguridade social por via ordinária. Foi além, ao determinar o bis in idem, já que a "receita bruta" já permeava a base de cálculo do PIS e da COFINS, fundamentadas pelo art. 195, I, "b", da CF/88. Significa afirmar que a Lei nº 8.212/1991 permitiu incidência da contribuição social sobre as mesmas bases de outras duas contribuições ordinárias, já instituídas pelo exercício da competência nominal da União."

Conclui-se, então, que não obstante a índole objetiva do presente processo, é possível estabelecer uma relação de dupla tributação ilegítima do ponto de vista constitucional. Nesse ponto, também se constata vício de inconstitucionalidade.

4- Dispositivo:

De todo o exposto voto por dar provimento ao Recurso Extraordinário interposto propondo o seguinte enunciado de tese: "É inconstitucional o art. 22A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção pelas Agroindústrias."

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/12/2022