V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no qual se discute o Tema 651 da repercussão geral:

> *"Recurso extraordinário, com base no art. 102, III, b, da Constituição, em que se discute a constitucionalidade do art. 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Sustenta-se que não há impedimento a que a exação tenha a mesma base de cálculo da Cofins, pois ambas teriam fundamento no art. 195, I, b, da Constituição federal, e não no § 4º do referido artigo."*

Na origem, AGROPECUÁRIA VISTA DA SANTA MARIA LTDA impetrou mandado de segurança em face do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, a fim de ver afastada a exigência de contribuição previdenciária incidente sobre a p-rodução rural, bem como a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, ambas previstas no artigo 25, incisos I e II, e parágrafo primeiro, da Lei 8.870/1994 (Doc. 95).

Alegou que a Lei 8.870/1994, em seu art. 25, I e II, ao instituir a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção em substituição à contribuição que adota como base de cálculo sua folha de salários (artigo 22, incisos I e II, da Lei 8.212/1991), implicou *bis in idem* tributário, haja vista que já recolhe exação calculada sobre seu faturamento (COFINS e PIS). Aduziu que o aludido tributo só poderia ser criado por meio Lei Complementar.

A sentença (Doc. 134) concedeu parcialmente a segurança pleiteada para:

> a) declarar o direito da empresa de não recolher as contribuições estabelecidas no artigo 25, I, II e § 1º, da Lei 8.870/1994, fazendo incidir, porém, a contribuição social nos moldes do disposto no artigo 22, incisos I e II, da Lei 8.212/1991; e

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

b) autorizar a restituição de eventual crédito mediante levantamento parcial dos depósitos realizados pela impetrante.

Interposta apelação por ambas as partes, o Tribunal de origem confirmou a sentença, para negar provimento ao apelo da União e declarar a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária, devida por pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, prevista no artigo 25, I, II e § 1º, da Lei 8.870/1994.

Requerida a desistência do recurso pela impetrante, o pedido foi homologado.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa (Doc. 15, fls. 1-2):

> "TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. SENAR. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA JURIDICA. INCONSTITUCIONALIDADE. PRESCRIÇÃO. LC 118/05.
>
> 1- A legitimação passiva é restrita àquela autoridade que detém o poder de exigir o crédito tributário acaso não pago na forma e prazos legais pelo contribuinte, situação em que não se enquadra qualquer integrante do SENAR, mas sim, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.
>
> 2-A inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870 /94 foi reconhecida por este Tribunal, na Argüição de Inconstitucionalidade na AMS nº 1999.71.00.021280-5/RS.
>
> 3- É inexigível a contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, devida pelo empregador rural pessoa jurídica, instituída por esse dispositivo legal
>
> 4- A Lei nº 10.256/2001, ao modificar a redação do caput do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, não alterou a essência do dispositivo original.
>
> 5- Presente a inconstitucionalidade apresentada na norma originária, não é necessário argüir novamente a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, com a redação dada pela Lei nº 10.256 /2001.
>
> 6- O prazo prescricional para a repetição do indébito tributário é de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário, consoante previsto no art. 168, caput, e inciso I, do CTN.
>
> 7- Segundo o disposto no artigo 3º da LC 118/05, para fins de interpretação da regra do prazo prescricional da repetição de indébito

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2010 10:20

de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário deve ser considerada como ocorrida na data do pagamento antecipado do tributo.

8- Para aqueles que efetuaram os recolhimentos até 08/06/2005, aplica-se o prazo prescricional de 10 anos anteriores ao ajuizamento, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da data da vigência da lei nova, e para os pagamentos havidos após 09/06/2005, o prazo prescricional é de cinco anos.

Opostos Embargos de Declaração pela União, foram providos, com efeitos infringentes, para adequar-se o julgado, no ponto relativo ao prazo prescricional para restituição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à tese definida no RE 566.621, em sede de repercussão geral. (Doc. 28, fl. 1).

Por conseguinte, alterou-se dispositivo do aresto anterior para dele fazer constar o seguinte: " *Ante o exposto, com base no art. 557, § 1º-A do CPC, dou parcial provimento ao apelo e à remessa oficial para reconhecer a prescrição qüinqüenal e por homologar a desistência requerida pela impetrante, forte no art. 501 do CPC.*"

Dessa decisão, a empresa opôs declaratórios, que foram acolhidos somente para sanar contradição quanto à data do ajuizamento da ação, adequando o prazo prescricional ao novo termo, e suprimir os honorários advocatícios indevidamente arbitrados (Doc. 43).

No apelo extremo interposto pela União, com amparo no artigo 102, III, "b", da CF/1988, sustenta-se a compatibilidade do art. 25, caput, incisos I e II, e parágrafo 1º, da Lei 8.870/1994 com o art. 195, I, da CARTA MAGNA, na redação anterior à EC 20/1998, uma vez que a base de cálculo da contribuição ali prevista – receita bruta da comercialização do produtor rural - coincide com o conceito de faturamento, nos exatos termos do indigitado dispositivo constitucional (Doc. 51, fl. 17).

Ressalta que tanto a exação em comento, como o PIS/COFINS, tem fundamento no texto constitucional, por isso, não estão abarcadas pelos artigos 195, § 4º, e 154, I, da CF, muito menos revelam cumulatividade ou bitributação.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2019 10:20

Refere que, na ADI 1.103-1, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL afastou, apenas, o § 2º do art. 25 da Lei 8.870/1994, mantendo a constitucionalidade dos demais dispositivos da lei, em especial, dos incisos I e II, do referido artigo.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo provimento do recurso (Doc. 178). Asseverou a constitucionalidade da norma impugnada, uma vez que conceito de "receita bruta" nela contida equivale a de "faturamento"e, por não constituir nova fonte de custeio da seguridade social, sua regulação independe de lei complementar.

Anotou que a vedação do art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, da Constituição, quanto à impossibilidade de criação de novos tributos com identidade de fato gerador e base de cálculo, diz respeito a impostos, e não à instituição de contribuições.

Acreceu que as contribuições em apreço e a COFINS (LC 70/1991), conquanto reguladas em leis distintas, constituem, em verdade, uma só exação por serem complementares.

No que tange à contribuição para o SENAR, pontou que esta integra a ressalva do art. 240 da CF interpretado à luz do art. 62 do ADCT, que confere tratamento idêntico entre essa entidade e os demais serviços de formação profissional e de serviço social.

A Sociedade Rural Brasileira foi admitida no processo como assistente simples (Doc. 183).

É o relatório.

Reputam-se preenchidos os pressupostos legais e constitucionais de admissibilidade do recurso.

Inicialmente, permito-me, com todas as vênias do ilustre Relator, Min. MARCO AURÉLIO, observar que, ao contrário do que Sua Excelência afirmou em seu voto, entendo que este recurso abarca, também, a contribuição destinada ao SENAR.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2010 10:20

A União, no apelo extremo, pleiteia a declaração de constitucionalidade não só dos incisos I e II do art. 25 da Lei 8.870/1994, como também do seu parágrafo 1º, matéria que foi conhecida e debatida nas instâncias ordinárias.

Relativamente à questão constitucional com repercussão geral reconhecida, deve-se contextualizar a controvérsia dentro do quadro normativo que envolve a demanda.

O Tribunal de origem concedeu a segurança à empresa, para assegurar-lhe o direito de deixar de recolher as contribuições previstas no art. 25, incisos I e II, e parágrafo 1º, da Lei 8.870/1994, na sua redação original, por entender ser inconstitucional tal norma, que teria instituído duas contribuições novas por meio de lei ordinária e sobre idêntica base de cálculo e fato gerador da COFINS, violando assim os artigos 195, § 4º, e 154, I, da Constituição Federal, e infringindo a vedação de bitributação e o princípio da não cumulatividade.

Cumpre esclarecer que as pessoas jurídicas produtoras rurais empregadoras, desde a Lei 8.212/1991 até a edição da Lei 8.870/1994, contribuíam para seguridade social, por meio de contribuição social incidente sobre a sua folha de salários, consoante o art. 22 daquele diploma legal.

Em 1994, essa contribuição foi substituída por outra que adotou, como base de cálculo da exação, a receita bruta proveniente da comercialização, prevista no artigo 25 da Lei 8.870/1994, ora impugnado.

Eis o teor dos dispositivos:

> "Lei 8.870/1994, de 15 de abril de 1994
> (...)
>
> "Art 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, passa a ser a seguinte:
> I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

> II - um décimo por cento da receito bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.
>
> § 1º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de um décimo por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). "

Por sua vez, o art. 195, I, da Constituição Federal à época da edição dessa Lei, previa:

> "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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro;"

Feito o breve relato, passo ao exame do Recurso Extraordinário.

Novamente, peço vênia para discordar do eminente Relator, pois, no meu ver, não se aplica a este caso a tese fixada no RE 363.852 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), e reafirmada no RE 596.177, DJe de 29/8/2011, (Tema 202, MIN. RICARDO LEWANDOWSKI), nos quais se considerou inconstitucional contribuição social sobre receita bruta incidente sobre o resultado da produção rural.

É certo que, no RE 718.874 (Tema 669), DJe de 2/10/2017, no qual fui Redator para o acórdão, analisando os mesmos dispositivos da Lei 8.212 /1991, examinados nos precedentes acima, desta feita após a edição da Lei 10.256/2001, também reafirmei a impossibilidade de lei ordinária no período anterior à Emenda Constitucional 20/1998, criar contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, sob pena de ofensa ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2019 20:20

Ao fim, porém, considerei constitucional a norma impugnada (artigo 25 da Lei 8.212/91), tendo em vista as alterações nela promovidas pela Lei 10.256/2001, após a EC 20/1998.

Sem embargo, a presente situação é bem diferente; naqueles casos, tratava-se de produtor rural pessoa física, e, neste, cuida-se de produtor rural pessoa jurídica.

Portanto, na hipótese em comento, assiste razão à União, pelas razões que passo a expor.

(i) Regramento constitucional para a instituição de contribuições sociais

Efetivamente, é pacífica a jurisprudência desta CORTE no sentido de que as contribuições sociais podem ser instituídas por lei ordinária, desde que se insiram nas hipóteses do artigo 195 da Constituição Federal. É imprescindível lei complementar somente para a criação de nova fonte de custeio não prevista constitucionalmente. Nesse sentido:

> (...)
> 7. CONFORME JÁ ASSENTOU O STF (RREE 146733 E 138284), **AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PODEM SER INSTITUÍDAS POR LEI ORDINÁRIA, QUANDO COMPREENDIDAS NAS HIPÓTESES DO ART. 195, I, CF, SÓ SE EXIGINDO LEI COMPLEMENTAR, QUANDO SE CUIDA DE CRIAR NOVAS FONTES DE FINANCIAMENTO DO SISTEMA (CF, ART. 195, PAR. 4º).** 8. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL QUESTIONADA SE INSERE ENTRE AS PREVISTAS NO ART. 195, I, CF E SUA INSTITUIÇÃO, PORTANTO, DISPENSA LEI COMPLEMENTAR: NO ART. 28 DA L. 7.738/89, A ALUSÃO A "RECEITA BRUTA", COMO BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, PARA CONFORMAR-SE AO ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO, HÁ DE SER ENTENDIDA SEGUNDO A DEFINIÇÃO DO DL. 2.397/87, QUE É EQUIPARÁVEL A NOÇÃO CORRENTE DE "FATURAMENTO" DAS EMPRESAS DE SERVIÇO (RE 150.755, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ de 2/8 /1993) (grifo nosso)
>
> CONTRIBUIÇÕES – SEGURIDADE SOCIAL – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA DA REPÚBLICA – CRIAÇÃO E MAJORAÇÃO

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2010 10:20

– LEI ORDINÁRIA – PRECEDENTES. **Contribuições destinadas à seguridade social podem ser instituídas ou majoradas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do artigo 195 da Carta da República, sendo exigida lei complementar para a criação de nova fonte de custeio** – Recurso Extraordinário nº 150.755/PE, relator ministro Carlos Velloso, acórdão redigido pelo ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça de 20 de agosto de 1993; Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/DF, relator ministro Moreira Alves, Diário da Justiça de 16 de junho de 1995 (RE 633.920 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, DJe de 9/12/2015) (grifo nosso)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - **A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar** . Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devera observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de calculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art, 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigencia e eficacia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988 (RE 138.284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ de 28/8/1992) (grifo nosso)

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2016 00:00

A base de cálculo eleita pelo art. 25, incisos I e II, e parágrafo 1º, da Lei 8.870/1994 - receito bruta proveniente da comercialização da produção do **produtor rural pessoa jurídica** - já encontra fundamento no art. 195, I, CF, mesmo na redação anterior a EC 20/1998, isso porque, a jurisprudência

assente desta CORTE é firme no sentido de que "faturamento", para efeitos fiscais, sempre fora considerado a "receita proveniente das vendas de mercadoria e serviços".

Na lição de Eduardo Moraes Sabbag, **faturamento corresponde a receita bruta,** assim entendida a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a atividade por ela exercida** e a classificação contábil adotada para essas receitas (Elementos do Direito Tributário, 8 ed., São Paulo: Primier Máxima, 2005, p. 100).

É que " **faturamento** representa não apenas o ato de faturar mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período. **Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empres** a " (MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 193).

Esse foi o entendimento encampado por ambas as TURMAS da CORTE SUPREMA, como se depreende dos seguintes precedentes:

> EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. **O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais** (RE 371258 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ de 27/10/2006) (grifo nosso)
>
> Ementa : AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DA PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. DECISÃO QUE SE HARMONIZA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STF.
>
> (...)
>
> 3. **O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.** Precedentes: RE n. 608.830-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 07.04.2011 e RE n. 371.258-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 27.10.2006.

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2019 10:20

> 4. Agravo regimental a que se nega provimento.(AI 843086 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, Dje de 13/12/2011) (grifo nosso).

Ou seja, no conceito de faturamento está incluída a noção de receita bruta; o inverso, contudo, não é verdadeiro. Por isso, a distinção deste caso, que envolve pessoa jurídica, com os precedentes vinculantes inicialmente aludidos atinentes à produtor rural pessoa física.

(ii) Art. 195 da Constituição Federal – conceito de faturamento e a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A contribuição social sobre o faturamento já tinha suporte constitucional no art. 56 do ADCT, que expressamente recepcionou o FINSOCIAL. Este, em 1991, veio a ser substituído pela COFINS por meio da edição da Lei Complementar 70.

Por sua vez, a LC 70/1991 considerou faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza".

Na ADC 1 (Rel. Min. MOREIRA ALVES, Dj de 16/61995), o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL analisando a LC 71, entendeu que esse diploma legal (a) embora fosse formalmente uma lei complementar, era materialmente uma lei ordinária, uma vez que encontrava fundamento no art. 195, I, da CF; e que (b) não havia extrapolado a dimensão da base econômica que era dada à tributação pela redação original do art. 195, I, da CF, isso porque o FINSOCIAL já considerava, por força do Decreto-Lei 2.397/1987, faturamento como sendo ""a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza".

Desde daí, a jurisprudência consolidada da SUPREMA CORTE é no sentido de que o faturamento, para efeitos fiscais, sempre fora considerado a receita proveniente das vendas de mercadoria e serviços.

Essa compreensão pode ser extraída de diversos precedentes que se seguiram à ADC 1.

Confiram-se:

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. **A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.** É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390.840 (Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ de 15/8/2006) (grifo nosso)

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS. REGIME CONSTITUCIONAL ANTERIOR À EC 20/1998. CONCEITO DE FATURAMENTO. LIMITES. **A decisão agravada está em harmonia com a tradicional jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal acerca do conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Carta de 1988, no sentido de equivaler à receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços.** Precedentes do Plenário: RE 150.755, DJ 20-08-1993; ADC 1, DJ 16-06-1995; REs 390.840, 357.950 e 346.084, DJ 15-08-2006. Embora se identifiquem decisões dissonantes, esta robusta orientação do Tribunal Pleno não foi superada. E enquanto não o for, há de ser respeitada. Logo, revela-se ilegítima a incidência, no regime pretérito à EC 20/1998, da COFINS sobre a receita advinda da locação de bens, dados os limites do conceito constitucional de faturamento, que não alcança receitas provenientes de fontes diversas da alienação de mercadorias e da prestação de serviços. Agravo regimental conhecido e não provido (RE 396514 AgR-AgR-segundo, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de10/12/2012) (grifo nosso)

Do exposto até aqui, exsurge que a norma impugnada não instituiu nova modalidade de contribuição, uma vez que a base de cálculo da contribuição lá prevista - contribuição devida à seguridade social pelo

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2019 10:20

empregador, **pessoa jurídica,** que se dedique à produção rural é a receita bruta decorrente de sua comercialização, o equivale ao conceito de faturamento, consoante a jurisprudência supratranscrita.

Portanto, na hipótese, é prescindível a lei complementar, pelo que não se vislumbra contrariedade ao art. 195, I, "b", e § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF.

Esta CORTE já reconheceu que, quando há autorização constitucional para a instituição da contribuição, inexiste violação aos artigos 154, I e 195, § 4º, da Carta da República:

> EMENTA: Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. **Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta.** Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98 (ADI 1417, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, DJ de 23/3/200)

(iii) Contribuição social sobre o resultado da produção rural do empregador pessoa jurídica e a COFINS

Noutro passo, o art. 195, § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF, vedam a cumulatividade e o *bis in idem,* quando da criação de novos impostos ou contribuições sociais.

Como se viu, no presente caso, não se trata de nova fonte de custeio para a seguridade social, uma vez que está assentada no art. 195, I, da CARTA MAGNA, desde a redação anterior à EC 20/1998.

E, ainda que assim não fosse, a vedação constitucional impede a criação de imposto ou contribuição social novos com fato gerador ou base de

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

cálculo próprios de imposto ou contribuição social já existentes, não sendo vedada, porém, a criação de uma contribuição social prevista no texto constitucional com fato gerador ou base de cálculo idênticos aos de imposto já existente.

Do mesmo modo, o princípio da não cumulatividade dos novos tributos alude tão somente àquela cumulatividade que resulta da tributação de operações em cadeia, decorrente da sobreposição de incidências, não se referindo tal proibição à cumulação de dois tributos já previstos na Constituição, incidentes sobre o mesmo fato gerador.

No ponto, digna de nota, a manifestação do Ministério Público Federal que aludiu ao RE 363.852 (Tribunal Pleno, Dje de 23/4/2010), de Relatoria Min. MARCO AURÉLIO, ao qual já me referi inicialmente e que, inclusive, serviu de fundamento do voto do ilustre Relator neste *leading case*.

O *Parquet* procurou demonstrar as distinções daquele precedente em relação ao caso ora sob exame.

Naquele, a contribuição social era recolhida pelos empregadores rurais pessoas físicas sobre a folha de salários e, simultaneamente, sobre a receita proveniente da produção. Neste, a contribuição dirige-se ao produtor rural pessoa jurídica e incide sobre a receita bruta da produção, em substituição a que, originariamente, recaía sobre a folha de salários.

Nas palavras do Ministério Público:

> "É certo que existe precedente do STF, no qual se reconheceu a inconstitucionalidade da tributação de produtores rurais pela contribuição previdenciária do art. 25, I e II, da Lei 8.212/1992, porque o tributo ali regulado se sobreporia à COFINS, devida pelo mesmo fato gerador. Eis o cerne do argumento, que invoca os arts. 239 e 240, das disposições gerais e transitórias da Constituição de 1988:
>
> "Somente a Constituição Federal é que, considerado o mesmo fenômeno jurídico, pode abrir exceção à unicidade de incidência de contribuição. Isso ocorre, [...] no tocante à folha de salários, no caso das contribuições para o SESI, o SESC, etc., e em relação ao faturamento, presentes a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e o Programa de Integração Social – PIS."
>
> E o precedente, de fato, concluiu pela inconstitucionalidade da contribuição exigida dos produtores rurais nos termos do art. 25, I e II, da Lei 8.212, porque coincidente com a COFINS, isto é, porque "o

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2010 10:20

produtor rural passou a estar compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação", isto é, via-se respectivamente tributado pelo produto do comércio de seus produtos e pela folha de salários. Daí a invalidade daquele diploma.

Malgrado a estrutura de ambos os pares de tributos comparados no precedente e neste caso seja bastante semelhante, pede-se vênia, para dissentir do fundamento da invalidade da lei.

O motivo para tanto também se encontra na jurisprudência já recordada do STF, que reputa sinônimos os conceitos de "faturamento" e de "receita bruta".

Se ambos os conceitos possuem o mesmo significado, então não existe dualidade de contribuições das pessoas jurídicas rurais para a seguridade social: há apenas uma contribuição, decorrente de hipóteses de incidência materialmente iguais, embora dispersas em duas leis, que designam a mesma coisa, conquanto por meio de expressões linguísticas diversas.

De modo breve, ao contrário do que ocorria com a situação analisada no precedente, as hipóteses de incidência do art. 25, I e II, da Lei 8.870 equivalem à hipótese de incidência da COFINS, regulada no art. 2º da LC 70/1991. A LC 70 elegeu o "faturamento" como o núcleo da hipótese de incidência da COFINS, ao passo que a Lei 8.870 reestruturou a hipótese de incidência da contribuição previdenciária em torno do conceito de "receita bruta". **Amba as leis instituíram contribuições iguais, embora por meio de caminhos linguísticos diversos. Consequentemente, não há dualidade de imposições, mas unicidade de instituto, mesmo que disciplinado em duas leis.**

Afinal de contas, se a União poderia impor a referida carga tributária por meio de uma só lei, indiferentemente com auxílio dos conceitos de faturamento ou de receita bruta, logo ela o pode fazer por meio intermédio de duas leis, nas quais também lhe é permitido utilizar qualquer dos dois mencionados conceitos intercambiáveis.

Para ser exato, a regra da Lei 8.870 é apenas um adicional da contribuição para a seguridade social imposta pela LC 70 e, como tal, passa no teste realizado com o critério fixado no referido precedente do STF. "

Como pontuado no trecho acima transcrito, o fato gerador da contribuição sob exame é único, embora "por meio de caminhos linguísticos diversos" - faturamento e receita bruta, e o destino também é um só, qual seja, a seguridade social.

Merece registro, ainda, que a matéria examinada no julgado acima referido (RE 363.852), quando analisada sob o regime de repercussão geral no RE 596.177/RS (Tema 202, DJe de 29/8/2011), o Relator, Min. RICARDO

Plenário Virtual - Minuta de voto - 02/09/2020 10:20

LEWANDOWSKI, em seu voto, remorou que o Ministro MARCO AURÉLIO, naquele primeiro recurso, fundamentou-se em dois argumentos:

> (i) é vedada constitucionalmente a instituição de outra contribuição social sobre o faturamento, além do PIS e COFINS, o que acabaria onerando o empregador rural pessoa física mais do que outros contribuintes que estariam em idêntica situação, afrontando, pois, a isonomia tributária; e
>
> (ii) a ausência de sinonímia entre faturamento e o resultado da comercialização da produção afasta a exação do abrigo do inciso I do art. 195 da Constituição da República, em sua redação originária, de modo a reclamar a veiculação exacional por meio de lei complementar, por se tratar de nova fonte de custeio da Previdência Social, nos termos em que preceitua o art. 195, § 4º, da Lei Maior.

No entanto, o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI afastou o primeiro argumento, asseverando que:

> "[...] ainda que se afastasse a duplicidade da contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212 /1991, a reclamar necessidade de instituição por meio de lei complementar."

É que, efetivamente, no caso do art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, o empregador rural pessoa física, sujeito passivo da contribuição ali prevista, sequer era contribuinte da COFINS ou do PIS, pois de acordo com o art. 1º da LC 70/1991, somente a pessoa jurídica, inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, são contribuintes daquelas exações.

Por tal motivo, a ementa do acórdão no Tema 202 foi retificada em sede de embargos de declaração, pelo que passou a exibir a seguinte redação:

> Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2019 10:20

> EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL. I – **Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: "Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador"(fl. 260**). II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado (RE 596177 ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJe de 18/11/2013) (grifo nosso)

Ou seja, a questão da dupla incidência da contribuição sobre base idêntica a da COFINS, apesar de mencionada no voto do Min. MARCO AURÉLIO na ocasião, não constituiu fundamento da decisão alcançada pelo TRIBUNAL PLENO.

Vislumbrou-se a inconstitucionalidade formal da contribuição ante a ausência de lei complementar a instituir nova fonte de custeio da previdência social, o que, como se demonstrou, não é o caso da contribuição que ora se examina, haja vista, repita-se, tem fundamento de validade no art. 195, I, mesmo antes da EC 20/1998.

Em síntese, tanto a contribuição prevista no 25, I e II, da Lei 8.870/1994, devida pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, como a COFINS, já estavam autorizadas pela Constituição Federal, respectivamente pelos artigos 195, I, da CF, e 56 do ADCT.

Esse último preceito, que expressamente recepcionou o FINSOCIAL, veio a ser substituído pela COFINS. Não há portanto, *bis in idem* não autorizado pela Constituição Federal.

Frise-se, mais uma vez, que **faturamento corresponde a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a atividade por ela exercida.**

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2020 10:20

Importa ressaltar, ainda, que na ADI 1.103 (Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, DJ de 25/4/1997), o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL não vislumbrou qualquer eiva de inconstitucionalidade no art. 25, I e II, e da Lei 8.870/1994.

Apenas o § 2º do citado dispositivo foi declarado inconstitucional, uma vez que a contribuição ali prevista tinha como base de cálculo não a receita bruta, mas "o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado". Conforme ficou explicitado nos votos proferidos na ocasião.

O Ministro CARLOS VELLOSO assim se pronunciou:

> "P **osta assim a questão, vamos ao caso sob exame, o art. 25, I e II, e o § 2° do art. 25 da Lei 8.870, de 1994. Quanto aos incisos I e II do art. 25, não há falar em inconstitucionalidade, dado que o Supremo Tribunal Federal já estabeleceu que a receita bruta identifica-se com o faturamento.** Então, a contribuição está incidindo sobre um dos fatos inscritos no inc. I do art. 195 da Constituição. Vejamos, agora, o § 2º do art. 25:
>
> '§ 2° O disposto neste artigo se estende às pessoas jurídicas que se dediquem à produção agro-industrial, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, mediante o pagamento da contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado. (grifei)'
>
> Instituí o § 2° do art. 25, está-se a ver, contribuição a ser paga pelas pessoas jurídicas que se dedicam à agroindústria, quanto à folha de salários de sua parte agrícola. Até aí, tudo bem, dado que é possível a instituição de contribuição sobre a folha de salários (art. 195, I, CF). A **inconstitucionalidade vem em seguida. É que a base de cálculo da contribuição não é o quantum da folha de salários, mas ' o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado** .' A lei, no ponto, inovou ao estabelecer a base de cálculo ou base imponível da contribuição. (grifo nosso)

Ainda, confira-se passagem da manifestação do Ministro ILMAR GALVÃO, na oportunidade:

> " **Na verdade, não há falar em inconstitucionalidade do referido art. 25 da Lei 8.870/94, incisos I e II, por haverem mandado calcular a**

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

contribuição social devida pele empregador rural sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

O problema surge, conforme acentuado pelo eminente Relator, no que concerne à produção dos empregadores rurais organizados em forma de agroindústria, em relação aos quais a l **ei impugnada (art. 25, § 2º) mandou calcular a contribuição, não sobre a receita bruta, posto não haver como se falar, no caso, em receita, se não há operação de venda da produção, mas "sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado"**

A ementa da ADI 1.103 ficou assim redigida:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2º DO ART. 25 DA LEI Nº 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, art. 195, I E SEU § 4º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA. 1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao caput do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada. 2. Mérito. **O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.** 3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria. 4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 8.870/94."

(iv) Contribuição para o SENAR

Por mais forte razão, o parágrafo 1º do art. 25 da Lei 8.870/1994, que destina contribuição para o SENAR, compatibiliza-se com a Constituição

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/2010 20:20

Federal, que, no ponto, expressamente autoriza a superposição tributária sobre fatos geradores idênticos.

O art. 240 das Disposições Constitucionais Gerais - ADCT ressalva que:

> "Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical."

Em acréscimo, o art. 62 do ADCT remete a legislação do SENAR aos mesmos aos moldes do regramento das demais entidades de serviço social e formação profissional, como se depreende da leitura do dispositivo:

> Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

Por fim, mas não menos importante, a contribuição para o SENAR não se submete aos ditames do art. 195, § 4º, com a remissão ao art. 154, I, da Constituição, eis que seu fundamento de validade reside no art. 149 da CF, e não no art. 195 da CF, razão pela qual inaplicáveis as vedações previstas naqueles dispositivos constitucionais.

Diante das considerações acima, entendo que as normas impugnadas guardam compatibilidade com a Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Extraordinário da União, para denegar a segurança pleiteada.

Sugiro a seguinte tese: " *É constitucional, à luz dos artigos 195, I, b, e § 4º, e 154, I, da Constituição Federal, o art. 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.*"

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20

Plenário Virtual - minuta de voto - 02/09/20 10:20