



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Representação Judicial
Coordenação de Consultoria Judicial

PARECER PGFN/CRJ/Nº 255/2017

Documento público. Ausência de sigilo

Contribuição social do empregador rural, pessoa física. RE nº 363.852/MG. Lei nº 10.256/01. Lançamento fiscal para se prevenir a decadência do crédito tributário.

- I -

Relatório

Trata-se de questão suscitada por intermédio de correspondência eletrônica na qual a consultante, Procuradora-chefe da Defesa da Fazenda Nacional na PRFN/4a Região, elabora perguntas baseadas no julgamento proferido pelo E. Supremo Tribunal Federal, em sede do RE nº 363.852/MG.

2. Os questionamentos suscitados foram alinhados nas seguintes formulações, abaixo reproduzidas *in litteris*:

a) Processos mais antigos em que não cabia, ou por um lapso, não houve a discussão da Lei nº 10.256/01: já houve trânsito em julgado favorável ao contribuinte e, certamente, não há mais prazo para lançar eventual diferença. Como proceder nos casos em que há depósito judicial e/ou há pedido de repetição de indébito?



b) Processos que permanecem em tramitação, face à indefinição ainda existente sobre a constitucionalidade da redação dada pela Lei nº 10.256/01: seria conveniente o lançamento para evitar decadência a que alude o art. 63 da Lei nº 9.430/96?

3. A consulente expõe sua posição sobre o caso, a qual, em síntese, reproduzo abaixo:

a) [...] Na prática, parece-nos que se devem fazer os cálculos pelas duas sistemáticas – comercialização da produção rural (este, aliás, geralmente apresentado pela parte autora) e folha de salários. Só será autorizado o levantamento de depósito ou a repetição de indébito do valor depositado ou recolhido (conforme o caso) que exceda ao que era devido pela aplicação do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (i.e, pela folha de salários). Parece ser essa a solução correta até para se dar o devido cumprimento ao que foi decidido judicialmente, ainda que o efeito ripristinatório não tenha sido expressamente consignado na decisão transitada em julgado. A simples autorização de levantamento integral dos depósitos ou a repetição de tudo o que foi recolhido a título da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural sem fazer esse cotejo entre as duas bases de cálculo importaria no descumprimento do efeito ripristinatório, que é a consequência inafastável da declaração de inconstitucionalidade. No entanto, se se constatar num caso concreto que, a rigor, aquele contribuinte, calculando a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não só não tem nada a receber, mas ainda deveria recolher a diferença entre o que pagou pela comercialização da produção rural com o que é efetivamente devido pela folha de salários, não poderá a União cobrar tal diferença, pela simples razão de que não é a decisão judicial que constitui o crédito tributário, que só poderia ser constituído pelo lançamento, para o qual, contudo, já há decadência.

b) Note-se que, se houver o depósito judicial integral, o lançamento não se faz necessário, conforme jurisprudência pacificada (por todos: ERESP n. 767.328/RS). No entanto, pode haver muitas ações em que tenha sido concedida alguma liminar ou tutela antecipada, em decorrência do que os contribuintes não estejam mais fazendo qualquer pagamento - nem sobre a comercialização da produção rural, nem sobre a folha de salários. Na prática, atualmente, há uma quantidade muito grande de processos parados nos TRFs sobre esse tema, por força do sobrestamento, até



que se decida o paradigma submetido a repercussão geral. E mais: se esses processos demorarem muito a transitar em julgado, pode sobrevir a decadência para constituir os créditos tributários decorrentes também em relação a eles. [...]

4. Processado o pedido de consulta perante a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ, foi distribuído o aludido expediente a este Procurador.

5. Em sendo delimitada a questão, com base no sucinto relatório acima, passa-se ao exame da matéria.

- II - Análise

6. A tese principal desenvolvida nos julgados, seja no RE 363.852/MG seja no RE 596.177/RGS¹, circundava a questão da discussão da constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas naturais.

7. O RE 363.852/MG apreciou o tema da contribuição social previdenciária devida pelos produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis n. 8.540/92 e n. 9.528/97.

8. O acórdão prefalado desobrigou os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do recolhimento por sub-rogação 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 n. 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 n. 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/97, até que

¹ O relator deste recurso extraordinário, Ministro Ricardo Lewandowski, ressaltou que este e o RE 363.852 abordam a mesma questão.



legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n. 20/98, venha a instituir a contribuição”.

9. O RE 596.177/RGS teve a repercussão geral conhecida nos seguintes termos:

Constitucional. Tributário. Contribuição Social Previdenciária. Empregador rural pessoa física. Incidência sobre a comercialização da produção. Art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada a partir da Lei 8.540/92. RE 363.852/MG, Rel Min. Marco Aurélio, que trata da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo plenário. Existência de repercussão geral.

10. O RE 363.852/MG e o RE 596.177/RGS cuidam de temas semelhantes², por esse motivo, reproduz-se abaixo a ementa deste último recurso extraordinário³:

EMENTA: 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 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.

11. Após oposição de embargos declaratórios pela Procuradoria da Fazenda

² A NOTA/PGFN/CASTF/N. 594/2014 bem esclareceu tratarem-se os recursos em evidência como semelhantes e não idênticos, pois a decisão contida no RE 363.852/MG discutiu o caso de empresa que recolhia o tributo na “condição de subrogada, e não o contribuinte de fato”.

Ainda sobre a sutil diferença entre um e outro recurso extraordinário, apontou a “defesa mínima” elaborada pela Diaej, o que segue no extrato do comentário sobre o RE n. 596.177/RS: A decisão tomada neste novo julgamento foi no mesmo sentido da anterior, ressaltando o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, no entanto, a possibilidade de que não houvesse *bis in idem*, uma vez que a pessoa física não é contribuinte da COFINS, embora tal fato não alterasse “a conclusão a ser aplicada, uma vez que, conforme se verifica dos fundamentos que serviram de base para o *leading case*, ainda que se afastasse a duplicidade de contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, a reclamar a necessidade de instituição por meio de lei complementar”.

³ RE 596.177 RGS, Rel.: Ministro Ricardo Lewandowski. DJE: 29/08/2011.



Nacional, no RE 596.177 RGS, restaram consignadas as seguintes proposições no julgado em destaque: a exclusão na ementa supra da assertiva que se fundamenta na “ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador” e a afirmação de que “a constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida”⁴.

12. Já o RE 718.874 enfoca o tema sob a perspectiva da Lei nº 10.256/2001, cujo exame de constitucionalidade não foi efetuado no julgamento proferido em sede do RE 596.177/RGS, conforme afirmação do Ministro relator dos embargos declaratórios citados acima⁵.

13. O apelo extraordinário do aludido RE 718.874 ainda não foi julgado, contudo, já teve reconhecida a sua repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, em 23/08/2013, por unanimidade, de acordo com o tema 669, como segue:

Validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1º da Lei 10.256/2001.

14. Importante deixar claro que, em nenhum julgado comentado, houve declaração formal quanto à impossibilidade da produção dos efeitos repristinatórios da norma anterior, a qual não poderia ser revogada nem pela Lei n. 8.540/1992 nem pela Lei n. 9.528/97, em virtude da inviabilidade de uma norma inconstitucional revogar outra válida, porquanto a “lei declarada inconstitucional não possui eficácia derogatória”⁶. O fato de no RE 363.852/MG ter sido negado o pedido de modulação dos efeitos da decisão, não se confunde com o argumento da permanência dos efeitos repristinatórios da Lei que baliza a sistemática de tributação anterior.

15. Há decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça que alberga a viabilidade da admissão do efeito repristinatório mencionado, isto porque, “o reconhecimento

⁴ Emb.Decl. no RE 596.177 RGS, Rel Ministro Ricardo Lewandowski.

⁵ RE 596.177 ED/RS: “Por fim, ressalto que a discussão do tema com enfoque na Lei 10.256/2001 teve sua repercussão geral reconhecida nos autos do RE 718.874/RS, de minha autoria. Assim, o julgamento desse feito será a oportunidade adequada para o enfrentamento da matéria”.

⁶ AgRg no Recurso Especial n. 1.552.405-PR.



do efeito repristinatório da legislação em vigor anteriormente é consequência lógico-jurídica da declaração de inconstitucionalidade”⁷.

16. Essa mesma decisão sedimentada no AgRg no RESP n. 1.552.405-PR (2015/0217818-2) foi além e reconheceu a possibilidade de compensação do indébito com eventual crédito constituído de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, pois o efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade seria inerente aos limites da demanda, conforme a ementa do julgado comentado⁸:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. EFEITO REPRISTINATÓRIO. CONSEQUÊNCIA LÓGICO-JURÍDICA. JULGAMENTO *EXTRA PETITA*. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Cuida-se, na origem, Mandado de Segurança, no qual se sustenta a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física, conforme previsto no art. 25 da Lei 8.212/1991.

2. O agravante se insurge contra o reconhecimento de que, por força do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade assentada pelo Tribunal *a quo*, "o regime de tributação retorna ao modelo anterior ao da Lei n. 8.540/92, qual seja, o da contribuição sobre a folha de salários adicionada do SAT (artigo 22, I e II, da Lei n. 8.212/91)" (fl. 177).

3. Conforme assentado pelo STJ, em casos análogos, o reconhecimento do efeito repristinatório da legislação em vigor anteriormente é consequência lógico-jurídica da declaração de inconstitucionalidade (AgRg no REsp 1.491.806/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19.12.2014; AgRg no REsp 1.419.397/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 12.11.2014).

4. Assim, não há falar em julgamento *extra petita*, uma vez que o reconhecimento em tese da possibilidade de o indébito ser compensado com eventual crédito constituído de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em razão do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade, é inerente aos limites da demanda.

⁷ AgRg no Recurso Especial n. 1.552.405-PR (2015/0217818-2)

⁸ Relator: Ministro Herman Benjamin. Agravante: LUIZ CESAR PAURO. Agravado; Fazenda Nacional.



5. O art. 15, parágrafo único, da Lei 8.212/1991 equipara o empregador rural pessoa física (contribuinte individual) à empresa (AgRg no REsp 1.358.091/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 19/5/2014).

6. O STF, no RE 363.852, indeferiu requerimento de modulação dos efeitos do julgamento, o que não se confunde com o alegado afastamento do efeito repristinatório. A propósito, colhe-se do voto condutor do Ministro Marco Aurélio afirmação que autoriza o reconhecimento da restauração da vigência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários: "Forçoso é concluir que, nos casos do produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários".

7. Agravo Regimental não provido.

17. Nessa decisão ainda foi observado o argumento exposto pelo relator do processo em que foi julgado o RE 363.852/MG, Ministro Marco Aurélio, quando o mesmo pronunciou: "Forçoso é concluir que, nos casos do produtor rural, embora pessoa natural, que tenha **empregados**, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários". Destarte, a decisão em tela reconheceu expressamente a viabilidade de se efetuar o lançamento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

18. Cabe lembrar a necessidade de se avaliar os RE 363.852/MG e RE 596.177/RGS para se convergir à interpretação da existência da exigibilidade da exação sobre a folha de salários⁹, considerando-se esta a tributação anterior às normas declaradas inconstitucionais ("art. 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 a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97"), para os casos anteriores à vigência da Lei nº 10.256/01.

19. É nesse sentido a posição da tese fazendária sedimentada na aludida "Defesa mínima", que estudou profundamente a interpretação e o alcance do dispositivo dos acórdãos proferidos nos julgamentos dos recursos extraordinários RE 363.852/MG e RE 596.177/RS, em relação à Lei nº 10.256/01, consoante se narra abaixo:

⁹ Observe-se, nesse sentido, o item 6, da ementa no AgRg no Recurso Especial n. 1.552.405-PR (2015/0217818-2).



1. Com a devida vênua ao Min. Marco Aurélio, o empregador rural pessoa física não se sujeita à incidência da contribuição sobre folha, não se verificando *bis in idem* também quanto a esse enfoque. Se o referido tributo já não incidia sob a égide das Leis nºs 8.540/92 e 9.528/97, **essa não incidência ficou mais evidente a partir do advento da Lei nº 10.256/01**, objeto da presente demanda, uma vez que esta última lei modificou o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, de modo a prever expressamente que a contribuição exigida do empregador rural pessoa física sobre a receita da comercialização da sua produção incide *“em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22”*, isto é, **incide em substituição à contribuição sobre folha**.

2. Como se percebe, para fazer incidir a contribuição sobre a receita da comercialização da produção do empregador rural pessoa física, o legislador cuidou de afastar expressamente a figura da contribuição sobre folha (que, a princípio, poderia ser exigida da referida pessoa, pois, sendo empregador, obviamente, tem folha de salário). **Para surgir um tributo, desapareceu outro, o que afasta, por questão de lógica, qualquer alegação de que se estaria diante de um *bis in idem* no caso**.

20. Nesse mesmo sentido, na eventualidade de ser julgada inconstitucional a Lei nº 10.256/01, persistirá a tributação do empregador rural pessoa física “pelo sistema anteriormente vigente, qual seja, incidência da contribuição sobre a folha de salário, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91”¹⁰. É, ainda, relevante mencionar aqui os argumentos desenvolvidos em sede da mencionada “Defesa mínima”, no que concerne à matéria articulada neste Parecer:

Isso se dá, pois, consoante remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tem como consequência a incidência daquela que anteriormente regia a matéria. Sobre o tema, traz-se à colação o seguinte julgado:

“(…) FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE E EFEITO REPRISTINATÓRIO. - A declaração de inconstitucionalidade ‘in abstracto’, considerado o efeito repristinatório que lhe é inerente (RTJ 120/64 - RTJ 194/504-505 - ADI 2.867/ES, v.g.), importa em

¹⁰ Conforme “Defesa mínima sobre o tema: Incidência (retenção e recolhimento) de contribuição previdenciária sobre a comercialização rural de produtor rural pessoa física (Lei nº 8.212/91, art. 25) após o advento da Lei nº 10.256/01”, data de referência, 27 de janeiro de 2017, doravante apenas chamada de “Defesa mínima”.



restauração das normas estatais revogadas pelo diploma objeto do processo de controle normativo abstrato. É que a lei declarada inconstitucional, por incidir em absoluta desvalia jurídica (RTJ 146/461-462), não pode gerar quaisquer efeitos no plano do direito, nem mesmo o de provocar a própria revogação dos diplomas normativos a ela anteriores. Lei inconstitucional, porque inválida (RTJ 102/671), sequer possui eficácia derogatória. A decisão do Supremo Tribunal Federal que declara, em sede de fiscalização abstrata, a inconstitucionalidade de determinado diploma normativo tem o condão de provocar a repristinação dos atos estatais anteriores que foram revogados pela lei proclamada inconstitucional. Doutrina. Precedentes (ADI 2.215-MC/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 'Informativo/STF' nº 224, v.g (...)).

(STF, Tribunal Pleno, ADI nº 3.148, relator: ministro Celso de Mello, julgado em: 13/12/2006, DJe: 27/9/2007)

119. Desse modo, encontrando a contribuição social incidente sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho arremido no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988, e não padecendo de (suposto) vício idêntico ao que suscitou o questionamento acerca da validade da contribuição incidente sobre a comercialização da produção do empregador rural pessoa física (Lei nº 10.256/01), justifica-se sua incidência na hipótese de ser reconhecida a inconstitucionalidade da legislação em questão. Observe-se, ademais, que, sendo a contribuição prevista na atual redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91 substitutiva daquela instituída pelo art. 22, incisos I e II, a declaração de nulidade da norma inevitavelmente vai alcançar tal substituição.

120. A propósito, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando declarou a inconstitucionalidade da lei na já mencionada Arguição de Inconstitucionalidade nº 2008.70.16.000444-6/PR, assim se manifestou em sede de embargos de declaração opostos pela associação que, naquele processo, representava os interesses dos produtores rurais:

“Realmente, na minha ótica, na da Corte Especial e 1ª Seção deste Areópago, declarada a inconstitucionalidade, ocorreu o denominado efeito repristinatório e a contribuição rural da pessoa física sobre a folha de salários, art. 22 c/c art. 15 da Lei nº 8.212/91, remanesce na sua redação primitiva, genética no diploma legal original, quando estava emoldurada à matriz constitucional.

*Esclareço, efeito repristinatório ocorre em relação à lei só aparentemente revogada, caso do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que revive irradiando efeitos e regulando a contribuição previdenciária a cargo da empresa. **O efeito repristinatório, nesse***



caso, representa apenas o conseqüente renascimento da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física empregador em sua base de cálculo original.

Não se confunde com repristinação, instituto distinto, que revela a reentrada em vigor de norma efetivamente revogada. Trata-se apenas de efeito conseqüente do julgamento, pois a norma antiga ressuscita ante a defenestração da lei colidente com a Carta Magna, despicienda a edição de outra lei nos termos do art. 97, III, do CTN, sem olvidar do divórcio da matéria tratada com o art. 114, também do CTN, que passa ao largo do debate”.

(negrito lançado)

121. Também o Superior Tribunal de Justiça, em caso envolvendo exatamente a contribuição sobre a comercialização da produção rural, manifestou-se no sentido de se observar a legislação anterior à lei declarada inconstitucional, isto é, no sentido de se permitir a tributação sobre a folha de salários:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO QUE BUSCAM REFORMAR DECISÃO. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIOS DA ECONOMIA PROCESSUAL E DA FUNGIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DE QUESTÕES RECURSAIS. JULGAMENTO EXTRA PETITA. INEXISTÊNCIA. FUNRURAL. REPRISTINAÇÃO DE ATO NORMATIVO REVOGADO POR LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE.

1. Em obediência aos Princípios da Economia Processual e da Fungibilidade, os embargos de declaração que não apontam nenhum dos vícios elencados no art. 535 do Código de Processo Civil, mas apenas requerem reconsideração da decisão agravada, podem ser recebidos como agravo regimental.

2. A eventual nulidade da decisão monocrática calcada no art. 557 do CPC fica superada com a reapreciação do recurso pelo órgão colegiado, na via de agravo regimental.

3. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

4. Uma decisão apresenta-se extra petita quando o magistrado decide na lide matéria diversa e dissociada do quanto postulado pelas partes, decidindo fora do pleito do litigante, situação esta que não ocorreu na espécie.



5. *Insurge-se o recorrente contra o reconhecido efeito repristinatório decorrente da declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei n. 8.212/91, na redação dada pelo art. 1º da Lei n. 8.540/92.*

6. ***Entendeu o Tribunal de origem que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das leis que alteraram o regime de tributação da folha para o resultado da produção agrícola, deve ser reconhecida a validade da tributação com base na folha de salários, prevista na redação original da Lei n. 8.212/91.***

7. ***A jurisprudência desta Corte possui o entendimento no sentido de que havendo declaração de inconstitucionalidade de uma lei volta a vigorar a lei revogada.***

8. *A apreciação de suposta constitucionalidade de lei não é possível na via especial, nem à guisa de prequestionamento, porquanto matéria reservada pela Carta Magna ao Supremo Tribunal Federal. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas Improvido”.*

(STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp nº 1.333.312/RS, relator: ministro Humberto Martins, data do julgamento: 16/10/2012, DJe: 25/10/2012, negritos lançados)

122. Assim sendo, é indispensável que eventual restituição de quantia indevidamente paga a título de tributo, com fundamento na inconstitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 10.256/01 na redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, **restringa-se à diferença, eventualmente existente, entre a quantia devida, em decorrência da aplicação do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91, e o montante pago por força da lei declarada inconstitucional.**

123. Além do mais, é razoável exigir que, para o acolhimento da pretensão do contribuinte ou do responsável, sejam comprovados, ou, ao menos, sejam apresentados indícios de que efetivamente existem diferenças positivas entre o regime instituído pela Lei nº 10.256/01 e o regime originário da Lei nº 8.212/91, uma vez que não é desprezível a possibilidade de a substituição da antiga sistemática tornar mais gravosa a tributação. Tal cautela, além de evitar prejuízos decorrentes de êxito em ação judicial proposta pelo empregador rural desavisado, atende às exigências do princípio da economia processual e da racionalidade na utilização dos meios judiciais, evitando-se o processamento de ações judiciais que se revelariam inócuas na fase de execução de sentença”.



21. O argumento exposto acima refere-se à questão da adoção de sistemática específica de tributação, no caso de eventual declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/01.

22. Para os casos anteriores a essa Lei, a tributação ocorrerá com fundamento no previsto no mesmo art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em razão da prevalência dos efeitos repristinatórios decorrentes das normas declaradas inconstitucionais pelos RE 363.852/MG e RE 596.177/RGS. Logo, a União não pode deixar de tributar, em nenhuma das situações apontadas, o produtor rural, pessoa física¹¹.

Algumas ponderações sobre o Segurado Especial.

23. Apesar de o “segurado especial” não ser objeto da presente análise, em razão da proximidade temática com as discussões lançadas sobre o “produtor rural” nos RE’s 363.852/MG e 596.177/RGS, destacamos brevemente as ponderações a seguir.

24. O voto do relator do RE 363.852/MG além de afirmar que, se por um aspecto o produtor rural, pessoa natural, é obrigado a satisfazer a contribuição sobre a folha de salários, ressalta, por outro lado, a regra contida no parágrafo 8º, do artigo 195, da Constituição Federal, para afirmar que se o produtor não possuir empregados ficará obrigado, “inexistente a base de incidência da contribuição – a folha de salários – a recolher percentual sobre o resultado da comercialização do produto”¹².

25. Já o voto do Ministro Eros Grau destacou o teor da norma contida no § 8º do art. 195 da Lei Maior, a qual instituiu a contribuição do segurado especial (ou seja, aquele produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar¹³).

¹¹ Em conformidade com o item 118, da “Defesa mínima”, que também se manifesta: É de se observar, ainda, que, caso seja declarada a inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei nº 10.256/01, a tributação do empregador rural pessoa física passar-se-á a reger pelo sistema anteriormente vigente, qual seja, incidência da contribuição sobre folha, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

¹² Em conformidade com a p. 711 do apelo extraordinário.

¹³ De acordo com a decisão AGRESP 200802286431

AGRESP – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1098545, relator, LUIZ FUX STJ. PRIMEIRA TURMA DJE. Data 06/08/2009.



26. Sobre o contribuinte segurado especial, argumento introduzido em sede da “Defesa mínima”, elaborada pela DIAEJ – Divisão Nacional de Acompanhamento Especial e Estratégia de Defesa, desta Procuradoria, articula o pensamento de que a contribuição devida pelo segurado especial permanece intocada. De fato, assim esclarece o mencionado texto:

Primeiramente, importa destacar que o STF reconheceu 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 a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97*” exclusivamente no tocante à contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural do **empregador** pessoa natural (até porque o objeto daquela demanda era exatamente essa contribuição devida na condição de empregador pessoa natural). **Não foi invalidada, portanto, a tributação, fundamentada no mesmíssimo art. 25, I e II, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do segurado especial (isto é, produtor rural pessoa natural, que exerça suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados).**

27. O questionamento que paira sobre a validade da contribuição devida pelo segurado especial¹⁴ encontra-se lançado no RE 761.263/SC, o qual está atualmente pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, com a repercussão geral fundada nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURADO ESPECIAL. ARTIGO 195, §8º, DA CF/88. RESULTADO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, DESDE SUA REDAÇÃO ORIGINÁRIA. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS DA LEI 8.212/91. EFEITO REPRISTINATÓRIOS. Possui repercussão geral a questão atinente à constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo segurado especial, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, desde a sua redação originária, diante da ausência de

¹⁴ Veja, nesse sentido, o teor de parte da manifestação contida na Nota PGFN/CAST/Nº 594/2014: “Em síntese, o Supremo Tribunal Federal declarou, apenas por vício formal, a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição social do empregador rural pessoa natural, sem se pronunciar sobre a Lei nº 10.256/2001, que será abordada no RE nº 718.874/RS, que já possui repercussão geral reconhecida, e também sem analisar a questão do segurado especial, que será tratada em outro feito com repercussão geral, o RE nº 761.263/SC”. (grifei)



identidade de sua base de cálculo (receita bruta) com a prevista no art. 195, §8º, da Constituição Federal (resultado da comercialização).

28. A repercussão geral no RE 761263/ SC veicula a discussão específica sobre o segurado especial, isto porque “apesar de o caput do art. 25 da Lei 8.212/91 fazer referência à contribuição social do empregador rural pessoa física e do segurado especial, e as decisões referidas se limitarem a recursos do primeiro, têm como fundamento do afastamento da cobrança (a) a ocorrência de bitributação; e (b) a necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio”¹⁵.

29. O art. 25 da Lei 8.212/91 teve, como bem salientou a decisão que reconheceu a existência de repercussão geral no RE 761263-RG, num período aproximado de 10 anos, quatro distintas redações, “a originária e aquelas conferidas pelas Leis 8.540/92, 9.528/1997 e 10.256/2001”.

Da resposta à consulta formulada propriamente dita

30. Analisados e articulados os parâmetros hermenêuticos mais significativos que devem compor a avaliação a respeito das perguntas elaboradas sobre o tema em discussão, passa-se à análise das questões principais carreadas pela consulta em tela.

31. De acordo com os argumentos da matéria expostos no presente Parecer, com relação ao item “a” formulado pela consulente, deve-se ressaltar que os casos antigos mencionados em que não houve a discussão da Lei nº 10.256/01, na hipótese de trânsito julgado do processo, com a ocorrência da decadência para se efetuar eventual lançamento de crédito tributário, existindo depósito judicial, recomenda-se a preponderância da posição que se segue.

32. Após devidamente aferidas as situações jurídicas peculiares do caso concreto pelo Procurador responsável, recomenda-se que o mesmo autorize o levantamento do depósito judicial apenas para os casos em que a parcela do *quantum debeatur* à União exceda os valores devidos com base na sistemática de tributação do regime original previsto nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, isto é, pela sistemática da incidência da

¹⁵ Repercussão Geral no RE 761.263/SC, p. 08.



contribuição social sobre a folha de salários, a teor, inclusive, do pronunciamento veiculado na decisão no EDcl no REsp nº 1.333.312/RS¹⁶:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO QUE BUSCAM REFORMAR DECISÃO. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIOS DA ECONOMIA PROCESSUAL E DA FUNGIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DE QUESTÕES RECURSAIS. JULGAMENTO EXTRA PETITA. INEXISTÊNCIA. FUNRURAL. REPRISTINAÇÃO DE ATO NORMATIVO REVOGADO POR LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE.

1. Em obediência aos Princípios da Economia Processual e da Fungibilidade, os embargos de declaração que não apontam nenhum dos vícios elencados no art. 535 do Código de Processo Civil, mas apenas requerem reconsideração da decisão agravada, podem ser recebidos como agravo regimental.

2. A eventual nulidade da decisão monocrática calcada no art. 557 do CPC fica superada com a reapreciação do recurso pelo órgão colegiado, na via de agravo regimental.

3. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

4. Uma decisão apresenta-se extra petita quando o magistrado decide na lide matéria diversa e dissociada do quanto postulado pelas partes, decidindo fora do pleito do litigante, situação esta que não ocorreu na espécie.

5. Insurge-se o recorrente contra o reconhecido efeito repristinatório decorrente da declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei n. 8.212/91, na redação dada pelo art. 1º da Lei n. 8.540/92.

6. Entendeu o Tribunal de origem que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das leis que alteraram o regime de tributação da folha para o resultado da produção agrícola, deve ser reconhecida a validade da tributação com base na folha de salários, prevista na redação original da Lei n. 8.212/91. (grifei)

7. A jurisprudência desta Corte possui o entendimento no sentido de que havendo declaração de inconstitucionalidade de uma lei volta a vigorar a lei revogada.

¹⁶ Em conformidade com o item 121 da “defesa mínima” mencionada.



8. A apreciação de suposta constitucionalidade de lei não é possível na via especial, nem à guisa de prequestionamento, porquanto matéria reservada pela Carta Magna ao Supremo Tribunal Federal. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas Improvido”.

(STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp nº 1.333.312/RS, relator: ministro Humberto Martins, data do julgamento: 16/10/2012, DJe: 25/10/2012, negritos lançados)

33. O depósito judicial nesse sentido possui dupla função, como bem já entendeu o Superior Tribunal de Justiça no RESP 1337779/RJ¹⁷, pois se num primeiro momento atende às expectativas do contribuinte-autor, na medida em que suspende a exigibilidade do crédito tributário, oportunamente é também garantia de arrecadação fiscal, na hipótese de derrota do contribuinte; seja em sede de ação anulatória, no bojo de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou em mandado de segurança, conforme decidiu o RESP 1140956/SP¹⁸.

34. Logo, se não houve discussão jurídica nos autos do processo a respeito da Lei nº 10.256/01, presumivelmente foi porque a mesma não se encontrava em vigor, ou ainda, estando a mesma em vigência, o contribuinte-autor não questionou a sua constitucionalidade, o que levaria ao movimento jurídico exacional da permanência da regência da tributação pelo sistema anteriormente aplicado (exigência com supedâneo na folha de salários).

35. Nesse aspecto, os parâmetros de cálculos devem seguir a fixação de duas sistemáticas: “a comercialização da produção rural” e a “folha de salários”. Sem o cotejo entre essas duas sistemáticas¹⁹, como bem observou a argumentação da consulente, importaria a violação dos julgados proferidos em sedes dos REs 363.852/MG e 596.177/RGS. Logo, para se concordar com o eventual levantamento de valores dados em depósito judicial, recomenda-se observar a mencionada estrutura lógica de natureza processual-tributária.

¹⁷ Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, data do julgamento, 27/03/2014, DJe 18/08/2014.

¹⁸ Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, data do julgamento, 24/11/2010, Dje 03/12/2010, afirmando, ainda: “[...] desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta”.

¹⁹ Bem observado no item k, da “Defesa mínima”: “eventual repetição de indébito deve ficar restrita à diferença entre o que foi recolhido, a maior, no regime da Lei nº 10.256/01, e o montante que seria devido por força da aplicação dos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91”.



36. Nos casos das ações de repetição de indébito, aplica-se o mesmo entendimento retromencionado. Na hipótese de recolhimento a menor do *quantum* tributário devido e/ou depósito judicial de valores a menor, também está correto o entendimento apresentado pela consulente, pois, na hipótese de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento do crédito tributário da quantia que entende cabível, não obstante a constatação *in casu* de se encontrarem em discussão ou depositados valores menores do que a União entende adequados, não poderá a mesma cobrar a diferença, observando-se o pensamento comentado na “Defesa mínima”²⁰, como segue:

Assim sendo, é indispensável que eventual restituição de quantia indevidamente paga a título de tributo, com fundamento na inconstitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 10.256/01 na redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, **restringa-se à diferença, eventualmente existente, entre a quantia devida, em decorrência da aplicação do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91, e o montante pago por força da lei declarada inconstitucional.**

Além do mais, é razoável exigir que, para o acolhimento da pretensão do contribuinte ou do responsável, sejam comprovados, ou, ao menos, sejam apresentados indícios de que efetivamente existem diferenças positivas entre o regime instituído pela Lei nº 10.256/01 e o regime originário da Lei nº 8.212/91, uma vez que não é desprezível a possibilidade de a substituição da antiga sistemática tornar mais gravosa a tributação. Tal cautela, além de evitar prejuízos decorrentes de êxito em ação judicial proposta pelo empregador rural desavisado, atende às exigências do princípio da economia processual e da racionalidade na utilização dos meios judiciais, evitando-se o processamento de ações judiciais que se revelariam inócuas na fase de execução de sentença.

37. Em atenção ao item “b” da consulta formulada, tem-se sob análise a questão da vigência da Lei nº 10.256/2001²¹, pendente a avaliação de sua eventual inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal a ser dirimida em âmbito do RE nº

²⁰ Nos itens 123 e 124.

²¹ Consoante a interpretação manifestada na “defesa mínima”, que afirma o entendimento segundo o qual a Lei nº 10.256/01 teria “restituído, validamente, porque já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, a contribuição social incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física”.



718.874/RS, e a ponderação quanto à necessidade de se proceder ao lançamento tributário, quando se encontrar diante de processos judiciais em que há concessão de "liminar ou tutela antecipada"²².

38. Persiste, de fato, como bem lembrou a consultante, a diretiva capitaneada pelo RESP nº 767.328/RS, em razão da qual o depósito judicial integral relativo à determinada discussão judicial envolvendo matéria tributária equivaleria a seu lançamento tácito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. WRIT OF MANDAMUS. DEPÓSITO JUDICIAL.

DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA. CONVERSÃO EM RENDA DA UNIÃO. LANÇAMENTO TÁCITO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

I - O Tribunal a quo julgou satisfatoriamente a lide, não havendo que se falar em omissão no julgado atacado, porquanto se pronunciou sobre o tema proposto, tecendo as devidas considerações acerca da questão da natureza do depósito efetuado, de seu levantamento, bem como com relação ao lançamento fiscal e à decadência.

II - Verifica-se que, a teor do art. 151, inciso II, do CTN, é depósito judicial e não caução, o montante ofertado pela recorrente, por ocasião da concessão da liminar em mandado de segurança, porquanto se trata de valor em dinheiro e que equivale ao discutido na ação em comento.

III - O depósito judicial, em razão da denegação da segurança, deve ser convertido em renda em favor da União, após o trânsito em julgado da sentença, representando a garantia do cumprimento de seu débito fiscal.

IV - Esta Corte já teve oportunidade de se manifestar, por meio do EDcl no REsp nº 736.918/RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 03/04/2006, p. 257, no sentido de que o depósito judicial, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, equivale ao recolhimento da exação, condicionada a sua conversão em renda no caso de improcedência da demanda. Sendo assim, não haveria que se falar em decadência, porquanto ocorrido o lançamento tácito.

V - Recurso especial improvido.

²² O RESP 676101/MG pronuncia que diante de provimento liminar (seja em mandado de segurança ou em antecipação de tutela) e a sua cassação, caberá ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade, inclusive quanto aos encargos decorrentes da mora. O pensamento essencial capitaneado nessa decisão é: a parte que requereu o provimento liminar fica sujeita à sua cassação.



(REsp 767.328/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/09/2006, DJ 13/11/2006, p. 232)

39. Em sendo um direito subjetivo do contribuinte, a integralidade do depósito dispensa o procedimento administrativo formal de lançamento por parte da autoridade administrativa, como assentou o Superior Tribunal de Justiça nos julgados abaixo, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL. DEPÓSITO JUDICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO FORMAL PELO FISCO. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Não cabe a esta Corte analisar afronta a dispositivo constitucional, nem mesmo para fins de prequestionamento, sob pena de usurpar-se da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. A Primeira Seção desta Corte possui entendimento pacífico no sentido de que "no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN. Isso porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído por meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em decadência do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados." (EREsp 686.479/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 22.9.2008).

3. Nesse sentido, destaco, também, os seguintes julgados: AgRg nos EREsp 1.037.202/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 21.8.2009, EDcl nos EREsp 464.343/DF, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 3.3.2008, EREsp 615.303/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Rel. p/ Acórdão Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 15.10.2007.



4. Agravo regimental não provido²³.

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral, tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira Seção.

3. A extinção do processo sem resolução de mérito, salvo o caso de ilegitimidade passiva *ad causam*, impõe a conversão do depósito em renda da Fazenda Pública respectiva. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.106.765/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 30.11.2009, AgRg nos EDcl no Ag 1378036/CE, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, DJe 29/06/2011; REsp 901.052/SP, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, DJe 03.03.2008.

4. Os fundamentos de fato trazidos pela agravante são premissas não contempladas no acórdão recorrido, de modo que não podem aqui ser discutidas ou modificadas sob pena de inaceitável incursão em matéria de prova, o que é vedado na instância especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido²⁴.

MINISTRO CASTRO MEIRA

40. Neste aspecto, é relevante consignar, a título de cautela para a correta avaliação e interpretação a serem adotadas pela Fazenda Nacional, em relação aos valores dados em depósito judicial, a argumentação exposta na Solução de Consulta n. 3, Cosit - RFB, de 03 de março de 2016:

²³ AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.163.962 - SP

²⁴ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.213.319 - SP (2010/0169452-5).



11. Em conformidade com o apontado pelo item 9.5. do Parecer PGFN/CAT/Nº 796/2011, no que concerne ao depósito – que deve conter os “elementos necessários à identificação e individualização da expressão monetária devida em razão da realização do fato jurídico tributário” –, observa-se que os depósitos judiciais e extrajudiciais devem ser feitos em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 421, de 10 de maio de 2004, cujos anexos evidenciam que o documento que os formaliza deve conter todos os aspectos da obrigação tributária, gerando a confissão de dívida de que trata o inciso IV do art. 174 do CTN, com a consequente suspensão de exigibilidade pelo depósito.

41. Ainda de acordo com os termos da Consulta COSIT/RFB, com supedâneo em pareceres da Coordenação de Assuntos Tributários – CAT, desta Procuradoria, diante da existência de depósito integral, seria desnecessária a formalização do lançamento fiscal, em observação ao princípio da eficiência:

13. Assim, ao tratar da delimitação da matéria decidida no julgado, e ainda que o conteúdo ali contido sirva “como um norte na atuação da RFB sem prejuízo da consulta ao inteiro teor de cada julgado para definição das minúcias a serem adotadas em cada caso concreto”, a PGFN, na NOTA/PGFN/CRJ/Nº 1114/2012, foi clara ao dispor que “o ponto controvertido da interpretação do repetitivo acima diz respeito aos efeitos do depósito judicial em relação ao lançamento do tributo. Isto porque, nos Pareceres CAT 941/2007, 796/2011 e 232/2012, a PGFN consolidou o entendimento de que o depósito do montante integral em ações que discutam a cobrança de crédito tributário não impede o lançamento, mas apenas o torna desnecessário. No entanto, a Corte pareceu consignar que o depósito também impediria o lançamento. Percebe-se que faltou técnica no uso dos termos pelo julgador na ementa da decisão. O melhor é fazer a exegese do julgado no sentido de que o depósito impede os atos de cobrança posteriores ao lançamento”. (grifei)

42. Nas hipóteses de concessão de “liminar” ou “tutela antecipada”, inexistindo pagamento (seja com base na sistemática trazida pela Lei nº 10.256/01, seja em decorrência da aplicação do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91), os créditos tributários



exigíveis discutidos nos processos que se encontrem sobrestados nos TRF's poderão se submeter à decadência, deduz a consulente.

43. Remansosa é a jurisprudência do STJ que confirma a possibilidade de o Fisco proceder ao lançamento de créditos tributários com o fito de se prevenir a decadência: RESP 746.982; RESP 119.986/SP; RESP 75.075/RJ; RESP 119.156/SP; RESP 977.386/RS; RESP 1168226/AL.

TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (art. 113 e 142, ambos do CTN).
2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito.
3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial.
4. A liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento.
5. Recurso especial não conhecido. (RESP 119.986/SP)

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – MEDIDA LIMINAR – RECURSO ADMINISTRATIVO – LANÇAMENTO – EFETIVAÇÃO DE NOVOS LANÇAMENTOS – POSSIBILIDADE – CTN, ARTS, 151, I E III, E 173 – PRECEDENTES.

- A concessão da segurança requerida suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido.
- Recurso especial conhecido e provido. (RESP 75075/RJ)

TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.

1. A ordem judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir a Fazenda Pública de efetuar seu lançamento.
2. Com a liminar fica a Administração tolhida de praticar qualquer ato contra o devedor visando ao recebimento do seu crédito, mas não de efetuar os procedimentos necessários à regular constituição dele. Precedentes.
3. Recurso não conhecido. (RESP 119.156/SP)



MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

1. Não é nulo o lançamento efetuado pelo fisco com o único fim de evitar a decadência, mantendo em cumprimento à ordem judicial, suspensa a exigibilidade do crédito tributário.
2. Certo é que, embora suspensa a exigibilidade do crédito tributário não está suspenso o curso do prazo decadencial.
3. Recurso especial não-provido. (RESP 977.386/RS)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC – EXAME PREJUDICADO – ART. 151 DO CTN – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO – AÇÃO RESCISÓRIA PENDENTE DE JULGAMENTO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PARA EVITAR DECADÊNCIA – POSSIBILIDADE – PRECEDENTES.

1. Julga-se prejudicado o exame da alegação de ofensa ao art. 535 do CPC, uma vez configurado o prequestionamento da matéria, com o explícito pronunciamento do Tribunal a quo a respeito.
2. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. Precedentes.
3. Recurso especial não provido. (RESP 1168226/AL)

44. Portanto, eventualmente impedida por ordem judicial de realizar os procedimentos administrativos concernentes ao lançamento de seus créditos, nos exatos termos dados pelo Código Tributário Nacional, no sentido da verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo²⁵, a Administração Fazendária não poderá ficar tolhida do exercício de seu lúdimo direito potestativo, como veremos a seguir.

²⁵ Cf. Art. 142 do CTN.



A hipótese de decisão judicial impeditiva de realização de lançamento fiscal.

45. Não obstante a existência de arco de decisões no âmbito do Superior Tribunal de Justiça que reconhece tratar-se de um direito pertencente ao Estado-Administração poder promover o lançamento do crédito tributário, há em sentido oposto algumas decisões judiciais que impedem indevidamente a Administração Tributária de lançar o crédito tributário.

46. Ao obstar a Administração de agir mediante atividade plenamente vinculada à lei, essas decisões impõem a fórceps desnecessária vulnerabilidade do crédito tributário, na medida em que o mesmo poderá se submeter à irremediável extinção por força de eventual ocorrência de decadência (art. 156, V, do CTN).

47. Diante desse cenário jurídico indesejável, o Parecer PGFN/CAT/Nº 688/2015 analisou o tema em comento, à luz da indagação originalmente elaborada pela Delegacia da Receita Federal em Maceió (DRF/AL)²⁶, que, em síntese, perguntava: *“Existindo ordem da Justiça impedindo a fiscalização pela Receita Federal do Brasil, a decadência se inicia a partir da reforma da ordem judicial (interpretação do art. 173, I do CTN) – O lançamento não poderia ser efetuado antes em face da decisão judicial?”*.

48. O parecer em questão defendeu a possibilidade do surgimento, no caso tratado neste tópico, do que a doutrina consignou nomear de “suspensão fática do prazo decadencial”²⁷, diante da situação em que decisão judicial impediria o Fisco de lançar o crédito tributário. Ressalta o inquinado parecer que outros dois textos de natureza consultiva

²⁶ Indagação esta que foi objeto da proposta de solução de consulta confeccionada pelo Parecer PGFN/PRFN n. 05, de 2015.

²⁷ Veja nesse sentido o conceito exposto pelo doutrinador Eurico Marcos Diniz Di Santi, citado no item 7, sbitem 18, do parecer aludido: A doutrina fala em **suspensão fática do prazo decadencial** (que não se confunde com a suspensão da exigibilidade, pois não há crédito constituído e muito menos exigível) *“quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito (...)”* (DI SANTI, Eurico Marcos Diniz, “Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº 118: Entre regras e princípios”, in “Decadência e Prescrição em Direito Tributário”, coordenado por Aurora Tomazini de Carvalho, MP Editora, SP, 2ª ed. 2010, p. 267. Em nota de rodapé, o Professor Di Santi exemplifica com a suspensão do prazo decadencial em razão da liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento e o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco, ficando suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição. (destaca-se)



da lavra desta Procuradoria-Geral já havia enfrentado questão jurídica similar, quais sejam, os Pareceres PGFN/CAT Nº 968, de 2011 e PGFN/CAT Nº 2835, de 2010.

49. A eventual extinção do crédito tributário sem que a Fazenda Pública tenha dado causa ao resultado implicaria severo dano à arrecadação de receitas do Estado, quando sói ocorrer na hipótese da existência de decisão judicial que ignora as prerrogativas do Poder Executivo, ao impedir o lançamento do tributo, violando-se, *incontinenti*, o art. 142, do CTN, e ainda, conforme o caso, o art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

50. As eloquentes e bem fundamentadas argumentações cristalizadas no Parecer PGFN/CAT Nº 688/2015 introduzem com clareza o pensamento em evidência, que ora defende o direito da Administração lançar o crédito tributário em momento posterior à alteração da decisão que deu causa ao indigitado obstáculo, senão vejamos nos excertos destacados:

[...]

13. O Estado-Administração²⁸ dispõe de cinco anos, a contar dos termos iniciais acima marcados, para apurar a ocorrência de fato gerador e constituir o crédito tributário, de acordo com a interpretação dadas pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião da edição da Súmula Vinculante 8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal, e de acordo com interpretação dada de modo pormenorizado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, Parecer Nº 968/2011 e outros.

[...]

21. Sucede que, quando a decisão judicial impede o próprio lançamento para prevenir decadência, cominando multa diária e configuração de crime, em caso de eventual descumprimento, a atividade de fiscalização fica paralisada por fato alheio a seu controle, inclusive para fins de aplicação do art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996.

22. Esse parece ser o caso em epígrafe, já que a decisão judicial parece ter determinado a paralisação das atividades de fiscalização e proibido o uso da prova

²⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.



até então colhida pela Fiscalização para embasar o lançamento. Ao contrário do previsto (ainda que por omissão ou a contrário senso) pelo CTN, a decisão judicial considerou que o processo administrativo para constituição do crédito tributário era em si ofensivo ao direito de privacidade do contribuinte, porque baseado em quebra indevida de sigilo fiscal.

23. O prosseguimento da atividade pela administração tributária, ainda que mediante simples lançamento preventivo fundado no art. 63 da Lei Nº 9430, de 1996 (seguido, assim, da imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário) configuraria, por si só, descumprimento da decisão judicial, além de ser motivo para eivar o lançamento de nulidade, tanto porque baseado em prova considerada ilícita quanto porque contrário a uma decisão judicial específica. Diferente seria a hipótese de a decisão judicial ter determinado somente o desentranhamento do processo administrativo fiscal da prova que considerara ilícita para fins de lançamento, ou de ter determinado tão somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

24. Enfim, o titular do direito ao crédito não deu causa ao tempo perdido. O tempo decorrido entre a paralisação da atividade administrativa para a constituição do crédito por ordem judicial e a revisão dessa mesma ordem judicial não pode estar inserido no prazo que o Estado possui para “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142, do CTN). A Administração esteve proibida de aplicar o art. 142 do CTN em relação ao contribuinte beneficiado por decisão judicial com esse teor enquanto tal decisão produziu efeitos. (grifamos)

25. Consideramos, assim, que, durante esse período houve suspensão fática da decadência, período de tempo durante o qual a Administração esteve impossibilitada de agir e prosseguir na constituição do crédito tributário por motivo alheio à sua responsabilidade. Oportuno transcrever o pensamento de Eurico DI SANTI²⁹:

Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em suspensão fática

²⁹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº118: Entre regras e princípios*. In. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. Coord. Autora Tomazini de Carvalho. 2ª ed. São Paulo: MP editora, 2010: p. 267.



quando houver impedimento do exercício do direito³⁰ ou exercício efetivo desse direito³¹ que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em suspensão legal, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito³².

51. Nesse aspecto, a conclusão do parecer mencionado ressalta a conveniência de a Administração Tributária atentar-se para as seguintes orientações:

- a) deve ser reconhecida como causa da suspensão fática do prazo decadencial a decisão judicial impeditiva do prosseguimento da fiscalização ou do procedimento administrativo fiscal ou do lançamento preventivo dos tributos;
- b) após o desaparecimento do obstáculo jurídico (revogação da decisão), deve ser retomada a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente;
- c) a suspensão fática do prazo decadencial não é sucedâneo do lançamento para prevenir a decadência e não pode ser utilizada como nova oportunidade para salvar crédito decaído.

52. Mesmo sabendo-se que, de acordo com a posição majoritária da doutrina e da jurisprudência, o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende³³, a adoção da

³⁰ “Exemplo: a suspensão do prazo decadencial em razão de liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento.”

³¹ “Exemplo: durante o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco ficam suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição.”

³² “Exemplo: a suspensão do prazo de prescrição por 180 dias por ocasião da inscrição da dívida ativa”.

³³ AgRg no Recurso Especial n. 1.405.517- AL, que em parte da fundamentação de seu acórdão pronunciou: “Por fim, impende salientar que “a norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe” (REsp 1143534/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, DJe 20/03/2013) ” (AgRg no AREsp 339.019/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/2/2015, DJe 26/2/2015). No mesmo sentido: AgRg no AREsp 339019-RJ.

O Parecer PGFN/CAT N. 968/2011 faz alusão ao Parecer PGFN/CAT N.º 456/2011 que abordou sinteticamente porém com bastante propriedade o conceito de decadência na parte em destaque: “22. Sobre o assunto, inúmeras outras concepções há, chegando CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA³³ a reconhecer que “é este um dos pontos mais controvertidos da ciência jurídica”. Mas, no direito brasileiro, ao menos num aspecto costumam concordar os autores³³: no afirmarem que os prazos de decadência – ao contrário do que se dá com os de prescrição – não se interrompem nem se suspendem³³, o que hoje se encontra inclusive positivado no ordenamento jurídico nacional, por meio do artigo 207 do Novo Código Civil³³:

“Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”³³(...)

24. Forçoso é reconhecer, no entanto, a existência de situações que configuram exceção a essa regra, ainda que não previstas em lei³³.



tese da “suspensa fática do prazo decadencial” favorece à Fazenda Nacional na perspectiva do diagnóstico de ocorrência de decisão judicial impeditiva do direito do Fisco lançar o seu crédito tributário.

53. Não se pode deixar olvidar a necessidade de o Procurador atuante nos autos, no momento processual oportuno³⁴, apresentar os recursos cabíveis, quando se defrontar com o surgimento do tema pertinente ao ponto descrito neste tópico; e, ainda, apresentar o prequestionamento devido para a preparação de Recurso Especial perante o STJ, visando ao restabelecimento da exigibilidade do crédito.

54. Tal perspectiva recursal tem em vista, ao menos nesta consideração, a negativa de vigência à lei federal (art. 105, III, “a”, da CF), especialmente no que se relaciona à afronta ao direito de a autoridade tributária federal lançar o crédito tributário previsto no art. 142 do CTN, intercalando-se tal pretensão, quando possível, com os arts.173, parágrafo único e 150, §4^o³⁵, do CTN³⁶ (prazo decadencial havendo pagamento ou não, conforme o caso), art. 63 da Lei nº 9.430/1996, e outras disposições convenientes, tudo em conformidade com a situação fático-jurídica encerrada nos autos.

25.E é como tal que pensamos poder incluir os motivos de força maior³³, que se configuram quando o titular do direito potestativo é, na prática, impedido, por evento externo e alheio à sua vontade, de exercê-lo. Sem poder imputar-se à sua própria vontade o não exercício de seu direito dentro do prazo legal, não se pode dizê-lo inerte e, por isso, vê-lo sofrer o efeito extintivo da decadência sobre esse direito.

(...)

27.Sim, pois – e não custa anotar que o Supremo Tribunal Federal, pela voz do eminente Ministro MOREIRA ALVES, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 94.462, a que já fizemos referência em nota de rodapé, pontificou que o poder do ente público tributante de constituir o crédito tributário pelo lançamento é direito potestativo, submetido, portanto, o seu exercício, a prazo de decadência³³ – não se pode imputar à Fazenda Pública, naquela situação, qualquer inércia no exercício desse seu direito que pudesse dar azo à extinção do respectivo crédito tributário pela decadência.-

³⁴ Considerando-se esgotadas previamente as impugnações devidas às “instâncias ordinárias ou na instância única”,cf. DIDIER JR., Fredie, Curso de Direito Processual Civil 3, 13º ed., Salvador, Ed. Podium, 2016.

³⁵ Prestações não recolhidas ou irregularidades que importem ausência de pagamento de tributos, como bem comentou o Parecer CAT/PGFN 968/2011, “há de proceder à constituição ou modificação dos créditos a que tem direito dentro do prazo decadencial fixado pelo direito positivo, expresso no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”.(item 81) Sendo ainda pertinente a ponderação: item 85 “Pertinente a ponderação de THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO³⁵, no sentido de que “nenhum elemento constante do art. 150, caput ou §§ 1º e 4º, do CTN sugere proibição à autoridade tributária para que, tão logo vencido o prazo para o sujeito passivo cumprir seus deveres instrumentais e eventualmente recolher o valor devido a título de tributo, verifique se houve observância dos deveres instrumentais e de eventual obrigação tributária. Pelo contrário, os enunciados levam à determinação para a ação: a autoridade tributária deve fiscalizar, seja para (a) confirmar o procedimento realizado pelo contribuinte, mantendo a extinção do crédito tributário, seja para (b) infirmar o procedimento realizado pelo contribuinte, constituindo completamente o crédito tributário, ou para (c) afirmar a omissão do sujeito passivo, constituindo o crédito tributário”.

³⁶ O Parecer CAT/PGFN 968/2011, no item 34, reportando-se ao Parecer PGFN/CAT Nº 612/2009, que concluiu, alínea d: a doutrina majoritária interpreta o art. 173, parágrafo único, do CTN, como hipótese de antecipação do termo a *quo* do prazo decadencial, não admitindo a sua interrupção após iniciado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN;



A ausência de repercussão geral no recurso extraordinário 959.870 (PR)

55. A não interposição de recurso extraordinário deve ser observada em face da matéria aqui discutida, especificamente, expressa em relação:

à controvérsia relativa à base de cálculo aplicável à contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, bem como a sua compensação, restituição ou lançamento, em razão da declaração de inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a comercialização de sua produção rural³⁷.

56. A não interposição do apelo extraordinário, portanto, advém da decisão prolatada por maioria dos integrantes da Suprema Corte, que entendeu pelo reconhecimento da inexistência de repercussão geral da questão³⁸, em razão do não enquadramento do assunto em matéria constitucional.

57. A decisão que deu origem à presente análise de repercussão geral foi oriunda do julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, que abordava temas circunscritos ao “efeito repristinatório”, compensação/repetição de indébito e lançamento fiscal:

No presente caso, as questões que se colocam dizem respeito: (i) legislação aplicável resultante do efeito repristinatório advindo de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo Supremo Tribunal Federal; (ii) possibilidade de compensação na via judicial; (iii) necessidade de lançamento pela autoridade administrativa.

A jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de ser infraconstitucional controvérsias envolvendo repristinação ou mesmo revogação de normas legais que possam ou não ser aplicadas em substituição à declarada inconstitucional, bem como outras questões advindas dessa declaração de inconstitucionalidade, tais como: compensação/restituição do indébito tributário e necessidade de lançamento.

58. No fundamento da decisão do Ministro relator, é citada a existência de jurisprudência favorável à tese de que as discussões pertinentes à chamada legislação aplicável, resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade de lei, teria índole infraconstitucional (ex. RE 595.838/SP-ED).

³⁷ Ausência de repercussão geral no recurso extraordinário 959.870 (PR).

³⁸ Registre-se que o tópico foi incluído também por força do expediente consubstanciado no tema “ausência de repercussão geral no STF”, encaminhado a esta CRJ pela CASTF, sob o número de registro 00031411/2017.



59. Contudo, a partir do pronunciamento do Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, o relator alterou o seu posicionamento para abordar, por outro viés interpretativo, a questão relativa ao efeito repristinatório. Isto porque aquele Ministro entendeu que esse tema, bem como outros, deve ser avaliado, quando se propõe a fixação de teses sob o regime de repercussão geral, de modo “minimalista”, ou seja, deve evitar-se “a afirmação de teses muito abrangentes e não relacionadas de forma suficientemente específica ao caso concreto, sob pena de se produzir efeitos sistêmicos e consequências imprevisíveis, sem o necessário debate por parte dos interessados”.

60. Nesse escopo, o relator do recurso extraordinário, DIAS TOFFOLI, fixou tese mais restrita, ao encampar tacitamente o pensamento elaborado por aquele outro Ministro assim pronunciada: “discussões sobre a lei aplicável em razão do efeito repristinatório de declarações de inconstitucionalidade podem também ser constitucionais, caso haja, e.g., impugnação à validade de uma das leis constantes da cadeia normativa revogada pela lei inconstitucional”.

61. Isto posto, é questão infraconstitucional: a) a controvérsia relativa à base de cálculo aplicável à contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física (por força da declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, nas redações dadas pelas Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997³⁹; b) seguindo o mesmo destino processual outros assuntos advindos dessa declaração de inconstitucionalidade, por exemplo: compensação/restituição e lançamento.

62. Do exposto nos tópicos apontados, surge a necessidade de se apresentar resumidamente as ponderações finais seguintes:

- a) Reconhecem-se os efeitos repristinatórios da legislação anterior às Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, que por decorrência lógico-jurídica implica para o empregador rural, pessoa natural, a previsão relativa ao recolhimento da exação sobre o valor da folha de salários;
- b) Nos casos de repetição de indébito, é razoável, como bem anotou argumento apresentado em “defesa mínima” da DIAEJ, considerando-se eventual declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/01, “sejam

³⁹ Cf. manifestação do Ministro Luís Roberto Barroso.



- comprovados, ou, ao menos, sejam apresentados indícios de que efetivamente existem diferenças positivas entre o regime instituído pela Lei nº 10.256/01 e o regime originário da Lei nº 8.212/91”;
- c) Para os casos antigos em que não houve a discussão da Lei nº 10.256/01, na hipótese do trânsito em julgado do processo, ocorrendo a decadência para o lançamento do crédito, existindo depósito judicial: o levantamento pode ser admitido caso a parcela do *quantum debeatur* à União exceda os valores devidos com base na sistemática de tributação do regime original previsto nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (sistemática sobre a folha de salários). Ou seja, os parâmetros de cálculos seguem o cotejo entre as duas sistemáticas “a comercialização da produção rural” e a “folha de salários”.
 - d) o depósito judicial integral relativo à determinada discussão judicial envolvendo matéria tributária equivaleria a seu lançamento tácito (RESP 767.328/RS e outros);
 - e) inexistindo pagamento ou havendo pagamento parcial, é direito potestativo do Fisco, nos casos de concessão de liminar ou tutela antecipada, proceder ao lançamento de créditos tributários com o fito de prevenir a decadência (RESP 746.982, RESP 119.986/SP; RESP 75.075/RJ; RESP 119.156/SP; RESP 977.386/RS; RESP 1168226/AL);
 - f) a hipótese de decisão judicial impeditiva de realização de lançamento fiscal implica a ocorrência da chamada “suspensa fática do prazo decadencial”;
 - g) com a reforma da decisão judicial apontada, retoma-se a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente (Parecer PGFN/CAT Nº 688/2015);
 - h) a aventada suspensão fática do prazo decadencial “não é sucedâneo do lançamento para prevenir a decadência e não pode ser utilizada como nova oportunidade para salvar crédito decaído”. (Parecer PGFN/CAT Nº 688/2015);
 - i) segue como medida processual necessária e pragmática, no caso tratado pela alínea “f” e diante da violação de normas infraconstitucionais (Lei nº



5.172/1966⁴⁰ e Lei nº 9.430/1996), a defesa do lançamento para se prevenir a decadência, com a interposição de recurso especial, e se for caso, inclusive, do apelo extraordinário, superadas as prévias impugnações perante as instâncias ordinárias;

- j) o STF consolidou posicionamento⁴¹ no sentido de tratar-se de questão infraconstitucional 1) a controvérsia relativa à base de cálculo aplicável à contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física (por força da declaração de inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a comercialização de sua produção rural; 2) seguindo o mesmo destino processual outros assuntos advindos dessa declaração de inconstitucionalidade, por exemplo: compensação/restituição e lançamento.

- III - Conclusão

São essas as considerações que reputamos úteis ao deslinde da questão, concluindo-se que as respostas ora apresentadas nesta manifestação se encontram adequadas com as propostas de solução introduzidas pela consultante, sugerindo-se, em caso de aprovação, o encaminhamento deste Parecer à PRFN/4a Região para conhecimento, além da divulgação ampla do seu inteiro teor à carreira.

É o Parecer. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, Brasília, em 16 de fevereiro de 2017.

Sandro Brandi Adão
Procurador da Fazenda Nacional

⁴⁰ Vislumbra-se a violação de normas infraconstitucionais previstas no CTN, como se pode inferir a partir do momento em que a Administração se vê cerceada de seu legal e legítimo direito de exercer a atividade administrativa plenamente vinculada concernente ao lançamento. O Parecer CAT/PGFN n. 1617/2008 enunciou de forma clara os conceitos que poderiam ser enquadrados no arco das chamadas normas gerais de direito tributário, como seriam os exemplos citados da prescrição e decadência: “20. Determina-se que prazos de decadência e de prescrição em âmbito de contribuições previdenciárias sejam fixados à luz do Código Tributário Nacional, em desfavor da legislação fulminada. Dispõe-se também que é imprestável a fixação de contornos e regimes de prescrição, do modo como pretensamente implementado por legislação extravagante, também derruída. Identifica-se, então, a segunda conclusão: a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados remete o intérprete para o regime de prescrição e decadência previsto no Código Tributário Nacional”.

⁴¹ Ausência de repercussão geral no recurso extraordinário 959.870 (PR).



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Representação Judicial
Coordenação de Consultoria Judicial

Registro nº 00477012/2016

DESPACHO PGFN/CRJ/2017

Documento: Registro nº 000477012/2016

Interessado: PGFN/CRJ

Ementa: Documento público. Ausência de sigilo

Contribuição social do empregador rural, pessoa física. RE nº 363.852/MG. Lei nº 10.256/01.
Lançamento fiscal para se prevenir a decadência do crédito tributário.

Trata-se de Nota PGFN/CRJ/Nº 255/2017, da lavra do Procurador SANDRO BRANDI ADÃO, com a qual manifesto minha concordância.

À Consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 09 de março de 2017.

ROGÉRIO CAMPOS

Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

Aprovo. Dê-se o encaminhamento proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 09 de março de 2017.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário