V O T O

O Senhor Ministro Edson Fachin: Inicialmente, impende cumprimentar o E. Ministro Relator Gilmar Mendes pelo didatismo deste substancioso voto. No entanto, tendo em vista o destaque que deve ser dado aos produtores rurais e os direitos fundamentais aqui envolvidos, peço vênia para divergir do entendimento externado.

Conforme já posto por Sua Excelência, o objeto desta ação é a redação atual do complexo normativo tido por inconstitucional pela parte Requerente. Por conseguinte, a controvérsia extraída dos autos é a constitucionalidade da contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção de empregador rural pessoa física.

Sendo assim, observa-se coincidência parcial entre o objeto da presente ação e o do RE-RG 718.874, de minha relatoria, que vencido foi designado rel. Min. Alexandre de Moraes, correspondendo ao Tema 669 da Gestão por Temas da sistemática da repercussão geral.

Tendo em vista o exímio relatório do e. Ministro Gilmar Mendes, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no bojo de uma ação direta de inconstitucionalidade e a racionalidade argumentativa que se demanda de um julgamento de uma Corte Constitucional, adotarei como metodologia a exposição de um voto que contemple toda a demanda veiculada na ADI 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, independentemente das classes processuais ou da modalidade de controle de constitucionalidade manejada.

Feitas essas ponderações de cunho metodológico, torna-se necessário explicitar as compreensões prévias que tenho acerca da ordem jurídica em concreto.

Inicialmente, 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2016 17:52

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* ."

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 empregador rural pessoa física e a legitimidade das fontes de financiamento das atividades estatais. Impende, neste País, dar o devido destaque ao produtor rural, cuja contribuição à Nação e à sociedade brasileira está todo dia posta à prova, diante das intempéries mais variadas que desafiam o ousio de homens e mulheres que semeiam sonhos e colhem esperanças.

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.

No caso, esta Corte Constitucional possui uma responsabilidade sócio-política perante 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

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. Aliás, o referido estudo assinalou que o resultado apresentado derivou, em grande parte, do bom desempenho do setor econômico da agropecuária no período em questão.

Por outro lado, a literatura econômica dá conta de que o volume de tributos federais pagos por esse setor econômico cresceu em 6,62% ao ano, conquanto os gastos públicos federais voltados à agropecuária foram acrescidos em apenas 4,08% em idêntico lapso temporal. Assim, somente em 2010, " *é possível observar que o volume de recursos retirados do setor sob a forma de tributos federais (R$ 21,2 bilhões) excede substancialmente o volume de recursos gastos pela União com o setor (R$ 14,7 bilhões).* "

No estudo citado, concluem 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* "

Por certo, de lá para o presente julgamento, o cenário macroeconômico da agropecuária brasileira se alterou, por diversas razões, como, por exemplo, a variação de preço das *commodities* em escopo mundial, o que claramente apresenta reflexos no sistema jurídico.

Importa dizer que não se trazem esses dados para argumentar o caso por *policies* , nos termos da teoria dos princípios de Ronald Dworkin, tampouco privilegiar a metodologia matemática da teoria econômica em detrimento das incertezas demasiadamente humanas da hermenêutica jurídica em sua busca aporética pela justiça.

Na verdade, não é dado à Justiça Constitucional cegar diante de elementos fáticos constitucionalmente relevantes, em homenagem a uma concepção hermeticamente fechada do jurídico. Revela-se salutar reconhecer a abertura da normatividade constitucional, sob pena de se criar uma situação em que um significante da Carta Constitucional esteja, na prática, desprovido de significado e de referente, cumprindo mero papel simbólico na dinâmica das políticas constituinte e constituída.

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 empiricamente direitos fundamentais à população rural, notadamente tanto

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

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.

Em sede de questões preliminares, considero acertadas as colocações do e. Ministro-Relator sobre a legitimidade ativa e pertinência temática, porém não resto convencido no que toca à cognição do objeto da ação.

Nesse sentido, exponho breve argumentação no sentido da impossibilidade de se tratar do artigo 12, incisos V e VIII, da Lei 8.212/91. Isso porque não se verificam, na petição inicial, razões jurídicas suficientes ou articulação argumentativa coerente para suscitar quaisquer vícios de inconstitucionalidade nos referidos dispositivos neste julgamento em específico.

Importa frisar que a jurisprudência deste Egrégio Tribunal é firme no sentido de que o STF não está adstrito aos fundamentos jurídicos invocados pela parte Autora no controle concentrado de normas, assim como de que há a necessidade de impugnação total do complexo normativo tido por inconstitucional, inclusive de normas revogadas, dada a potencialidade do efeito repristinatório.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado reiteradamente no sentido de que tal abertura do exame concentrado de normas não exonera a parte Requerente do dever processual de motivar o pedido e de identificar, na Constituição, em obséquio ao princípio da especificação das normas, os dispositivos alegadamente violados pelo ato normativo que pretende impugnar.

A esse respeito, cito o agravo regimental na ADI 3.789, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJe 25.02.2015, o qual remanesceu com a seguinte ementa:

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

> "CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 15.003/06. RENÚNCIA DE RECEITA. TESE DE VIOLAÇÃO AO ART. 163, I, DA CF E AO ART. 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF). INÉPCIA DA INICIAL. LITÍGIO DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL. **INADEQUAÇÃO DO PROCESSO OBJETIVO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. CAUSA DE PEDIR ABERTA NÃO DISPENSA ÔNUS DE FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.** IMPOSSIBILIDADE DE ACRÉSCIMO EM SEDE RECURSAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO." (grifos nossos)

A rigor, o artigo 12, V, "a", da Lei 8.212/91, coloca o produtor rural, que já não seja segurado especial, na categoria dos contribuintes individuais, os quais devem recolher contribuições sociais em favor de seu próprio direito à aposentadoria, de forma obrigatória e com base na alíquota de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição, conformes os arts. 21 c/c 25, §2º, ambos da Lei de Custeio do RGPS.

Conclui-se que a parte Requerente, interessada juridicamente na questão específica da responsabilidade tributária em relação ao produtor rural, quando este se qualifica como empregador, em nada teria a ganhar ou perder em termos de patrimônio jurídico. Ausentes, portanto, a legitimidade ativa e a pertinência temática nesse tema em particular.

Igual sorte tem o inciso VII do mesmo artigo, pois não se trata em momento algum de segurado especial, seja nesta ADI, seja no RE-RG 718.874, de minha relatoria. Na verdade, a discussão acerca da contribuição social incidente sobre a comercialização da produção do segurado especial terá foro adequado no futuro julgamento do RE-RG 761.263, de relatoria do Ministro Teori Zavascki.

Cumpre-se ressaltar que a Lei 8.540, de 22 de dezembro de 1992, ao alterar dispositivos das Leis 8.212/1991 e 8.315/1991, sequer dispôs sobre o inciso VII do artigo 12 da Lei de Custeio do Regime Geral da Previdência Social, como se verifica no DOU de 23.12.1992, Seção 1, p. 17.785. Trata-se, por conseguinte, de evidente erro material, a ser rechaçado por esta Corte.

Em suma, é incabível conhecer de impugnação, *in abstracto* , dos incisos V e VII do artigo 12 da Lei 8.212/91, por intermédio do controle concentrado de normas.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2015

Após essas achegas, passa-se direto à análise do mérito do objeto cognoscível da demanda. Nesse momento, torna-se cabível avaliar quatro ordens de argumentos a seguir descritas. A uma, 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.

A duas, o tributo previsto no artigo 25 da Lei 8.212, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 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.

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

A quatro, há um violação ao *ne bis in idem* relativamente ao contribuinte, uma vez que sobre a mesma base de cálculo incidiria a contribuição social para o "FUNRURAL" e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Visto isso, torna-se conveniente fazer um segundo corte metodológico no bojo deste voto, definindo-se como marco o advento da Emenda Constitucional 20/98, a qual passou a prever a "receita ou faturamento" na alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, como base econômica tributável em relação ao empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei, para fins de financiamento da Seguridade Social, assim como excluiu a figura do garimpeiro do §8º do art. 195 também da Carta Constitucional.

Antes da EC 20/98, não há maiores dúvidas quanto à inconstitucionalidade dos diplomas legais editadas, nomeadamente as Leis 8.540/92; 8.870/94; 9.528/97; e 9.876/99. Isso porque não havia a inclusão da "receita" entre as fontes de custeio da Seguridade Social, por outro lado a figura do empregador rural pessoa física estava expressamente excluída do regime tributário especial do §8º do artigo 195 do Texto Constitucional.

É certo que toda a normativa legal supracitada possuía o *status* de lei ordinária, de modo que há um claro vício de inconstitucionalidade de índole formal. A esse respeito, o Tribunal Pleno desta Corte já assentou, em mais de uma ocasião, a inconstitucionalidade formal da contribuição à

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/20 17:52

seguridade social incidente sobre a comercialização da produção de empregador rural pessoa física, nas redações dadas por leis anteriores ao advento da EC 20/98.

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."

Posteriormente, atribuiu-se à controvérsia os efeitos da repercussão geral no RE-RG 596.177, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 29.08.2011, assim ementado:

> "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III RE

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/20 17:52

> conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC."

A segunda parte do recorte metodológico proposto é o exame acerca da constitucionalidade dessa contribuição social, por meio de lei ordinária, após o advento da EC 20/98.

Em suma, o esforço hermenêutico consiste em analisar se os vícios anteriormente apontados no art. 25 da Lei 8.212/91 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.

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."

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/20 17:52

laboral em regime de economia familiar e a inexistência de empregados permanentes. Não há espaço interpretativo, portanto, para subsumir o empregador rural pessoa física 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, uma vez 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.

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, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua apuração"

Assim, não nos parece abalizada, em nível constitucional, a afirmação de que a contribuição social instituída pelo art. 25 da Lei 8.212/91 e incidente sobre o empregador rural pessoa física resta como corolário da previsão da receita no artigo 195, I, "b", da Constituição Federal.

Em síntese, o novel diploma legislativo padece da mesma inconstitucionalidade formal, já assentada por esta Corte, uma vez que um tributo, cuja base de cálculo seja 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2016 17:52

Nesse ponto, vale transcrição de excerto do parecer da Procuradoria-Geral da República proferido no âmbito RE-RG 718.874:

> "Dessa forma, a conclusão que se apresenta é que os incisos, cujo texto é dado pela Lei 9.528/97, extrapolaram dos limites de incidência da norma constitucional, porque sua válida instituição reclamaria, exatamente por isso, lei complementar, nos termos do art. 195, §4º, já que a contribuição social, tal como instituída, não pode sustentar-se quer no inciso I do art. 195, quer no seu §8º, conforme excerto do voto-vista do Ministro Cezar Peluso nos autos do RE 363.852, plenamente aplicável ainda aos incisos, cuja redação não foi dada ou modificada pela Lei 10.256/2001, mas por lei anterior devidamente rejeitada pela Corte Suprema em mais de uma ocasião"

A propósito, também 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, importa dizer que o artigo 1º da Lei 10.256/2001 recolocou o empregador rural pessoa física na condição de contribuinte do tributo instituído pelo artigo 25 da Lei 8.212/91. No entanto, assim o fez sem dispor expressamente sobre os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária, "aproveitando-se", por referência, do binômio "base de cálculo/fato gerador" e da alíquota já prevista para a figura do segurado especial.

Nesse sentido, o preclaro professor titular de Direito Tributário da USP Humberto Ávila articulou a relação de interdependência entre o *caput* e os incisos dos dispositivos legais, em decorrência de vários fundamentos, para assim resolver a questão:

> "Ora, o princípio da legalidade material impõe o dever de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2020 17:52

previstos em lei (sujeitos passivos, base de cálculo e alíquotas). Quer dizer, como somente por meio de lei podem os tributos ser instituídos, a própria lei, conforme o disposto no art. 150, I, da Constituição, deve conter a base de cálculo e a alíquota. Não sendo esse o caso, a lei é inconstitucional.

Com efeito, a Constituição determina que a lei que institui o tributo contenha todos os elementos da obrigação tributária, mas a Lei n. 10.256/01 não os tem. Não os tem porque não os previu em seu texto; nem os terá por apropriação. Isso porque não pode *destacar* os incisos do art. 25, cuja redação foi dada pela lei anterior – repita-se, declarados inconstitucionais -, para depois *incorporá-los* ao seu próprio texto. Essa apropriação de fragmentos normativos não pode ser feita por duas razões: a uma, porque há uma relação necessária entre o *caput* e os seus incisos; a duas, porque, para tanto, seria necessário convalidar os dispositivos declarados inconstitucionais, e isso não é possível."

Para efeitos de tributação do empregador rural pessoal física, os incisos do artigo 25 da Lei 8.212/91 são nulos, por decorrência lógica da declaração de inconstitucionalidade do *caput* do referido artigo nas suas redações anteriores, conforme decidido por esta Corte nos RREE 363.852 e 596.177.

Em nível constitucional, não se concebe "técnica legislativa" que permita o "aproveitamento" das alíquotas e bases de cálculo de contribuição social com inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Aliás, o advento da EC 20/98 em nada altera essa conclusão, pois se mostra inviável reputar a validade de uma norma legal, anteriormente considerada inconstitucional, em decorrência de uma alteração formal da Constituição Federal. Nessa esteira, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido da inexistência do fenômeno da constitucionalidade superveniente no direito pátrio.

Vejam-se os seguintes julgados desta Corte na seara tributária:

"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

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

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 346084, Rel. p/ Ac. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 1º.09.2006)

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. NÃO CONTRIBUINTE. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33 /2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões bem e mercadoria (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descacteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146,

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2016 17:52

> II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. **5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da constitucionalização superveniente no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.** 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento." (RE 439796, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe 17.03.2014, grifos nossos)

Por outro lado, torna-se imperativo anotar que a tese da inconstitucionalidade material da norma impugnada também se reforça diante de patente violação ao princípio da isonomia, porquanto há injustificado tratamento diferenciado em relação aos empregadores pessoa física, a depender da ambiência do labor, se urbano ou rural. Há, então, a discriminação na perspectiva legal que se revela inadequado do ponto de vista constitucional.

Como já visto no início do voto, há evidente desigualdade fática entre esses contribuintes, de modo que não se justifica tratamento mais gravoso do ponto de vista tributário justamente ao sujeito passivo mais fragilizado na realidade empírico-constitucional, à luz dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da equidade na forma de custeio da Seguridade Social. Afinal de contas, 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 econômica.

Sendo assim, subscrevo integralmente as palavras do e. Ministro Cezar Peluso no já citado voto-vista, em termos completamente aplicáveis ao presente caso:

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2020 17:52

> "Além disso, sob tal base de cálculo, o empregador rural pessoa física recebe tratamento tributário desfavorável em relação aos contribuintes não-rurais, que contribuem apenas sobre as fontes previstas nas alíneas do art. 195, inc. I, o que evidencia ofensa ao princípio da isonomia. Assim, o art. 150, inc. II, da Constituição da República, é atingido gravemente, como o é o art. 194, inc. V, que estabelece a equidade na forma de participação no custeio [...] Por fim, é forçoso reconhecer que a norma em questão – embora tal defeito não fosse suficiente para lhe caracterizar, por si, a inconstitucionalidade – é contraproducente, porque incentiva o produtor rural a permanecer resignado, provendo à mera subsistência [...] Cuida-se de genuína armadilha contra a produção e o emprego, que atinge preceitos tão basilares como o valor social do trabalho (art. 1º, inc. IV) e o objetivo fundamental do desenvolvimento nacional (art. 3º, inc. II)."

Em relação ao quarto e último argumento, cumpre atestar que ocorre dupla tributação inconstitucional na presente hipótese. 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 física é duplamente tributado, em razão da incidência simultânea de contribuições.

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.

Ademais, há uma séria problemática no tocante do modo de substituição tributária levada a cabo pela Lei 10.256/07, conforme anota o já citado professor Humberto Ávila:

> "É que sob a égide da Lei n. 9.528/97 seria possível pensar que o empregador rural ficaria compelido ao pagamento de três contribuições: uma sobre a folha se salários, uma sobre o faturamento (Cofins) e uma sobre receita bruta proveniente da comercialização da

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/20 17:52

> produção [...] A alteração legislativa de 2011 foi, então, no sentido de que a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita da comercialização da produção seria cobrado *em substituição* à contribuição sobre a folha de salários.
>
> Ocorre que essa substituição não era permitida ao tempo da edição da Lei n. 10.256/01. De fato, somente com a Emenda Constitucional n. 42/03 surgiu a possibilidade de substituição da contribuição sobre a folha de salários pela incidente sobre a receita ou o faturamento (art. 195, parágrafo 13º). Novamente aqui, valem os argumentos antes expostos no sentido de que a Emenda Constitucional posterior não é capaz de convalidar lei infraconstitucional originalmente inválida. Ao tempo da lei de 2001 ainda não estava vigente a Emenda Constitucional de 2003 para dar-lhe respaldo, pelo que a substituição proposta é inconstitucional"

No mesmo sentido, deve-se declarar inconstitucional o artigo 30, IV, da Lei 8.212/91, para excluir a expressão "*pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12*". Isso porque a dogmática fiscal não permite a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelo pagamento de tributo manifestamente inconstitucional.

Do mesmo modo, não subsiste a obrigação de recolher a contribuição incidente sobre a receita bruta, nos termos do art. 30, XII, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.718/2008.

Enfim, interpreto o complexo normativo impugnado, tal como delineado no presente voto, de modo a reputá-lo inconstitucional, ressalvando-se a manutenção, por presunção de constitucionalidade das leis, da tributação referente ao segurado especial.

Ante o exposto, conheço parcialmente da ação direta de inconstitucionalidade a que se dá provimento, 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;

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

(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.

É como voto.

Tributação e Direito Fundamentais. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Doutrina: edição comemorativa, 25 anos* . Brasília, 2014, p. 566.

Trata-se aqui de paráfrase referente ao aludido em voto dissidente proferido pelo referido *Justice* no caso *Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi ex rel. KNOX, Atty. Gen* , decidido pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América em 14 de maio de 1928.

BRASIL. RECEIRA FEDERAL. *Carga Tributária no Brasil – 2013: Análise por Tributos e Bases de Incidência* . Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, dez. 2014, pp. 1-2.

REGAZZINI, Leonardo Coviello; BACHA, Carlos José Caetano. Tributação e Gastos Federais na Agropecuária Brasileira. In: *Revista de Política Agrícola* , Brasília, Ministério da Agricultura, ano XXI, n. 3, jul./set. 2012, pp. 55-67, p. 64.

Ibid., p. 66.

Cf. BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia de constituição económica. In: *Boletim de Ciências Económicas* , Coimbra, v. XLIX, 2006, pp. 57-77.

ADI-MC 561, de relatoria do Ministro Celso de Mello.

ADI 2.574, de relatoria do Ministro Carlos Velloso.

MINATEL, José Antõnio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação.* São Paulo: MP, 2005, p. 255.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/2017 17:52

ÁVILA, HUMBERTO. 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: *Revista Dialética de Direito Tributário* , São Paulo, n. 185, fev. 2011, pp. 128-141, p. 130.

Ibid., pp. 139-140.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/05/20 17:52