Da introdução

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), tendo por objeto o art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, V e VII; 25, I e II; e 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação atualizada até a Lei nº 11.718/2008.

Preliminarmente, sustentou a autora ter legitimidade ativa. Disse ser entidade de classe de âmbito nacional, representativa do segmento da carne bovina no mercado interno, a qual congrega empresas, sindicatos e associações estaduais da indústria de carnes. Apontou que as normas questionadas, ao envolverem a contribuição do produtor rural (FUNRURAL), repercutem diretamente em seus associados.

No mérito, alegou a autora terem os dispositivos contestados violado os arts. 150, II; 195, §§ 4º e 8º, da Constituição Federal. Em essência, defendeu ser inconstitucional se cobrar do empregador rural pessoa física contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente do resultado da comercialização de sua produção, a qual é recolhida pelos associados da autora na qualidade de responsáveis tributários sub-rogados.

Aduziu a autora que: a) tal base de cálculo é prevista na Constituição Federal apenas para os segurados especiais; b) os empregadores rurais pagam contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários; c) deu-se tratamento igualitário a contribuintes que estão em situações diferentes: os empregadores e os segurados especiais; d) deu-se também tratamento desigual a contribuintes que estão em mesma situação: os empregadores rurais e os não rurais; e) houve a criação de nova contribuição sem amparo em lei complementar; f) a pretensão de se equiparar faturamento a receita bruta enseja inconstitucionalidade, pois haveria duas contribuições sobre o mesmo fato gerador e com idêntica finalidade, tendo em vista a existência da COFINS.

A requerente também apontou que a matéria já foi analisada no RE nº 363.852/MG, no qual a Corte, ao concluir pela inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, desobrigou os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou de seu recolhimento

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

por sub-rogação sobre "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate.

Nas informações por si prestadas, o Presidente da Câmara dos Deputados disse que a matéria foi processada naquela Casa dentro dos estritos trâmites constitucionais e regimentais inerentes à espécie.

O Presidente da República também prestou informações. Preliminarmente, argumentou não estar presente o requisito da pertinência temática, pois os associados da requerente são apenas substitutos tributários. Quanto ao pedido de medida cautelar, asseverou não terem sido demonstrados nem o **fumus boni iuris** nem o **periculum in mora** . No mérito, articulou não ter razão a requerente, argumentando estar a tributação questionada baseada no art. 195, I, b, da Constituição Federal. Aduziu ter sido respeitada a isonomia e ter a tributação questionada surgido, inclusive, para se reduzir a sonegação. Asseverou inexistir cumulação de contribuições. Pediu, na hipótese de se concluir pela procedência da ação direta, que sejam modulados os efeitos da decisão, por razões de segurança jurídica (a norma questionada permaneceu em vigor por muitos anos) e de excepcional interesse social.

O Presidente do Senado Federal prestou informações. Preliminarmente, argumentou pelo não conhecimento da ação, por ausência do requisito da pertinência temática. No mérito, consignou ser improcedente a ação. Também pediu, caso a Corte conclua pela procedência da ação, a modulação dos efeitos da decisão.

Manifestou-se o Advogado-Geral da União, preliminarmente, pelo não conhecimento da ação, argumentando não ser a requerente entidade de classe de âmbito nacional. Também sustentou não estar presente o requisito da pertinência temática. Apontou, ainda, não ter havido impugnação específica das normas atacadas, devendo se conhecer da ação apenas quanto à alegada inconstitucionalidade da incidência da contribuição prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91 sobre o produtor rural pessoa física. No mérito, defendeu não existir violação do art. 195, §§ 4º e 8º, da Constituição Federal, ou mesmo bitributação. Consignou, ademais, não haver ofensa ao art. 150, II, da Carta Federal, destacando não estarem os empregadores urbanos e rurais em situação equivalente.

O parecer do Procurador-Geral da República foi pelo conhecimento da ação e, no mérito, pela procedência do pedido.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Em sustentação oral, falou a Dra. Geila Lidia Barreto Barbosa; pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), o Dr. Fabriccio Petreli Tarosso; pela Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes (ABIEC), o Dr. Igor Mauler Santiago.

Na Sessão Virtual de 22/5/20 a 28/5/20, iniciou-se o julgamento do caso, tendo-se chegado ao seguinte resultado:

> "Após os votos dos Ministros Gilmar Mendes (Relator), Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Roberto Barroso, que julgavam improcedente a ação direta de inconstitucionalidade; dos votos dos Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que conheciam parcialmente da ação, julgando-a procedente, para declarar a inconstitucionalidade, com redução de texto, dos seguintes dispositivos: (i) Art. 1º da Lei 8.540/1992, em relação à expressão "da pessoa física", na parte em que altera o art. 25 da Lei 8.212/1991; (ii) Art. 1º da Lei 9.528/1997, relativamente à expressão "empregador rural pessoa física" na parte em que altera o artigo 25 da Lei 8.212/1991; e à expressão "da pessoa física de que trata a alínea 'a' do inciso V do art. 12", nas partes em que alteram o artigo 30, IV e X, da Lei 8.212/1991; (iii) Art. 1º da Lei 10.256/2001, no que se refere à expressão "do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22", na parte em que altera o art. 25 da Lei 8.121/1991; e (iv) Art. 9º da Lei 11.718/2008, no tocante à expressão "produtor rural pessoa física", na parte em que altera o art. 30, XII, da Lei 8.212/1991; e do voto do Ministro Marco Aurélio, que assentava a inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001; o julgamento foi suspenso para aguardar o voto do Ministro **Dias Toffoli** (Presidente), que não participou deste julgamento por motivo de licença médica."

No que diz respeito à questão de fundo, o Ministro **Edson Fachin** , que inaugurou divergência, aduziu, na essência, que: a) a base de cálculo resultado da comercialização da produção é exclusiva da contribuição devida pelo segurado especial; b) a contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, cobrada do empregador rural pessoa física, não encontra suporte no art. 195, I, b, da CF/88, razão pela qual deveria ter sido instituída por lei complementar; c) a Lei nº 10.256/01 recolocou o empregador rural pessoa física na condição de contribuinte do tributo sem dispor expressamente sobre todos os elementos da regra matriz de incidência; teria havido ofensa à isonomia, pois há injustificado tratamento diferenciado entre empregadores rurais e urbanos; d) o empregador rural pessoa física seria

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

duplamente tributado, em razão da incidência simultânea de contribuições. Ademais, para Sua Excelência, há séria problemática quanto à substituição realizada pela Lei nº 10.256/01 da contribuição sobre a folha de salário pela contribuição questionada.

O Ministro **Marco Aurélio** , por sua vez, assentou a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, em razão da ausência de previsão, "quanto à contribuição devida pelo empregador rural pessoa natural, da base de incidência, elemento essencial ao aperfeiçoamento do tributo".

É o relatório.

Das questões preliminares

De início, entendo que a ABRAFRIGO é entidade de classe de âmbito nacional. Com efeito, ela é representante de cadeia produtiva nacional conectada com a pecuária de corte e o setor de frigorífico. O art. 4º, a, do estatuto social da requerente é bastante claro nessa direção: ela tem por objetivo, dentre outros, "representar os interesses comuns dos frigoríficos e abatedouros de bovinos, Indústria da Carne e Entrepostos frigoríficos [...]". Trata-se de categoria econômica (para efeitos de ajuizamento de ação direta) bem delimitada.

É certo, também, estar presente o requisito da pertinência temática. Como bem destacou o Procurador-Geral da República, pode-se dizer que os estabelecimentos industriais representados pela requerente adquirem de empregadores rurais pessoas físicas gado para abate, de modo a figurarem como responsáveis pelo recolhimento da tributação contestada (art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91).

Passo ao exame do mérito.

Da síntese do presente voto quanto ao mérito

Está em discussão a contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, tendo presente o art. 25 da Lei nº 8.212/91 e a **redação conferida a esse dispositivo pela Lei nº 10.256/01** .

Resumidamente, na Parte I do presente voto, sustentarei a constitucionalidade dessa contribuição substitutiva da contribuição sobre a

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

folha de salários (Lei nº 10.256/01), mormente por ter sido ela (re)instituída na vigência da EC nº 20/98.

Já na Parte II, adentrarei na inconstitucionalidade da sub-rogação dessa contribuição em razão da ausência, até o presente momento, de nova lei disciplinando esse assunto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Parte I

Da apreciação do presente caso à luz da orientação firmada no julgamento do Tema nº 669

No exame do RE nº 718.874/RS (Tema nº 669), Redator do acórdão o Ministro **Alexandre de Moraes** , a Corte enfrentou a questão sobre a amplitude do julgamento dos RE nºs 363.852/MG e 596.177/RS, os quais chegaram a ser invocados nestes autos em defesa da inconstitucionalidade da tributação questionada.

Entendeu-se, naquela ocasião, que esses julgados não atingiram a contribuição para a seguridade social devida pelos segurados especiais incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção. Também se definiu naquele julgamento que, em razão disso, a Lei nº 10.256/01 foi editada de maneira constitucional ao tratar da contribuição para a seguridade social do empregador rural pessoa física incidente sobre a mesma referência.

A respeito desses assuntos, consignei, na parte final do voto que proferi naquele RE nº 718.874/RS, de forma resumida, o seguinte:

> "a) No julgamento dos RE nºs 363.852/MG e 596.177/RS, o Supremo Tribunal Federal, considerando, dentre outros, o art. 25, caput e incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, com as redações dadas pelas Leis nºs 8.540/92 e 9.528/97, declarou a inconstitucionalidade desses dispositivos para afastar tão somente a contribuição para a seguridade social devida pelo produtor rural pessoa física empregadora incidente sobre 'receita bruta proveniente da comercialização da sua produção'.
>
> b) Parte do caput e dos incisos I e II art. 25 da Lei nº 8.212/91, com as redações dadas pela Lei nº 9.528/97, não foi atingida por qualquer declaração de inconstitucionalidade proferida pela Corte. Isto é, não foi afetada a presunção de constitucionalidade da fração relativa à contribuição devida pelo segurado especial incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

c) A Lei nº 10.256/01, ao dar nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91, valeu-se, para a instituição da nova contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, do binômio base de cálculo/fato gerador e das alíquotas que, até então (com constitucionalidade presumida), eram aplicáveis à contribuição devida pelos segurados especiais.

d) A aludida modificação realizada pela Lei nº 10.256/01 respeitou a técnica legislativa. Conforme a LC nº 95/98, no caso em que a alteração da lei é feita por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, é vedado o aproveitamento de número de dispositivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado ou de execução suspensa pelo Senado Federal, na forma do art. 52, X, da Constituição. Observe-se que o caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91 e seus incisos I e II, com as redações dadas pela Lei nº 9.528/97, não se enquadram em nenhuma dessas hipóteses. Fora isso, repito que, mesmo no controle difuso de constitucionalidade realizado no julgamento dos RE nºs 363.852/MG e 596.177/RS, a Corte não declarou ser inconstitucional a integralidade desses dispositivos. É possível, portanto, a substituição da redação do referido caput e a utilização dos citados incisos.

e) A base de cálculo 'receita bruta proveniente da comercialização da produção rural' da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física encontra respaldo constitucional. Tal base está abrangida pela expressão receita constante do art. 195, I, b, da Constituição, com a redação dada pela EC nº 20/98, a qual, nas palavras do Ministro Cezar Peluso (RE nºs 358.273/RS e 357.950/MG), 'designa (...) o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial'.

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso extraordinário e pelo reconhecimento da constitucionalidade da contribuição para a seguridade social devida pelo empregador rural pessoa física após o advento da Lei nº 10.256/2001."

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

No que diz respeito à letra **e** do resumo acima, reitero a argumentação que levantei naquela ocasião.

Não procede o argumento de que o texto constitucional não daria amparo à base de cálculo " receita bruta proveniente da comercialização da produção rural", prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, relativamente à contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, mormente em razão da **redação conferida ao art. 195, I, b, da Magna Carta pela EC nº 20/98.**

Nesse ponto, vale relembrar que, no tocante à redação originária do art. 195, I, b, da Constituição, a partir do julgamento do RE nº 346.084/MG, em diversos precedentes, a Corte passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído, sobretudo, no RE nº 150.755/PE, com a expressão receita bruta de venda de mercadorias e de prestação de serviço, dando a entender que tal conceito está ligado à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui toda receita resultante do exercício de atividades empresariais típicas** . Por isso, o Ministro **Cezar Peluzo** já alertava ser preciso **cotejar a modalidade da receita auferida com o tipo de empresa que a produz** para se determinar se aquela integra o faturamento dessa por conta da correlação com seus objetivos sociais (RE nº 400.479/RJ, julgamento ainda não encerrado).

Nos julgamentos que versaram sobre o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS na forma do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 (RE nºs 358.273/RS e 357.950/MG), se assentou que faturamento não é o mesmo que receita. Sobre o alcance da expressão " **receita** ", **incorporada ao texto constitucional pela EC nº 20/98,** durante o julgamento dos referidos recursos, o Ministro **Cezar Peluso** trouxe importantes fundamentos extraídos do direito privado para concluir que

> "o substantivo **receita designa aí o gênero** , compreensivo das características ou propriedades de certa classe abrangente **de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial** . Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional".

Como se vê, "receita bruta proveniente da comercialização dos produtos" se insere na acepção de receita constante do art. 195, I, b, da Magna Carta, considerada a alteração perpetrada pela EC nº 20/98. Ademais, por esse motivo, não há necessidade de lei complementar para se instituir o tributo de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01.

Quanto à argumentação de que a mencionada base de cálculo é exclusiva dos segurados especiais, melhor sorte não tem a requerente. No mesmo RE nº 718.874/RS, o Ministro **Gilmar Mendes** esclareceu ser o art. 195, § 8º, da Constituição Federal, uma garantia dada a esses contribuintes, o que, contudo, não impede a extensão da mesma base de cálculo para outros segurados:

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

> "A previsão expressa da tributação do segurado especial 'sobre o resultado da comercialização da produção' é, antes de tudo, uma garantia desse segurado, tratado de forma favorecida pelo ordenamento jurídico, por sua situação de vulnerabilidade.
>
> Nada impede, no entanto, que a mesma base de cálculo seja estendida a outros segurados.
>
> A alteração promovida no art. 195, I, pela Emenda Constitucional 20/98 buscou justamente permitir a tributação dos ingressos, como alternativa à tributação da folha de salários, faturamento e lucro.
>
> Em tese, o legislador teria competência para tributar a integralidade das receitas do empregador rural. Optou por fazer o menos.
>
> Desse modo, não há reserva dessa base de cálculo ao segurado especial."

Ademais, como aduz Sua Excelência, não existe violação da isonomia. Querer, no presente caso, igualar o empregador rural e o empregador urbano é desconsiderar as diferenças entre um e outro, especialmente no que tange ao fator da concorrência.

Vistos os pontos acima, chamo a atenção para o fato de que, no julgamento do Tema nº 669, **a Corte não se aprofundou no exame da questão da possibilidade de haver a instituição de contribuições substitutivas em momento anterior ao advento da EC nº 42/03.**

No presente caso, embora o requerente não tenha trazido essa questão, entendo que o Tribunal não só pode como deve se debruçar sobre ela.

Como se sabe, as ações diretas de inconstitucionalidade têm causa de pedir aberta, o que significa dizer que a adequação ou não de determinado texto normativo é realizada em cotejo com todo o ordenamento constitucional vigente ao tempo da edição do dispositivo legal. Nesse sentido: ADI nº 5.180/DF-AgR, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 13 /6/18.

Destaque-se, de mais a mais, que a mencionada questão foi levantada pelo Ministro **Edson Fachin** , em seu voto vogal.

Das constitucionalidade da instituição da contribuição em debate no período entre a EC nº 20/98 e a EC nº 42/03

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Há quem defenda que, antes da EC nº 42/03, não poderia ser instituída, mesmo na vigência da EC nº 20/98 (a qual incluiu na Constituição a base receita ao lado da base faturamento), a contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente do resultado da comercialização de sua produção em substituição à contribuição sobre a folha de salários.

As alegações giram em torno, basicamente, dos seguintes argumentos: a) antes da EC nº 42/03, não existia norma na Constituição Federal autorizando a criação de contribuições substitutivas; b) no período em tela, somente por lei complementar seria possível a criação de novas contribuições, a teor do art. 195, § 4º; c) a contribuição substitutiva provocaria múltipla incidência tributária sobre mesma base econômica, na medida em que o faturamento ou a receita já seriam objetos de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Desde já, adianto que, com a devida vênia, não vislumbro esses vícios na instituição, antes da EC nº 42/03, mas na vigência da EC nº 20/98, da contribuição substitutiva em debate.

Em primeiro lugar, o fato de, antes da EC nº 42/03, inexistir na Carta Federal expressa autorização para a instituição de contribuições substitutivas não impede que o intérprete, se valendo das normas constitucionais até então existentes, verifique a possibilidade da instituição de tais exações.

A propósito, a Corte, em caso **análogo** , utilizando-se dessa lógica, firmou orientação, inclusive em sede de repercussão geral, de que é constitucional se instituírem, em face das instituições financeiras e das entidades a ela legalmente equiparadas, alíquotas diferenciadas de contribuição sobre folha de salários e de CSLL **mesmo antes do advento da norma constitucional que expressamente previu a possibilidade de se adotarem alíquotas diferenciadas** (EC nº 20/98, a qual inseriu o § 9º no art. 195 da Constituição). Sobre esse assunto, cito: RE nº 599.309, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski** , Tema nº 470; RE nº 231.673/AgR, Segunda Turma, de **minha relatoria** , DJe de 27/9/16.

Para chegar a tal conclusão, o Tribunal se valeu dos princípios da solidariedade, da equidade e da capacidade contributiva, norteadores dessas contribuições, chegando a consignar, mormente no caso da CSLL, que esses contribuintes, objetivamente considerados, auferem vultosos faturamentos ou receitas. Nesse sentido, para a Corte, a EC nº 20/98, ao

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

inserir o § 9º no art. 195 da Constituição, teria apenas explicitado, conferindo maior segurança jurídica ao assunto, o conteúdo desses preceitos, em especial do art. 145, § 1º.

Julgo que essa mesma compreensão, **mutatis mutandis** , se aplica à presente controvérsia.

Isto é, tenho, para mim, que o texto constitucional, no período anterior à EC nº 42/03, já permitia as substituições de contribuições sobre a folha por contribuições sobre o faturamento ou a receita (sobre a receita, evidentemente, apenas a partir da EC nº 20/98).

Diversos são os fundamentos para a criação dessas substituições, como: a) conferir benefício fiscal aos contribuintes; b) fomentar a formalização de empregos; c) estimular, internamente, determinados setores da economia; d) aumentar, no mercado internacional, a competitividade de alguns setores, tendo presente o pressuposto de que não incidem contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportações; e) conferir maior efetividade ao princípio da equidade.

Não há dúvida de que a Constituição Federal de 1988 sempre teve normas amparando esses objetivos. Na essência, o primeiro desses objetivos encontra apoio no art. 150, § 6º; o segundo, inequivocamente, no princípio de ordem econômica da busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII), dentre outros importantes preceitos constitucionais; o terceiro, no art. 174; o quarto, nesse e no art. 149, § 1º.

No que diz respeito àquela alegação de violação do § 4º do art. 195, também verifico não ser ela procedente.

Como se sabe, o texto constitucional previa, na redação original de seu art. 195, I, que os empregadores poderiam contribuir para a seguridade social mediante contribuições incidentes sobre a folha, o faturamento e o lucro. Com o advento da EC nº 20/98, reitero, se estabeleceu a possibilidade de os empregadores contribuírem para a seguridade social mediante contribuição sobre a **receita** .

É certo que sempre puderam ser criadas novas fontes de custeio, respeitando-se o comando do § 4º daquele artigo, do qual se depreende a necessidade de edição de lei complementar para tanto, de observância da não cumulatividade e de fixação de base de base de cálculo diversas das contribuições já previstas nos incisos do art. 195.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Para efeito de aplicação do referido parágrafo (art. 195, § 4º), cabe questionar se importou criação de ***nova*** fonte de custeio para a seguridade social a instituição da contribuição ora questionada sobre a receita (ou melhor, receita bruta proveniente do resultado da comercialização da produção), instituída na vigência da EC nº 20/98 (a qual, reitero, incluiu, na Constituição a receita como base econômica ao lado da base faturamento)

A resposta é negativa. Com efeito, a receita não consiste em nova fonte de custeio para a seguridade social, mas sim em fonte que já estava prevista no próprio texto constitucional à época da instituição de tal contribuição substitutiva.

Isso é, a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente do resultado da comercialização da produção, nos termos da Lei nº 10.256/02 (editada na vigência da EC nº 20/98), não inovou quanto às fontes de custeio para a seguridade social que já estavam constitucionalmente previstas nos incisos do art. 195 da Constituição Federal, considerando-se a EC nº 20/98. Desse modo, é inapropriado se invocar o § 4º do art. 195 para atribuir a pecha de inconstitucionalidade a tal exação.

Esse raciocínio é coerente com o julgamento do caso Mataboi, RE nº 363.852, e do Tema 202, RE nº 596.177. Nesses casos, a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita (ou melhor, receita bruta proveniente do resultado da comercialização da produção), substitutiva da contribuição sobre a folha de salário, havia sido instituída **antes da EC nº 20/98** , isso é, na época em que a base receita não era prevista na Constituição Federal como fonte de custeio para a seguridade social (era previsto, contudo, o faturamento). Ou seja, apenas mediante lei complementar, respeitando-se aquelas outras condicionantes (art. 195, § 4º), seria possível a instituição dessas contribuições substitutivas **antes** da **EC nº 20/98** .

De mais a mais, não há que se falar em **bis in idem** no presente caso. Como destacou o Ministro **Ricardo Lewandowski** , no RE nº 596.177/RS, **o empregador rural pessoa física não está sujeito ao pagamento do PIS/COFINS** . Está esse contribuinte sujeito à contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, e não a essa ***em cumulação*** com o PIS/COFINS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Ressalto que a EC nº 103/19 corrobora a compreensão de que é válida a instituição, antes da EC nº 42/03, mas na vigência da EC nº 20/98, de contribuições sobre a receita substitutivas da contribuição sobre a folha de salários.

Aquela emenda constitucional (EC nº 103/19), de um lado, vedou a instituição de novas contribuições substitutivas da contribuição sobre a folha de salários. Mas, do outro lado, a mesma emenda constitucional expressamente **manteve todas as contribuições substitutivas desse tipo já instituídas** . Atente-se que essa norma alcança não só as contribuições substitutivas instituídas no período que vai da EC nº 42/03 até o advento da EC nº 103/19, **mas também aquelas instituídas antes da EC nº 42/03** .

Partiu, desse modo, o constituinte derivado da premissa correta de que era possível a instituição de contribuições substitutivas de tal tipo (observando-se, como se viu acima, a inclusão da base receita **pela EC nº 20 /98**).

Transcrevo os dispositivos pertinentes, para a melhor compreensão desse ponto:

> **Constituição Federal, atualizada pela EC nº 103/19:**
> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> (...)
> § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput,

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Revogado pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 13. (Revogado). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)"

Emenda Constitucional nº 103/19:

"Art. 30. **A vedação de** diferenciação ou **substituição de base de cálculo decorrente do disposto no § 9º do art. 195** da Constituição Federal **não se aplica a contribuições que substituam a contribuição de que trata a alínea "a" do inciso I do caput do art. 195 da Constituição Federal instituídas antes da data de entrada em vigor desta Emenda Constitucional** ." (grifo nosso).

Em suma, julgo válida a instituição, antes da EC nº 42/03, **mas na vigência da EC nº 20/98** (a qual, repito, incluiu na Constituição a base receita ao lado da base faturamento), da contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente do resultado da comercialização de sua produção em substituição à contribuição sobre a folha de salários.

Parte II

Do julgamento do Tema nº 669: esclarecimento necessário quanto ao assunto da sub-rogação

Em face do julgamento do mérito do RE nº 718.874/RS, Tema nº 669 (já comentado alhures), foram opostos embargos de declaração, nos quais se questionou a compatibilidade da decisão da Corte ante a Resolução nº 15/17 do Senado Federal.

Tal resolução, com espeque no art. 52, X, da Constituição Federal e no RE nº 363.852 (caso Mataboi), suspendeu a execução de diversos dispositivos legais, dentre os quais o art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91 (artigo esse que trata justamente da contribuição do empregador rural pessoa física) e o art. 30, IV da mesma lei, no qual se previu que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas na obrigação do empregador rural pessoa física pela contribuição questionada.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Na apreciação dos embargos de declaração, o Tribunal Pleno assentou não ser aplicável essa resolução quanto à contribuição do empregador rural pessoa física disciplinada pela Lei nº 10.256/02 (editada após a EC nº 20/98). Destacou a Corte que o caso Mataboi tratou dessa contribuição quando era ela disciplinada por lei editada antes da EC nº 20/98.

Pois bem. Não obstante as divergências até aqui verificadas, as controvérsias atinentes a constitucionalidade formal do art. 1º da Lei nº 10.256/2001, foram devidamente equacionadas no julgamento do Tema 669. No entanto, questionamentos suscitados ao longo do julgamento da presente ação direta, especificamente ligados à sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, me levam a revisitar o tema, (assunto esse sobre o qual, esclareço, não me debrucei no voto que juntei no julgamento do Tema nº 669).

Da Sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91: necessidade de nova lei, no que diz respeito à contribuição do empregador rural pessoa física

Para a melhor compreensão do presente ponto, inicio transcrevendo o teor do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91:

> "Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)
> (...)
> IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da **pessoa física de que trata a alínea 'a' do inciso V do art. 12** e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97) (Vide decisão-STF Petição nº 8.140 - DF)

Como bem esclareceu o Ministro **Gilmar Mendes** , essa sub-rogação consiste na atuação da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa "como **responsáveis tributários, por força de substituição** , pelas contribuições devidas pelos empregadores rurais pessoas físicas que atuem como seus fornecedores" (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

No julgamento do caso Mataboi, a Corte reconheceu a inconstitucionalidade não apenas da própria contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção cobrada nos termos das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97 (as quais foram editadas **antes** da EC nº 20/98), mas também da **sub-rogação** dessa contribuição na pessoa da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa.

Com efeito, tendo a Corte reconhecido a inconstitucionalidade daquela contribuição, **não caberia aos sub-rogados recolhê-la** . Em outras palavras, a Suprema Corte concluiu, no julgado em questão, que o tributo inconstitucional não poderia ser recolhido pelo sub-rogado.

Nessa toada, constou do acórdão do julgamento do caso Mataboi não só os dispositivos legais que tratavam daquela contribuição em si, mas também o art. 30, IV (sub-rogação), da Lei nº 8.212/91, nas redações conferidas por aquelas leis (Lei nºs 8.540/92 e 9.528/97).

Por serem esclarecedores, reproduzo trechos do voto proferido pelo Relator, Ministro **Marco Aurélio** :

> "A origem deste processo está no fato de os recorrentes adquirirem bovinos de produtores rurais, pessoas naturais. Então, à luz do inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, surgem como '**sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12** e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento'. (...) Em síntese, **são os recorrentes os responsáveis pelo que devido pelo segurado obrigatório, pessoa natural que explore atividade pecuária, consoante dispõe o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91** :
>
> (...)
>
> Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para **desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a 'receita bruta proveniente da comercialização da produção rural' de empregadores, pessoas naturais** , fornecedores de bovinos para abate, **declarando a inconstitucionalidade** do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e **30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528 /97** , até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20 /98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência (...)" (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

Eis a ementa do RE nº 363.852/MG

> "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" (RE nº 363.852/MG, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , DJe de 23/4/10).

Desse modo, no que diz respeito ao art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, tendo a Corte, no caso do Mataboi (o qual foi reiterado no julgamento do Tema nº 202), reconhecido a **inconstitucionalidade** da sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física, ficou subsistindo tal dispositivo **no tocante à sub-rogação da contribuição do segurado especial** (prevista no mesmo dispositivo).

Pois bem. A Lei nº 10.256/02, editada na vigência da EC nº 20/98 (a qual incluiu a base receita na Constituição Federal, ao lado do faturamento), reinstituiu (agora, de maneira válida, como consignado no Tema nº 669) a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Contudo, nem essa Lei nº 10.256/02 nem qualquer outra promoveram modificação no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, que continua sendo aplicável **no que diz respeito à sub-rogação da contribuição do segurado especial,** na medida em que declarada inconstitucional a norma que obrigava a **"**

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa" a recolherem a contribuição devida pela **pessoa física de que trata a alínea 'a' do inciso V do art. 12 ".** Ou seja, até hoje, inexistiu edição de nova lei dispondo a respeito da possibilidade de haver a sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física cobrada com base na Lei nº 10.256/2001 (ou em outra lei posterior). Até hoje, portanto, inexiste **base legal** para a sub-rogação dessa contribuição.

Sem isso, é inconstitucional a sub-rogação em comento , por violação direta do princípio da legalidade tributária.

Diz Hugo de Brito Machado Segundo, ao defender a necessidade de lei em sentido estrito para dispor sobre a responsabilidade tributária: "eleger responsáveis tributários é dispor sobre a sujeição passiva tributária, aspecto **essencial da relação jurídica obrigacional** ".

Ainda a respeito desse assunto, vale mencionar lições de Leandro Paulsen. O tributarista ensina que a substituição e a responsabilidade tributária não podem ser instituídas **unicamente** com base no dever geral de colaboração com a Administração Tributária ou com base na praticabilidade da tributação. É imprescindível a existência de lei em sentido estrito. Trata-se de uma limitação formal.

Note-se que, com base nesses institutos (responsabilidade e substituição), o Fisco poderá **exigir** o tributo em face não do contribuinte, mas do próprio sub-rogado.

Vide as lições do especialista:

> "A invocação do dever geral de colaborar com a Administração Tributária não é suficiente para que esta possa efetivamente exigir determinada conduta dos terceiros a título de substituição ou de responsabilidade tributária. Tampouco a referência à praticabilidade da tributação poderá justificar que, mediante decreto ou outros atos administrativos normativos, o contribuinte seja deslocado para a colocação de um substituto em seu lugar ou para que se imponha a terceiro que responda junto com o contribuinte pelo descumprimento da obrigação de pagar tributo.
>
> A imposição de tributos depende de lei em sentido estrito, de modo que somente a lei pode definir seus fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos. Ademais, cabe ao contribuinte proceder ao

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

pagamento e responder pela sua dívida frente à Fazenda. Esta relação põe o contribuinte como devedor, e a Fazenda como credora. Assim é que a exigência e a cobrança ocorrem, em caráter normal, entre eles.

Toda e qualquer mudança em tal situação, que dispense o contribuinte de fazer o pagamento, que o obrigue a suportar retenção, que exclua sua responsabilidade ou que atribua ao descumprimento de suas obrigações a possibilidade da Fazenda, subsidiariamente, buscar a satisfação no patrimônio de terceiro responsável exigem instrumento legislativo do mesmo nível. E mais, lei prévia, que preserve a segurança jurídica em seu conteúdo de certeza do direito.

(...)

Além da exigência de lei, é importante ter em conta que as normas de substituição e de responsabilidade têm autonomia. Assim é que é necessário que sejam estabelecidos seus próprios pressupostos de fato e sujeitos, o que deve ocorrer sempre por lei em sentido estrito.

(...)

Também já se viu que a jurisprudência igualmente destacada a necessidade de lei em sentido estrito para que sejam estabelecidas hipóteses de substituição e de responsabilidade, reconhecendo 'Somente a lei pode criar substituto tributário' e que está 'a responsabilidade tributária submetida estritamente à lei'.

(...)

Em suma, o fundamento da substituição e da responsabilidade e o dever de colaboração e a praticabilidade da tributação. É o que justifica que o legislador imponha deveres aos terceiros não titulares da capacidade contributiva. Todavia, sem lei específica, não há substituição nem responsabilidade. Estas não se presumem. Há que ter suporte direto em lei em sentido estrito".

Corroborando a compreensão, destaque-se (tal como fez Leandro Paulsen) que o próprio Código Tributário Nacional inequivocamente estipula que "a **lei** pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa" (grifo nosso).

Em suma, até que advenha nova lei, é inconstitucional a sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91).

Dispositivo

Ante o exposto, peço vênia ao ilustre Relator, Ministro **Gilmar Mendes** , para, divergindo em parte, julgar parcialmente procedente a ação direta

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022

para conferir interpretação conforme à constituição federal, ao art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, a fim de afastar a interpretação que autorize, na ausência de nova lei dispondo sobre o assunto, sua aplicação para se estabelecer a sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91) cobrada nos termos da Lei nº 10.256/01 ou de leis posteriores.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 09/12/2022