

## VOTO-VISTA

### O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado, em 2010, pela Agropecuária Vista da Santa Maria Ltda. contra ato que venha a ser praticado por Delegado da Receita Federal do Brasil (doc. eletrônico nº 95).

Narrou a impetrante ser sociedade empresária voltada para a agricultura e pecuária, estando sujeita ao recolhimento de contribuição social para a seguridade social e de contribuição para o SENAR.

Argumenta que, com a Lei nº 8.870/1994, passou a contribuir para a seguridade social por meio de contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção (art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/1994). Essa alteração conteria inconstitucionalidade, pois, na época da edição da referida lei, a Constituição não autorizava o uso de tal base de cálculo para a cobrança do referido tributo. Apontou que também está sujeita à COFINS e que a citada base de cálculo é exclusiva da exação a que alude o § 8º do art. 195 da CF/88. Argumentou que, sendo inconstitucional a mencionada base de cálculo, não pode ela ser aplicável à contribuição ao SENAR (art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994). Aduziu não ter a Lei nº 10.256/2001 convalidado o vício.

Requeru, assim, o afastamento de tais contribuições.

A sentença foi pela parcial procedência da demanda para

- “i) **declarar** o direito de a parte autora não se submeter à obrigação de recolher as contribuições previstas no art. 25, I, II e §1º, da Lei 8.870/94, observando, contudo, os termos da fundamentação;
- ii) **autorizar a restituição de eventual crédito mediante levantamento parcial dos depósitos** realizados pela impetrante. Os valores remanescentes deverão ser convertidos em renda em favor da União” (doc. eletrônico nº 134).

Ambas as partes apelaram.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao apelo da União e homologou a desistência da apelação requerida pela impetrante (doc. eletrônico nº 14).

O Desembargador Relator destacou que a inconstitucionalidade do art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/1994, foi reconhecida por aquele tribunal na Arguição de Inconstitucionalidade nº 1999.71.00.021280-5/RS.

O julgado foi assim ementado:

“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 Arguição 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 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 eles providos com efeitos infringentes, a fim de se adequar o prazo prescricional, dando-se “parcial provimento ao apelo e à remessa oficial para reconhecer a prescrição quinquenal e [para] homologar a desistência requerida pela impetrante, forte no art. 501 do CPC” (doc. eletrônico nº 27).

Opostos novos embargos de declaração, foram eles acolhidos para sanar contradição existente, determinando-se a utilização, para o cômputo da prescrição, da data de 19/4/10, “restando prescritas, conseqüentemente, as parcelas anteriores a 19/4/05”.

Contra o acórdão, a União interpôs o presente recurso extraordinário, com fundamento na letra b do permissivo constitucional.

Nas razões do apelo extremo, a União, em essência, defendeu a constitucionalidade do art. 25, **caput**, incisos I e II e § 1º, da Lei nº 8.870/94, adotando como razões recursais o voto vencido proferido pelo Desembargador **Wilson Darós** na Arguição de Inconstitucionalidade nº 1999.71.00.021280-5/RS.

O presente caso é paradigma do Tema nº 651 de repercussão geral, o qual possui o seguinte título: “Constitucionalidade das contribuições à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, instituídas pelo artigo 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994.”

O parecer da Procuradoria-Geral da República foi pelo provimento do recurso extraordinário.

Em sustentações orais por meio eletrônico, pela União falou a Dra. Geila Lúcia Barreto Barbosa Diniz; pela Sociedade Rural Brasileira, o Dr. Manuel Eduardo Cruvinel Machado Borges.

O Relator, Ministro **Marco Aurélio**, votou pelo não provimento do recurso extraordinário, propondo a tese de que “É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre o produto da comercialização da produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994”. O Ministro **Edson Fachin** acompanhou o Relator.

Abriu divergência o Ministro **Alexandre de Moraes**, dando provimento ao recurso extraordinário da União e denegando a segurança pleiteada. Eis a tese de repercussão geral proposta por Sua Excelência:

“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."

Pedi vistas dos autos para melhor analisar o assunto.

É o relatório.

### Da introdução

Discute-se a constitucionalidade do art. 25, incisos I e II e § 1º da Lei nº 8.870/1994, **inclusive com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001**, que prevê a cobrança de contribuição à seguridade social e da contribuição ao SENAR em face do empregador produtor rural, pessoa jurídica, tendo ambas como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Transcrevo o teor dos dispositivos citados:

“ Art. 25. A contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, passa a ser a seguinte:

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

I - 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - um décimo por cento da receita 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).

§ 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 zero vírgula vinte e cinco

por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001).”

Antes, de adentrar na análise do tema, cumpre observar que o caso concreto envolve período posterior à Lei nº 10.256, de 2001, como sobressai do trecho do acórdão em que se apreciaram os embargos de declaração opostos pela União:

“a data correta a ser utilizada para cômputo da prescrição é 19/04/2010, restando prescritas, conseqüentemente, as parcelas anteriores a 19/04/2005”.

Tal constatação produz efeitos diretos no caso concreto, embora não limite a amplitude do tema de repercussão geral, tal como reconhecido pelo Tribunal Pleno.

Visto isso, cumpre ressaltar que está em discussão a constitucionalidade da contribuição à seguridade social e da contribuição ao SENAR a cargo do empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, ambas incidentes sobre a base econômica receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, em substituição a base folha de salários, sobre a qual elas anteriormente incidiam.

A análise, quanto à contribuição destinada à seguridade social a cargo da pessoa jurídica de que trata o 25, incisos I e II e § 1º da Lei nº 8.870/1994, se dá a partir de três aspectos. O primeiro: examinar a adequação da base **receita bruta proveniente da comercialização de sua produção** à base faturamento, constante da Constituição Federal desde sua redação originária, e à base receita, incluída no texto constitucional com a EC nº 20/98. O segundo: verificar a viabilidade de se instituir contribuição substitutiva antes da EC nº 42/03. Terceiro: investigar a possibilidade de incidência de múltiplas contribuições para a seguridade social sobre mesma base, considerando-se que pessoa jurídica empregadora também é contribuinte da contribuição ao PIS e da COFINS.

Por fim, será examinada a constitucionalidade da contribuição SENAR, em capítulo distinto deste voto.

## **Da alegada inconstitucionalidade das normas questionadas em face dos conceitos de faturamento e de receita**

O art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, em sua redação originária, previu a incidência de contribuição à seguridade social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa jurídica, em substituição àquela incidente sobre a folha de salários prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Na época, o texto constitucional autorizava a instituição, em face dos empregadores, de contribuição à seguridade social incidente sobre a folha de salários, o **faturamento** e o lucro, não fazendo menção à receita.

Posteriormente, adveio a EC nº 20/1998, possibilitando a instituição de contribuição à seguridade social sobre a **receita**. À luz desse novo quadro adveio a Lei nº 10.256/2001, a qual alterou a redação do **caput** do art. 25 da Lei nº 8.870/1994.

Diante desse cenário, a recorrente sustenta a validade da incidência da mencionada contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção tanto na redação originária da Lei nº 8.870/1994, como na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, editada após a referida emenda constitucional.

No que se refere a base econômica da contribuição devida à seguridade social pelo empregador pessoa jurídica que se dedique à produção rural, em substituição à folha de salário, tal como prevista na redação originária do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, creio deva ser aplicada a mesma orientação perfilhada no julgamento do RE nº 363.852, Rel. Min. **Marco Aurélio**, no qual entendeu a Corte **não haver previsão constitucional de receita bruta como base de cálculo da contribuição para a seguridade social por parte do produtor pessoa física com empregados**.

A matéria foi novamente analisada nos autos do RE nº 596.177, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, quando o Tribunal, embora não abraçando o fundamento de **duplicidade contrária à Carta Magna**, contido no RE 363.852/MG, considerando o produtor rural pessoa natural que não é contribuinte da COFINS e do PIS, reafirmou a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social sobre a **receita bruta proveniente da comercialização** da produção do empregador pessoa física.

Na ocasião desses julgamentos, o Tribunal Pleno entendeu que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e que este não se confunde com receita, “tanto que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo ‘faturamento’, no inciso I do art. 195, o vocábulo ‘receita’, assentando, dessa forma, que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar.

Dessa forma, se anteriormente à EC nº 20/1998 a instituição da contribuição substitutiva a incidir sobre a base econômica “receita bruta proveniente da comercialização da produção” foi tida por inconstitucional para o produtor rural pessoa natural, forçoso assentar a inconstitucionalidade da contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, cuja base econômica também é a “receita bruta da comercialização da produção, tal como prevista nos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.870 /1994, “até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20 /98, venha a instituir a contribuição”.

A legislação nova surgiu com a edição da Lei nº 10.256/2001, a qual, “arrimada na Emenda Constitucional nº 20/1998”, deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.870/1994, de modo a instituir a contribuição incidente sobre a base econômica “ **receita bruta proveniente da comercialização da produção**”, devida pelo produtor rural pessoa jurídica, em substituição à folha de salários prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Dispõe o art. 195, I, na redação da Emenda Constitucional nº 20/98:

‘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** .’

**Vide** que o art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, destinada à seguridade social, incidente sobre a **folha de salários** , a **receita**, o **faturamento** ou o **lucro** .

É sabido que a carga tributária sobre a folha de salários e outros rendimentos pagos pelo empregador às pessoas físicas que lhe prestam serviço, com ou sem vínculo empregatício, é elevada, o que estimula a informalidade nas relações de trabalho. Com isso, há muito, o legislador ordinário vem substituindo as contribuições sobre o pagamento de empregados e avulsos por novas contribuições sobre a receita bruta relativamente a diversas atividades.

É de se analisar, pois, se persistem os vícios apontados na Lei nº 8.870/1994, já que a Lei nº 10.256/2001 surgiu após o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, que alargou o campo de incidência das contribuições para a seguridade social.

Nos julgamentos que versaram sobre o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS na forma do § 1º, art. 3º, Lei 9.718/1998 (REs nºs 358.273 e 357.950), restou assentado que faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem podem ser confundidas ou identificadas as operações (fatos) por cujas realizações se manifestam essas grandezas. Sobre o alcance da expressão ' **receita** ', incorporada ao texto constitucional pela EC nº 20/1998, 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”.

E prossegue:

“Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. **Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ' atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços' (venda de mercadorias e de serviços)** . De modo que

o conceito de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades sobre Ações, ou seja, é 'receita bruta de venda e de serviços'. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual da Constituição da República, embora todo faturamento seja [receita], nem toda receita é faturamento."

Dessa forma, **não vislumbro nenhum vício na contribuição substitutiva prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/1994, no que se refere ao período posterior à EC nº 20/1998, em que validamente foi editada a Lei nº 10.256/2001**, em consonância com a jurisprudência da Corte.

Ademais, não se alegue ter a Lei nº 10.256/2001 nascido capenga por ela ter modificado o **caput** do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, aproveitando-se das redações dos incisos I e II então existentes. Tal questionamento não se coloca no caso concreto, pois não se está aproveitando 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.

Nessa toada, ainda que se entenda que são inconstitucionais os incisos I e II, em suas redações originais, por terem sido editados em momento anterior à EC nº 20/1998, é certo que, até o advento da Lei nº 10.256/2001, nenhum deles havia sido declarado inconstitucional pela Corte em sede de controle concentrado nem havia tido sua eficácia suspensa em razão de resolução senatorial editada nos termos daquele dispositivo constitucional.

Em razão disso, por técnica legislativa, pôde o legislador, legitimamente, se valer daqueles dois incisos para fazer a modificação pretendida.

#### **Das contribuições substitutivas antes da EC nº 42/2003 e da ausência de ofensa à vedação do bis in idem**

Quanto às contribuições sobre o faturamento ou a receita substitutivas das contribuições sobre a folha de salários, se elas foram instituídas após o advento da EC nº 42/2003, não há maiores discussões sobre sua constitucionalidade. É desse período, por exemplo, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 11.546/2011.

Com efeito, o § 13 do art. 195 da Constituição Federal, na redação dada pela citada emenda constitucional, referiu-se, expressamente, à

possibilidade da instituição das referidas contribuições substitutivas, observadas, logicamente, as condições estabelecidas nesse dispositivo.

É certo que, em 2019, esse dispositivo foi revogado, por força da EC nº 103/2019, a qual ainda conferiu nova redação ao § 9º do mesmo artigo:

“ § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 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)”.

Não obstante isso, cumpre ressaltar que o art. 30 da mesma emenda constitucional estabeleceu que a vedação de diferenciação ou de substituição de base de cálculo decorrente do disposto no art. 195, § 9º, do texto constitucional, já considerada a nova redação, “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”.

Atente-se que essa norma alcança não só as contribuições substitutivas instituídas no período que vai da EC nº 42/2003 até o advento da EC nº 103/2019, como é o caso da citada CPRB, mas também aquelas instituídas **antes** da EC nº 42/2003.

Sobre a possibilidade de substituição da contribuição sobre a folha de salários pela incidente sobre a receita ou faturamento no período posterior a EC nº 20/1998 e anterior à EC nº 42/2003, algumas considerações adicionais se fazem necessárias.

Enquadram-se nesse contexto: a) a contribuição substitutiva do empregador rural produtor, pessoa jurídica, prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, questionada no presente Tema nº 651, RE nº 700.922/RS; b) a da agroindústria, prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela nº 10.256/2001, discutida no Tema nº 281, RE nº 611.601/RS; c) a do empregador rural pessoa física, prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001, debatida na ADI nº 4.395/DF e no já julgado Tema nº 669.

As alegações dos que defendem a inconstitucionalidade dessas exações giram em torno, basicamente, dos seguintes argumentos: a) antes da EC nº 42/2003, 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, respeitadas a não cumulatividade e a eleição de fato gerador e de base de cálculo diversos das contribuições já previstas nos incisos do mesmo artigo; c) essas contribuições substitutivas provocaram, em alguns casos, inválida múltipla incidência tributária sobre mesma base econômica, na medida em que o faturamento ou a receita já eram objetos de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS (caso da agroindústria e caso do empregador rural produtor, pessoa jurídica, mas não do empregador rural pessoa física, o qual não está sujeito a essas contribuições).

Desde já, adianto que, com a devida vênia, não vislumbro esses vícios nas substituições instituídas antes da EC nº 42/2003.

Em primeiro lugar, o fato de, nesse período, não haver na Carta Federal aquela expressa autorização não impede que o intérprete, se valendo das normas constitucionais até então existentes, verifique a possibilidade da instituição de tais substituições.

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 20/1998, 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 20/1998, ao 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 42/2003, já permitia as substituições de contribuições sobre a folha por contribuições sobre o faturamento ou a receita (em relação a essa, após a EC nº 20/1998).

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 que amparassem 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 contribuiriam para a seguridade social mediante contribuição incidente sobre a folha, o faturamento e o lucro. Com o advento da EC nº 20/1998 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.

Para efeito de aplicação do referido parágrafo (art. 195, § 4º), cabe questionar se aquelas contribuições substitutivas (instituídas na vigência da EC nº 20/1998, a qual, reitero, incluiu, na Constituição a receita como base econômica ao lado da base faturamento) criaram **nova** fonte de custeio para a seguridade social. A resposta é negativa. Com efeito, o faturamento ou a receita (sobre os quais aquelas contribuições substitutivas incidem) não configuram nova fonte de custeio para a seguridade social, mas sim como fontes já previstas no próprio texto constitucional.

Isso é, aquelas contribuições substitutivas não inovaram quanto às fontes de custeio para a seguridade social que já estavam, à época, constitucionalmente previstas nos incisos do art. 195 da Constituição Federal. Desse modo, é inapropriado se invocar seu § 4º para atribuir a pecha de inconstitucionalidade a tais exações.

Ademais, não se diga que as substituições mencionadas, instituídas anteriormente à EC nº 42/2003, mas na vigência da EC nº 20/1998, poderiam resultar em **bis in idem** inconstitucional (caso da agroindústria e do empregador rural produtor, pessoa jurídica, mas não do empregador rural pessoa física, reitero), em razão de o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas já serem tributados por duas contribuições para a seguridade social (PIS/COFINS).

Em primeiro lugar, considero, que, na realidade, essas substituições representaram apenas um adicional na alíquota da contribuição sobre o faturamento ou a receita, como disse o Procurador-Geral da República.

Repare-se, que, no lugar da substituição, poderia o legislador, simplesmente, majorar a alíquota da contribuição sobre o faturamento ou a receita e isentar o contribuinte do pagamento da contribuição sobre a folha de salários, medidas essas que, inequivocamente, se encontrariam dentro de seu poder de conformidade constitucional.

E não há dúvida de que, mesmo nessa hipótese, parte do produto da arrecadação da contribuição sobre o faturamento ou a receita, cuja alíquota teria sido majorada, poderia ter a mesma destinação previdenciária da contribuição sobre a folha de salários, objeto da isenção - afinal, a previdência se encontra no âmbito da seguridade social.

Contudo, por questão de técnica legislativa, optou o legislador pela criação da figura das contribuições substitutivas.

Em segundo lugar, ainda que se considere que aquelas substituições resultem na referida “dupla incidência”, cabe ressaltar que **nem todo bis in idem** é constitucionalmente proibido.

Por exemplo, no que diz respeito à esfera federal, impostos e contribuições podem ter a mesma base de cálculo. Sobre a folha de salários, o texto constitucional expressamente permite a incidência da contribuição previdenciária (art. 195, I, a) bem como das contribuições ao sistema S às quais alude o art. 240. Além disso, a receita ou o faturamento podem ser objeto de tributação pela COFINS (art. 195, I, b) e pelo PIS/PAESP (art. 239).

Ainda sobre o assunto, vale lembrar o julgamento do RE nº 77.131/AM. Na ocasião, o Tribunal Pleno assentou, sob o sistema tributário da Constituição Federal de 1969, ser inconstitucional a bitributação, mas ser possível, em alguns casos, a dupla incidência do mesmo tributo determinada pelo mesmo ente tributante, embora isso represente “quase sempre, uma política legislativa má”, como disse o Relator, Ministro **Aliomar Baleeiro**.

Nas mencionadas substituições, o que ocorre é justamente isso, a dupla incidência da contribuição sobre o faturamento ou a receita.

De mais a mais, é preciso ter em mente que a previsão constitucional da contribuição sobre o faturamento ou a receita, a qual dá amparo à COFINS, teve como um dos escopos justamente assegurar maior base de custeio à seguridade social, propiciando o alívio da folha de salários. A respeito desse assunto, transcrevo Hugo de Brito Machado Segundo:

“A Emenda Constitucional nº 42 inseriu no art. 195 da CF/88 um § 13, referindo-se à possibilidade de a contribuição sobre a folha de salários, destinada ao custeio da seguridade social, ser substituída, total ou parcialmente, por uma contribuição sobre a receita. Seria a solução, na visão dos idealizadores da reforma, para o custeio da seguridade social, que deixaria de depender da folha de salários (deixando também de onerá-la), para incidir sobre outras bases. É incrível, porém, a desfaçatez com que se preconiza essa ideia, pois essa possibilidade existe desde 1988, tendo a COFINS sido idealizada, pelo constituinte de 1988, exatamente como uma forma de incrementar o custeio da seguridade social sem que se fizesse necessário aumentar a contribuição sobre a folha de salários . Aliás, a contribuição incidente sobre a folha poderia ter sido reduzida, como forma de estimular o emprego formalizado, sendo a diferença suprida, com larga folga, pelas contribuições incidentes sobre o faturamento e sobre o lucro . O que aconteceu, porém, foi que essas duas últimas contribuições foram abiscoitadas pelo orçamento fiscal da União (...).”

Resumindo, entendo que o § 13 do art. 195, incluído pela EC nº 42/2003, explicitou uma possibilidade já existente no texto originário da Constituição Federal, isso é, a de se instituírem contribuições sobre o faturamento ou a receita (essa após a EC nº 20/1998) substitutivas de contribuições sobre a folha de salários. Trouxe a emenda, assim, importante segurança jurídica a respeito do tema, mormente no que diz respeito às contribuições substitutivas instituídas após seu advento.

### **Da possibilidade de a contribuição ao SENAR incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção**

Verifico que, no Tema nº 801, RE nº 816.830, está em discussão a constitucionalidade da incidência da contribuição ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.540/1992, com as alterações da Lei nº 9.528/1997 e 10.256/2001, a qual é cobrada em **face do empregador rural pessoa física** , que não paga a contribuição ao PIS nem COFINS (julgamento conjunto).

No presente caso, também se discute a constitucionalidade da incidência contribuição ao SENAR sobre tal base de cálculo, só que em face do **empregador rural pessoa jurídica** , esse, sim, sujeito ao PIS e COFINS.

A contribuição ao SENAR (embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social) não

se trata de contribuição para a seguridade social, mas de contribuição social geral. Não encontra fundamento no art. 195 do texto constitucional, mas sim nos arts. 149 e 240. Desse modo, o tributo em questão não se submete às limitações decorrentes do § 13 daquele artigo, na redação conferida pela EC nº 42/03, nem a seu § 9º.

No tocante à natureza jurídica da contribuição ao SENAR, reproduzo os principais argumentos dos quais me utilizei no exame do Tema nº 801 para chegar a tal entendimento:

“Como se vê, assim como na doutrina, o assunto concernente à natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e SENAC, cujos moldes, reitero, se aplicam ao SENAR, isso é, se contribuição social geral ou se contribuição corporativa, é controvertido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Embora eu reconheça que a contribuição ao SENAR tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, o que poderia ensejar sua classificação como uma contribuição **sui generis**, tenho, para mim, que suas características estão intrinsecamente voltadas para uma contribuição social geral.

Em primeiro lugar, como consignei alhures, o traço característico das contribuições é, em regra, sua finalidade ou a destinação do produto de sua arrecadação. Perceba-se que o fato de determinada contribuição ser custeada por certo grupo de contribuintes (referibilidade) não se confunde com a finalidade dessa contribuição ou com a destinação do produto de sua arrecadação.

Nessa toada, o simples fato de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S ser paga por contribuintes que integram determinada categoria econômica não a transforma, automaticamente, em contribuição corporativa (ou melhor, em contribuições do interesse de categorias econômicas).

Ainda nesse contexto, atente-se que, o fato de as atividades realizadas pelo SENAR estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão em contribuição do interesse de categoria econômica. Com efeito, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica é apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Note-se que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente **direta**. Afinal, era ela destinada ao sistema sindical dos empregadores, sistema esse que atua no interesse dos empregadores.

Em outras palavras, a finalidade primordial da contribuição ao SENAR não é proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais.

Vale esclarecer, ainda, que a contribuição ao SENAR não se classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

Em segundo lugar, cumpre realçar que as contribuições sociais consistem em instrumentos pelos quais a União atua na área social. Ensina Leandro Paulsen que a competência do ente central para instituir essas exações deve ser compreendida à luz do que “a própria Constituição considera como social, ou seja, dos objetivos da ordem social”. Da óptica do tributarista, “a validade da contribuição dependerá da finalidade buscada, que necessariamente terá de encontrar previsão no **Título atinente à Ordem Social**” (grifo nosso).

Considero que, caso a finalidade de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S esteja efetivamente abrangida pelas disposições constantes do Título VIII – Da Ordem Social, enquadra-se ela, **a priori**, na categoria de contribuição social geral.

Já se viu que as entidades destinatárias das contribuições ao SENAI, ao SENAC e ao SENAR têm como um dos objetivos prestar o ensino da formação profissional em suas respectivas áreas de atuação.

É sabido que a **qualificação para o trabalho consiste numa esfera da educação**, a qual está inserida no contexto da Ordem Social. A esse respeito, **vide** o art. 205 da Constituição Federal: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua **qualificação para o trabalho**” (grifo nosso).

Corroborando a compreensão, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já assentou que a contribuição do salário-educação (art. 212, § 5º), destinado à educação básica pública, é contribuição social geral. Vai nesse sentido o RE nº 272.872, Redator do acórdão o Ministro **Nelson Jobim**, DJ de 10/10/03.

Outrossim, é importante destacar a outra área de atuação do SENAR, isso é, o **serviço social**, o que existe, de maneira análoga, no SESI e no SESC. Vale ressaltar que o serviço social, em termos gerais, permite ações corretivas, preventivas ou promocionais.

Tenho, para mim, que os serviços sociais prestados pelo SESI, SESC e SENAR também muito se conectam com as matérias tratadas na Ordem Social, como a assistência aos mais necessitados, a família, a saúde, a educação, a cultura etc.

O primeiro desses a ser disciplinado foi o SESI. Os considerandos do Decreto-lei nº 9.403/46 (que determinou sua criação) dão conta da conexão em comento. Surgiu o SESI no âmbito do pós-Segunda Guerra Mundial e, nesse cenário, do enfrentamento, com o apoio dos empregadores, dos problemas econômicos e sociais daí advindos, que atingiram todos e, em especial, os menos favorecidos. Foi diante desse contexto que a Confederação Nacional da Indústria se dispôs a colaborar com o Estado por meio da prestação de serviços destinados “a **proporcionar assistência social e melhores condições de habitação, nutrição, higiene dos trabalhadores** e, bem assim, desenvolver o esforço de solidariedade entre empregados e empregadores” (grifo nosso).

O segundo a ser disciplinado foi o SESC. Do Decreto-lei nº 9.853/46 se depreende a vinculação do serviço social do comércio também com as matérias estabelecidas na Ordem Social da Constituição Cidadã. Prevê esse diploma que o serviço social em questão terá em vista “especialmente: a assistência em relação aos **problemas domésticos**, ( **nutrição, habitação, vestuário, saúde, educação e transporte**); (...) incentivo à atividade produtora; realizações **educativas e culturais**, visando a valorização do homem; pesquisas sociais e econômicas” (grifo nosso).

Em relação ao SENAR, a lei que o criou previu ter ele o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional a **promoção social do trabalhador rural**, além do ensino da formação profissional rural (assunto sobre o qual já comentamos acima).

De acordo com cartilha publicada no sítio eletrônico do SENAR, suas atividades de promoção social “têm caráter educativo, preventivo e de complementaridade de Formação Profissional Rural”, proporcionando à pessoa do campo, aos produtores e aos trabalhadores rurais e a suas famílias “a aquisição de conhecimentos, troca de experiências e reflexão crítica” e, nesse contexto, conferindo a eles a tomada de conscientização “de seu poder ativo transformador da vida em comunidade e constroem uma autoimagem positiva”.

Seguem alguns exemplos de áreas de atividade e atividades relacionadas à promoção social: 1) saúde: saúde reprodutiva; saúde na infância e na adolescência; saúde na terceira idade; saúde e alimentação prevenção de acidentes; doenças infectoparasitárias do ser humano; saúde bucal saneamento básico no meio rural; 2) alimentação e nutrição: noções básicas de nutrição e alimentação; higiene, conservação e armazenamento de alimentos; alimentação materno-infantil; planejamento de cardápios com aproveitamento de alimentos; produção artesanal de alimentos; produção artesanal de produtos de higiene e limpeza etc; 3) artesanato: tecelagem; artefato em couro e pele; artesanato em madeira etc; 4) cultura, esporte e lazer; 5) educação: alfabetização de jovens e adultos; educação ambiental;

educação para o trabalho; educação para o consumo; educação para a inclusão; 6) organização comunitária: associativismo; cooperativismo; administração de empreendimentos comunitários; 7) apoio às comunidades rurais: serviços comunitários.

Corroborando a compreensão de que a contribuição ao SENAR, tal como a contribuição ao SENAI-SESI e SENAC-SESC, é contribuição social geral, cito doutrina de Leonardo de Menezes Curty:

(...)

Corroborando o entendimento, destaco que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 662.911/RJ, sinalizou que '[a]s contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, **têm natureza de 'contribuição social geral' e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais** (STF, RE n.º 138.284/CE)'.

Em suma, considero estar a finalidade da contribuição ao SENAR abrangida pela Ordem Social da Constituição Federal, sendo tal tributo uma contribuição social geral".

Firmada ser a contribuição ao SENAR uma contribuição social geral – com o conseqüente afastamento do § 9º da Constituição Federal e do § 13 do mesmo artigo, na redação conferida pela EC nº 42/03 –, considero que sua incidência sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural do empregador rural pessoa jurídica não resulta em **bis in idem** vedado pela Constituição.

Assim como, anteriormente, essa contribuição podia, como estabelecido pelo art. 240, incidir sobre a folha de salários, a qual já era objeto de tributação pela contribuição previdenciária, pode ela, agora, incidir sobre a mencionada receita, ainda que essa seja tributada pelo PIS/COFINS e pelas contribuições substitutivas.

Isso porque a razão jurídica que amparou a edição do art. 240 continua presente nesse novo contexto. Com efeito, o constituinte criou esse dispositivo visando, **entre outros pontos**, a evitar, em razão de interpretações do art. 195, o entendimento de que as contribuições ao sistema S teriam sido revogadas com o advento da Carta Cidadã. Se fosse essa a compreensão, as entidades do terceiro setor teriam sérias dificuldades financeiras para continuar a prestar serviços sociais e de aprendizagem profissional, considerados importantes pelos constituintes.

Ademais, considero que o art. 240 não impede o legislador ordinário de adotar, para as contribuições do sistema S, base de cálculo diversa da folha

de salários. Sobre o assunto, reproduzo os argumentos que utilizo em meu voto no Tema nº 801, RE nº 816.830, no qual trato, com profundidade, da natureza jurídica da contribuição ao SENAR como contribuição corporativa:

“Discute-se se o art. 240 da Constituição seria uma regra de competência impositiva que impediria o legislador ordinário de adotar materialidade diversa da folha de salários. Começo por analisar o alcance do art. 240 da Constituição Federal.

Leandro Paulsen, tratando das referências às contribuições contidas no texto constitucional, elucida que

‘[o] art. 240 [...] trata de afastar a aplicação do art. 195 relativamente às contribuições então incidentes sobre a folha de salários e destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de modo que não se lhes dê o regime especial, mas o comum. **Em tais artigos, pois, não temos a revelação de nenhum impedimento ao exercício da competência estabelecida no art. 149, caput, primeira parte, da Constituição em todas as suas potencialidades.** Pelo contrário, apenas cuidam de dar tratamento e fazer referências específicas a determinadas contribuições sociais já existentes’.

Colhem-se do julgamento da ADI nº 1.924/DF as lições do Ministro **Nelson Jobim**, para quem o citado dispositivo constitucional tem objetivo claro:

**‘(...) [A]penas ressalvar, das consequências da aplicação do art. 195 da CF, as contribuições para entidades de formação profissional no momento da promulgação da Constituição.**

Quanto muito, garantir recursos ao financiamento dos projetos de formação profissional que estavam, em 1988, em curso por meio de contribuições compulsórias.

**Não houve qualquer intenção de petrificar no tempo a contribuição do sistema ‘S’,** garantindo, assim, uma espécie de renda constitucional por prazo indeterminado às entidades privadas de formação profissional que arrecadavam os valores pagos.

O tom do dispositivo não é de vinculação ou obrigatoriedade, mas de simples autorização ou permissão, com a observação de que **tais contribuições estariam fora daquelas previstas no art. 195.**’

Na mesma linha caminhou o Ministro **Joaquim Barbosa** ao aclarar que a recepção constitucional das contribuições sociais previstas no art. 240 da Constituição não outorga a elas, evidentemente, imunidade quanto a ulterior modificação. Ressalva-se quanto a elas tão somente a aplicação das restrições previstas no art. 195 da Constituição.

Como bem observou o Ministério Público Federal em seu parecer,

‘(...) a supracitada regra constitucional não se presta a definir, irremediavelmente, a folha de salários como base de cálculo das contribuições compulsórias destinadas às entidades privadas de serviço autônomo, apenas traz a ressalva em relação à norma reguladora das bases fáticas sobre as quais recaem as contribuições sociais, concedendo validade constitucional a esse tributos originados de ordem constitucional pretérita e destinadas às entidades privadas de serviço social’.

Realmente, o art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), a meu ver, fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o **destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação** .

(...)

Ao determinar que o SENAR fosse criado “nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC)” (art. 62 do ADCT), não quis o legislador constituinte dizer que a base de cálculo da contribuição para o custeio dos encargos do SENAR fosse necessariamente a folha de salários. Nada impede que a contribuição ao SENAR tenha base de cálculo própria, diferente das contribuições já existentes. De mais a mais, como se viu no início do voto, a finalidade do art. 62 do ADCT esteve fortemente relacionado (entre outros pontos) com a ideia de retirar o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural do âmbito do Ministério do Trabalho (ao qual estava diretamente subordinado, consoante o Decreto nº 77.354/76) e passá-lo para o sistema sindical, de modo igual ao que já existia quanto ao SENAC e ao SENAI”.

Também não vislumbro, portanto, inconstitucionalidade na mudança da base de cálculo da contribuição ao SENAR.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, peço vênias ao ilustre Relator, Ministro **Marco Aurélio** , para, no tocante ao caso concreto, acompanhar a divergência inaugurada pelo Ministro **Alexandre de Moraes** a fim de dar provimento ao recurso extraordinário da União e denegar a segurança, considerada a prescrição

quinquenal. No que se refere à tese de repercussão geral, acompanho em parte o Ministro **Alexandre de Moraes**, sugerindo a fixação de três teses de julgamento:

“I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior a Emenda Constitucional nº 20/1998;

II - É constitucional, a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001;

III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.”

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto 19/12/2022