



# ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL

## André Mendes Moreira

Professor adjunto de Direito Tributário nos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP) e mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado e diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt).

## Arthur Maia Queiroz

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

**Resumo:** Este artigo tem o objetivo de abordar, de maneira ampla, os aspectos controvertidos da incidência de contribuições previdenciárias sobre a produção rural, denominadas genericamente “contribuições para o Funrural”, em alusão ao antigo Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, remodelado pela Lei Complementar nº 11, de 1971, e extinto pelas Leis nº 7.787/1989 e 8.213/1991. Especial enfoque será conferido ao perfil constitucional das contribuições instituídas pela Lei Orgânica da Seguridade Social e outras que lhe completaram a normatividade, notadamente em relação à constitucionalidade da incidência sobre a receita bruta do empregador rural pessoa física, aos conceitos de receita e resultado da comercialização, à possível ocorrência de *bis in idem* na incidência cumulativa com a Cofins e à imunidade das receitas de exportações nas vendas internas a cooperativas e *trading companies*. As considerações farão remissão ao entendimento prevalecente na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais do país.

**Palavras-chave:** Funrural. Contribuição. Seguridade social. Empregador. Pessoa física. Pessoa jurídica. Agronegócio. Constitucionalidade.

*Abstract: This article has as main objective to approach controversial issues on the social security contribution over rural production, called social security contribution for the Fund of Assistance to the Rural Worker, remodeled by the LC n° 11/1971, and extinguished by Statutes n° 7,887/1989 and 8,213/1991. Special focus was given to the constitutional profile of the social security contributions created by the Organic Statute of Social Security and those that complete its normativity, especially in relation to the constitutionality of the charge on the gross revenue of the rural individual employer, to the concepts of revenue and income from sales, the occurrence of bis in idem with Cofins, and the tax immunity of exportation revenues in internal sales for cooperative enterprises and trading companies. The considerations will be brought in the light of the precedents of the administrative and judicial courts of the country.*

*Keywords: Funrural. Social security contribution. Employer. Natural person. Legal person. Agribusiness. Constitutionality.*

## SUMÁRIO

1	Introito .....	221
2	O histórico normativo das contribuições previdenciárias sobre a produção rural .....	222
3	Os sujeitos obrigados ao recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a produção rural .....	224
3.1	O segurado especial .....	225
3.2	O empregador rural pessoa física .....	226
3.3	O empregador rural pessoa jurídica e o agroindustrial .....	227
4	Aspectos controvertidos da contribuição previdenciária sobre a produção rural sob a perspectiva constitucional .....	228
4.1	A (in)constitucionalidade da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física .....	228
4.2	Receita bruta e “resultado de sua comercialização”. Sinônimos? .....	233
4.3	Contribuição ao Funrural e Cofins. <i>Bis in idem?</i> .....	236
4.4	A imunidade das receitas de exportação e as vendas a cooperativas e <i>trading companies</i> para exportação subsequente .....	238
5	A jurisprudência do CARF acerca da contribuição previdenciária sobre a produção rural .....	241
5.1	Base de cálculo do Funrural na agroindústria .....	241
5.2	Exigência de exclusividade no exercício da atividade rural e limites para o planejamento tributário na tributação da produção rural .....	243
6	Conclusão .....	246
	Referências .....	247



## 1 INTROITO

Getúlio Vargas referia-se, em seus discursos, genericamente – e em segundo plano – à “promoção do homem do campo”. Não se comprometeu com a formulação de políticas públicas voltadas à regulamentação do trabalho rural e à consolidação de direitos, reconhecidos aos trabalhadores urbanos, nem mesmo adotou essa estratégia como bandeira de governo.

Nas décadas de 1950 e 1960, contudo, a descontinuidade da extensão de direitos sociais ao mundo rural e a decadência gradual do populismo conduziram, já no início do governo de João Goulart, ao avanço de movimentos sociais e ao surgimento de novos atores. Destacam-se, dentre estes, os trabalhadores do agronegócio brasileiro, amparados pelo Estatuto do Trabalhador Rural, criado com a edição da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963, que, em seu artigo 158, determinou a instituição do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural, depois apenas Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, mais conhecido como Funrural.

A formulação desse estatuto refletiu a importância do setor agrícola para a economia brasileira, que continua a assumir relevância no cenário atual. O agronegócio responde por um quarto do PIB total do país e por quase metade de todas as exportações, gerando cerca de vinte milhões de empregos, conforme pesquisas do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo (Cepea/Esalq/USP).<sup>1</sup> O setor experimentou, entretanto, mudanças profundas na composição de sua população economicamente ativa nas últimas décadas, em virtude, especialmente, da mecanização das atividades agroindustriais, agropecuárias e do agrosserviço. Dos vinte milhões de empregos gerados, apenas quatro milhões, atualmente, estão de fato no campo.

A contribuição ao Funrural, nesse contexto, assume papel central nas discussões sobre a manutenção ou reforma do sistema previdenciário financiado pela economia rural. Muitos questionamentos sobre a adequação de seu perfil

1 Ver BARROS, 2017.

econômico e jurídico-normativo têm conduzido doutrina e jurisprudência a debruçarem-se sobre o tema.

Neste artigo serão abordadas, com mais profundidade, as seguintes questões relativas à contribuição ao Funrural: a) a adequação do regime substitutivo de incidência sobre a receita bruta em relação à adoção da folha de pagamentos como base de cálculo da contribuição; b) a perspectiva constitucional referente: b.1) à sujeição do empregador rural pessoa física ao recolhimento da contribuição, em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF); b.2) à incidência da contribuição devida pelo segurado especial sobre receita bruta; b.3) à dupla oneração da produção rural do empregador pessoa jurídica pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e pela contribuição ao Funrural; e b.4) à imunidade das receitas de exportação nas vendas a cooperativas para exportação subsequente e a *trading companies*; e c) as teses levadas à apreciação do CARF a respeito da contribuição ao Funrural, como a base de cálculo desse tributo para a agroindústria, o exercício exclusivo da atividade rural e os limites para o planejamento tributário.

## **2 O HISTÓRICO NORMATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL**

Como antecipado, o Funrural surgiu, embora com cariz diferente do atual, na década de 1960, com a criação do Estatuto do Trabalhador Rural (Lei nº 4.214, de 1963). À época, o regime previdenciário dos trabalhadores urbanos tinha regramento normativo diverso do aplicável aos trabalhadores rurais. Apenas em 1969, com a edição do Decreto-lei nº 564, de 1º de maio, a previdência social, assecuratória de direitos sociais aos trabalhadores urbanos, foi estendida aos rurais. Seguiu-se, à edição desse instrumento normativo, um regulamento próprio da previdência social rural, aprovado pelo Decreto nº 65.106, também de 1969, que instituiu plano assistencial básico.

Não tardou muito, no entanto, até que o plano básico de previdência social rural fosse substituído por regime autônomo, complementar ao Programa de

Assistência ao Trabalhador Rural, Pró-rural, criado pela Lei Complementar nº 11, de 1971. O programa, mantido e administrado pelo Funrural, consistia na prestação de alguns benefícios aos trabalhadores rurais e seus dependentes, dentre eles, nos termos do artigo 2º daquela lei complementar, aposentadoria por velhice, aposentadoria por invalidez, pensão, auxílio-funeral, serviço de saúde e serviço de social. Tratava-se, verdadeiramente, de regime previdenciário e assistencial.

Apartado do regime de previdência dos trabalhadores urbanos, esse programa não sintonizou perfeitamente com a nova ordem constitucional instaurada em 1988. A atual Constituição prevê, em seus artigos 194 e 195, indistintamente, o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, compreendendo conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Nenhuma discriminação constitucional, pois, entre urbanos e rurais.

A ausência de alinhamento com o novo regime de seguridade social da Constituição de 1988, contudo, não impediu que as disposições da Lei Complementar nº 11, de 1971, fossem recepcionadas pela nova ordem constitucional. A esse respeito, há precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que reconhece a recepção, embora consigne a revogação, tácita, do Pró-rural pelo novo regime instituído pela Lei nº 7.787, de 1989, que promoveu alterações na legislação de custeio da previdência social. É ver, por exemplo, o Acórdão da 1ª Turma daquela Corte no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 1.098.545/RS, de relatoria do excelentíssimo ministro Luiz Fux.<sup>2</sup> A revogação expressa, por sua vez, deu-se com a Lei nº 8.213/1991, que extinguiu o regime de previdência social instituído pela Lei Complementar nº 11, de 1971.

2 “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO. LEI Nº 8.212/91. ART. 25, I. VALOR DE COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS RURAIS. LC 11/71, ART. 15, II. INCIDÊNCIA. 1. A contribuição previdenciária instituída pela Lei Complementar 11/71, PRÓ-RURAL, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 [...]” (STJ, 2009a).

Qual é, pois, o atual perfil da contribuição ao Funrural se o regramento normativo que sobre ele dispunha foi revogado expressamente? A contribuição ainda existe? Caso positivo, qual o seu fundamento normativo?

Pois bem. O STJ tem entendimento pacífico<sup>3</sup> no sentido de que a contribuição ao Funrural foi extinta com a edição das Leis nº 7.789/1989 e 8.213/1991. A matéria é de índole infraconstitucional, como, aliás, já reconhecido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 873.235/MS.<sup>4</sup> A despeito disso, as contribuições substitutivas à antiga contribuição ao Funrural para financiamento do programa por ele gerido continuaram a ser denominadas da mesma forma antes utilizada para referir-se àquele fundo. Não por outra razão, o título deste artigo não evoca a figura da contribuição ao Funrural, mas trata genericamente das contribuições previdenciárias sobre a produção rural, o que, tecnicamente, é mais correto.

### **3 OS SUJEITOS OBRIGADOS AO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL**

A Constituição prevê, em seu artigo 195, as materialidades possíveis das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. São elas devidas: a) pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a.1) a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a.2) a receita ou o faturamento; a.3) o lucro; b)

3 Ver STJ, 2009b; STJ, 2008a; STJ, 2008b.

4 “EMENTA DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FUNRURAL. EMPRESA ADQUIRENTE DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA. LEI COMPLEMENTAR Nº 11/1971. REVOGAÇÃO PELAS LEIS Nº 8.212/1991 E Nº 8.213/1991. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. 1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a discussão sobre a revogação ou não da Lei Complementar nº 11/1971 pelas Leis nº 8.212/1991 e nº 8.213/1991 se insere no âmbito da legalidade. [...]” (STF, 2016).



pelo trabalhador e demais segurados da previdência social; c) sobre a receita de concursos de prognósticos; e d) pelo importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

No cenário da economia rural, os principais contribuintes para a previdência social, que hoje ostenta regime unificado para trabalhadores urbanos e rurais, são quatro: o segurado especial, o empregador rural pessoa física, o empregador rural pessoa jurídica e a agroindústria. Vamos a eles.

### 3.1 O segurado especial

No parágrafo 8º do supramencionado artigo 195, a Constituição vai além e delinea o perfil de incidência da contribuição devida pelo produtor rural, em regime de economia familiar, que não empregue mão de obra, ao prever que:

O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (BRASIL, 1988)

Trata-se da figura do segurado especial, que contribui para a previdência social sobre o resultado da venda de sua produção.

O legislador federal, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela Constituição, cuidou de instituir a referida contribuição e fê-lo por meio da edição da Lei nº 8.212/1991, que, na redação original do artigo 25, previa o dever do segurado especial de contribuir para o financiamento da previdência por meio do recolhimento do tributo à alíquota de 3% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Observava, portanto, a norma atributiva de poder extraída daquele dispositivo constitucional.

Com as alterações promovidas pelas Leis nº 9.528/1997, 10.256/2001 e 13.606/2018, a alíquota, que antes era de 3%, passou a 1,2%, mantendo-se como

base de cálculo da contribuição a receita bruta proveniente da comercialização da produção pelo segurado especial. Também o empregador rural pessoa física, após as sucessivas alterações legislativas, passou a contribuir sobre a mesma base de cálculo aplicada ao segurado especial. É ver.

### **3.2 O empregador rural pessoa física**

O empregador rural pessoa física estava obrigado ao recolhimento de contribuição previdenciária com arrimo no artigo 15, I, c/c o artigo 22, I, da Lei nº 8.212/1991. De acordo com esses dispositivos do plano de custeio do regime geral da previdência social, o empregador pessoa física, rural ou urbano, deveria recolher, na redação original, a contribuição à alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestassem serviços. Tratava-se – como ainda se trata para as sociedades empresárias em geral – da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos, que, como já reportado, encontra suporte constitucional no artigo 195, I, “a”, da Constituição.

A Lei nº 8.540/1992 modificou, entretanto, a base de cálculo para pagamento da contribuição devida pelo empregador pessoa física, impondo-lhe, assim como ao segurado especial, o dever de calcular a contribuição sobre a receita bruta da comercialização de sua produção. Diferentemente, contudo, da norma constitucional aplicável ao segurado especial (produtor rural que não emprega mão de obra e que produz em regime de economia familiar), não havia previsão normativa para incidência da contribuição sobre receita bruta, que, afinal, não correspondia a nenhuma materialidade prevista na Constituição. A Lei nº 9.528/1997, por sua vez, fez apenas ajuste de redação no artigo 25, sem qualquer modificação em seu conteúdo normativo.

O exame de validade da Lei nº 8.540/1992 em relação à normatividade constitucional, na parte em que altera a base de cálculo da contribuição devida pelo empregador pessoa física, foi, então, alçado à Suprema Corte (como será visto no próximo tópico), oportunidade em que o tribunal declarou a inconstitucionalidade da alteração legislativa, que introduzira dois incisos no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991.

Em seguida, alterado o texto do artigo 195, I, “b”, da Constituição, pela Emenda nº 20/1998, para nele se inserir a materialidade “receita” onde antes apenas constava “faturamento”, introduziu-se nova alteração na Lei Orgânica da Seguridade Social, por meio da Lei nº 10.256/2001, que previu, em substituição à contribuição sobre a folha de pagamentos, a sujeição do empregador rural pessoa física ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção à alíquota de 1,2%. Essa é a atual redação da lei, cuja constitucionalidade também será examinada neste artigo.

### **3.3 O empregador rural pessoa jurídica e o agroindustrial**

O empregador rural pessoa jurídica está obrigado, nos termos do artigo 25 da Lei nº 8.870/1994, com a redação conferida pela Lei nº 13.606/2018, ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção à alíquota de 1,7% para a seguridade social, mais 0,1% para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (SAT/RAT) e 0,25% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), totalizando, portanto, 2,05% sobre a receita bruta da venda de sua produção.

A figura do agroindustrial, por seu turno, exige não só que se trate de pessoa jurídica, mas, conforme o artigo 22-A da Lei Orgânica da Seguridade Social, que sua atividade econômica seja a industrialização de produção própria (podendo haver aquisição de terceiros de parte da produção), competindo-lhe o recolhimento da contribuição previdenciária ao Funrural sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção à alíquota 2,5% para o financiamento da seguridade social, 0,1% para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (SAT/RAT) e 0,25% ao Senar; portanto, 2,85%.

A Lei nº 13.606/2018, ainda, alterou o artigo 25 da Lei nº 8.870/1994, para nele incluir o parágrafo 7º, que faculta aos empregadores rurais pessoas jurídicas – o que inclui os agroindustriais – optar pelo recolhimento da contribuição prevista

no *caput* daquele artigo sobre a receita bruta resultante da comercialização de sua produção ou sobre a folha de salários.

Isso reflete a mudança da economia rural nas últimas décadas, a que se fez referência já na introdução deste artigo. Dos vinte milhões de empregos gerados pelo agronegócio, apenas quatro milhões estão hoje no campo, o que aponta para a possível inadequação da substituição do cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários pelo recolhimento sobre a receita bruta. O emprego cada vez menor de mão de obra pelos produtores rurais, em virtude da mecanização das atividades agrícolas, agropecuárias e do agrosserviço, tornou mais vantajoso o pagamento da contribuição sobre a folha do que sobre a receita bruta.

É possível dizer, portanto, que não se afigura mais razoável adotar como base de cálculo para a contribuição em epígrafe a receita bruta para os grandes empregadores rurais pessoas jurídicas, que se beneficiam, largamente, do cálculo sobre a folha de salários no cenário contemporâneo das atividades do agronegócio.

Essa constatação é evidente. O que parece obscurecer a compreensão dos tribunais administrativos e judiciais não é, pois, o exame da adequação da substituição da folha de salários pela receita bruta no cálculo da contribuição previdenciária sobre a produção rural, mas a validade das alterações legislativas em relação à Constituição. Disso nos ocuparemos nos próximos tópicos.

## **4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL SOB A PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL**

### **4.1 A(in)constitucionalidade da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física**

Assentadas as premissas fáticas acerca do histórico normativo da contribuição previdenciária sobre a produção rural, cumpre perquirir sua legitimidade

constitucional. A nosso ver, a Lei nº 8.212/1991, ao impor ao empregador rural pessoa física o recolhimento da contribuição previdenciária, apresentou e apresenta vícios patentes de inconstitucionalidade, alguns superados, outros, não, porque: a) ausente a definição conceitual específica e determinante dos aspectos da hipótese de incidência da norma tributária, fere o princípio da legalidade estrita, cuja força normativa é maior no direito tributário; b) introduz regime substitutivo da base de cálculo da folha de salários pela receita bruta sem suporte constitucional originário; e c) sujeita pessoa física ao recolhimento de contribuição sobre receita bruta, que é conceito aplicável apenas às pessoas jurídicas conforme jurisprudência consolidada do STF.

Antecipou-se na terceira seção deste artigo que a contribuição devida pelo empregador rural pessoa física estava prevista originariamente na Lei nº 8.212/1991, no artigo 15, I, c/c o artigo 22, I, que previa o cálculo do montante devido sobre a folha de salários. As Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997 introduziram, posteriormente, alteração no artigo 25 da Lei Orgânica da Seguridade Social para impor o recolhimento da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Alçada a questão da constitucionalidade dessa alteração legislativa ao STF, a Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 596.177-RG/RS (tema nº 202 da repercussão geral), definiu o seguinte entendimento: “É inconstitucional a contribuição, a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei 8.540/1992” (STF, 2013). A tese firmada adotou os fundamentos do precedente originado do julgamento do RE nº 363.852/MG (STF, 2011).

Entendeu o Pretório Excelso naquelas assentadas que a Constituição é exaustiva quanto aos fatos que podem dar causa à obrigação de financiamento da seguridade social e que somente ela poderia abrir exceção à unicidade de incidência da contribuição. Destacou-se, outrossim, que o artigo 195, parágrafo 8º, que esboça a tributação da receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor, parceiro, meeiro, arrendatário rural e pescador artesanal, utilizou essa base de incidência em virtude da impossibilidade de adoção da folha de salários, eis que os sujeitos a que faz referência não

empregam mão de obra na produção rural. Consignou-se ainda que a criação de outra figura exacional residual, além daquelas cuja materialidade já estivesse prevista na Constituição, violaria a regra constitucional que exige a edição de lei complementar, nos termos do artigo 195, parágrafo 4º, eis que o resultado da produção não se confundiria com faturamento, previsto expressamente no artigo 195, I, “b”, da Constituição de 1988.

Declarada a inconstitucionalidade da alteração do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a inclusão de dois incisos, que previam a incidência da contribuição também sobre o resultado da produção do empregador rural pessoa física, promulgou-se a Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998, que incluiu, no retro mencionado artigo 195, I, “b”, também a receita como mais uma possível base econômica de tributação para o financiamento da seguridade social. Visava o constituinte reformador a ampliar a base de cálculo das contribuições sociais em epígrafe, abrindo espaço para a sua incidência sobre a receita bruta em geral e, em particular, sobre aquela proveniente da comercialização da produção rural.

Seguindo-se à promulgação daquela emenda, editou-se a Lei nº 10.256/2001, que reintroduziu a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta originada da venda da sua produção, agora em ambiente normativo favorável à tributação da receita na perspectiva constitucional. Contudo, cuidou essa lei de reformar, nos termos de seu artigo 1º, apenas o *caput* do artigo 25, olvidando-se de esclarecer, como fazia o inciso I, declarado inconstitucional pelo STF no julgamento daqueles REs, a base de cálculo e a alíquota, que são aspectos imprescindíveis para a completude da norma tributária, exigência constitucional de certeza e determinação, derivada do princípio da legalidade, cujos elementos mais precisos são delineados pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, o STF contornou, recentemente, o argumento de que, ausente a especificação conceitual determinante dos aspectos da norma tributária, restaria prejudicado o princípio da legalidade. No julgamento do RE nº 718.874-RG/RS (tema nº 669 da repercussão geral), a Corte entendeu que era “constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção” (STF, 2018a).

A Corte fundou seu posicionamento em dois argumentos, que serão abaixo examinados.

Um deles, o de que, como os julgados anteriores foram proferidos em controle difuso, o inciso I do artigo 25 só teria sido extirpado do ordenamento jurídico com a publicação superveniente de resolução do Senado, o que inexistia à época do julgamento do tema nº 669 da repercussão geral. Sobreveio, entretanto, recentemente, a Resolução senatorial nº 15/2017, que suspende, com fulcro no artigo 52, X, da Constituição, a execução do artigo 25, I, da Lei nº 8.212/1991, fato novo que, embora tenha o condão de enfraquecer os fundamentos do aresto pretoriano, foi rejeitado pelo STF no julgamento dos embargos declaratórios aviados contra o acórdão que firmou o entendimento acerca do tema da repercussão geral.

Conforme a Corte, a Resolução nº 15/2017 foi editada sem qualquer nexo de causalidade com a decisão do RE. O Senado ter-se-ia fundado no RE nº 363.852/MG, em que fora declarada a inconstitucionalidade incidental da legislação anterior. Não se aplicaria, pois, o fato àquela situação, uma vez que o artigo 52, X, da Constituição somente permite a suspensão pelo Senado do que for declarado incidentalmente inconstitucional pelo Supremo, enquanto, naquele julgado, houve declaração de constitucionalidade.

O outro argumento, por sua vez, trazido à consideração do plenário pelo ministro Alexandre de Moraes, foi o de que a declaração incidental de inconstitucionalidade do artigo 25, I, teria ocorrido apenas para o empregador rural pessoa física, mantendo-se a validade e a eficácia do dispositivo em relação à outra categoria de contribuintes, qual seja, a dos segurados especiais, produtores rurais que trabalham em regime de economia familiar e não empregam mão de obra. O ministro destacou que, reintroduzida a figura do empregador rural pessoa física após a alteração constitucional feita pela Emenda nº 20/1998, aplicar-se-ia aquele inciso não só aos segurados especiais como também – e novamente – aos empregadores pessoas físicas.

O argumento não convence, porque confunde o texto com a norma, incorrendo em grave vício de interpretação. Ora, o STF declarou inconstitucional não o texto do artigo 25, I, em relação ao empregador rural pessoa física, mas a norma

extraída desse dispositivo que permite a incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção daquela categoria específica de contribuintes. A sua reintrodução no *caput* do artigo 25 é apenas textual, mas dela não se extrai o perfil completo da norma tributária, conceitualmente específico e determinado, que permita a incidência sobre a receita bruta, uma vez que a lei tributária em consonância com a nova redação do artigo 195, I, “b”, não delimitou a base de cálculo e a alíquota da contribuição previdenciária. Em outras palavras: embora o texto esteja completo, a norma não está.

O segundo vício de inconstitucionalidade que se apontou no início desta subseção consiste na ausência de previsão constitucional expressa que autorize a substituição da folha de salário pela receita bruta como base de cálculo. A Lei nº 10.256/2001 alterou o *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, determinando a substituição de uma base de incidência por outra sem, contudo, observar os comandos constitucionais.

À primeira vista, pode parecer ausente o apontado vício, porque os parágrafos 12 e 13 do artigo 195 da Constituição preveem a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. Registre-se, todavia, que a possibilidade de substituição de uma base de incidência por outra surgiu apenas com a Emenda Constitucional nº 42/2003, alguns anos, portanto, após a edição da Lei nº 10.256/2001, que, como reportado, introduziu o regime substitutivo sem suporte constitucional. Esse vício de inconstitucionalidade é congênito e, em consonância com a jurisprudência pacífica do STF, não se convalida em virtude de modificação superveniente da Constituição.

Outro argumento é o de que a contribuição ao Funrural foi acometida de inconstitucionalidade superveniente, uma vez que a EC nº 42/2003 atribuiu à lei, de acordo com o artigo 195, parágrafo 12, a tarefa de definir os setores de atividade econômica para os quais a contribuição do artigo 195, I, “b”, incidente sobre faturamento ou receita, seria não cumulativa. Estabelecida como regra a não cumulatividade pelas Leis nº 10.637/2002 (artigo 8º) e 10.833/2003 (artigo 10), excepcionando-se expressamente os setores para os quais a contribuição seria cumulativa, nos quais não se incluiu o agronegócio, a contribuição ao Funrural, mantida na sistemática cumulativa, feriu o artigo 195, parágrafos



12 e 13, que preveem também para a hipótese de substituição da incidência sobre a folha de salários pela incidência sobre a receita bruta a aplicação do regime de não cumulatividade definido em lei.

Bastariam, contudo, alterações na legislação infraconstitucional para superar esses dois vícios de inconstitucionalidade há pouco apontados.

No entanto, o terceiro defeito de validade constitucional é mais grave e consiste na impossibilidade jurídica de aplicação do regime de receita às pessoas físicas, em consonância com a jurisprudência firme da Suprema Corte, que, no julgamento do RE nº 346.084/PR (STF, 2006), atribuiu apenas às pessoas jurídicas a possibilidade de auferir receita ou faturamento. O vício de constitucionalidade neste caso é mais difícil de ser sanado, uma vez que demandaria emenda à Constituição com vistas a estender às pessoas físicas o regime de receita/faturamento, a exemplo do que foi feito pela EC nº 33/2001, que autorizou a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre a aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto.

É digno de nota, todavia, que esses vícios de constitucionalidade não se cingiram, infelizmente, apenas aos empregadores rurais pessoas físicas, mas também, como adiante se esclarece, às pessoas jurídicas que empregam mão de obra na produção rural. Confira.

#### **4.2 Receita bruta e “resultado de sua comercialização”. Sinônimos?**

O artigo 195, parágrafo 8º, da Constituição, mencionado inúmeras vezes ao longo deste trabalho e transcrito algumas seções atrás, vai além do mero delineamento da materialidade da contribuição previdenciária devida pelo segurado especial, e antecipa a base econômica para cálculo do tributo: o resultado da comercialização da produção. A Lei nº 8.212/1991, em vez de observar o texto daquele dispositivo constitucional, prevê, por sua vez, a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física e do segurado especial como base de cálculo da contribuição ao Funrural.

Afinal, resultado da comercialização e receita bruta são sinônimos? Teria o legislador federal contrariado a Constituição? Enfim, o disposto na Lei nº 8.212/1991 é constitucional?

A questão está sob apreciação do STF, que afetou o RE nº 761.263/SC como paradigma da discussão, atribuindo à matéria o nº 723 da repercussão geral, cujo tema foi sintetizado no seguinte enunciado: “Validade da contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção” (STF, 2018b). Trata o tema, pois, do contribuinte segurado especial.

O argumento central não é a inconstitucionalidade material da norma que deriva daquele dispositivo, mas sua invalidade formal. Argui-se, no RE cuja repercussão geral foi reconhecida, que as razões para declaração de inconstitucionalidade pelo STF do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, no julgamento do RE nº 363.852/MG, aplicam-se também à situação do contribuinte segurado especial, porque, à época da edição dessa lei, o artigo 195, I, *b* admitia a incidência apenas sobre o faturamento, e o artigo 195, parágrafo 8º, sobre o resultado da comercialização da produção, pelo que não havia, dentre as materialidades traçadas na Constituição, a receita.

Ausente a receita dentre as bases de incidência da contribuição para o financiamento da seguridade social, apenas por meio de lei complementar, com arrimo no artigo 195, parágrafo 4º, da Constituição, poderia haver a criação de contribuição residual, com hipótese de incidência e base de cálculo diversas das demais contribuições.

Isso porque a redação original do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 já previa, para o segurado especial, o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta e, não, sobre o resultado da comercialização de sua produção, que consta expressamente do parágrafo 8º do artigo 195.

Admitida, pois, pela Corte, naquela assentada, a diferença entre receita, faturamento e resultado da venda da produção, a previsão original veiculada no artigo 25 da Lei Orgânica da Seguridade Social, que determinava ao

contribuinte segurado especial o cálculo do tributo sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, estaria eivada do mesmo vício de inconstitucionalidade formal das leis posteriores que alteraram a redação daquele artigo da Lei nº 8.212/1991 para nele incluir o empregador rural pessoa física.

O pronunciamento do saudoso ministro Teori Zavascki, relator do recurso afetado ao tema nº 723 da repercussão geral, torna a questão indene de dúvidas. Veja:

Ora, como salientado no artigo de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, houvesse confusão, houvesse sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do § 8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produtor que não conta com empregados e exerça atividades em regime de economia familiar. Já estava ele alcançado pela previsão imediatamente anterior do inciso I do artigo 195 da Constituição. Também sob esse prisma, procede a irresignação, entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo faturamento, no inciso I do artigo 195, o vocábulo receita. (STF, 2014)

Ora, se resultado da comercialização não se confunde com faturamento, que, por seu turno, não se confunde com receita, a previsão original do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 de definir como base de cálculo da contribuição previdenciária ao Funrural a receita bruta proveniente da comercialização da produção do segurado especial não se afinava com nenhuma das materialidades previstas no artigo 195 da Constituição, o que só por lei complementar poderia ser feito.

Inquestionável, pois, a inconstitucionalidade formal da lei. Tratando-se de vício congênito, nem mesmo a edição posterior da EC nº 20/1998, que introduziu a palavra “receita” no artigo 195, I, “b”, da Constituição, é capaz de convalidar a grave mácula.

### 4.3 Contribuição ao Funrural e Cofins. *Bis in idem*?

Outra controvérsia concernente ao Funrural diz respeito à dupla incidência sobre a receita bruta da pessoa jurídica voltada ao agronegócio, cujo resultado da produção estaria sujeito ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a produção rural e à Cofins cumulativamente.

O STF consolidou o entendimento de que não há óbice constitucional a que coincidam as hipóteses de incidência e as bases de cálculo das contribuições e as dos impostos em geral. Firmou, pois, o posicionamento de que não há *bis in idem* entre contribuições e impostos, mas, ao que parece, apenas entre as mesmas espécies tributárias. É o que se extrai do julgamento pela Corte dos REs nº 574.706/PR (STF, 2017a) e nº 883.542-RG/SP (STF, 2017b), este último com repercussão geral reconhecida (tema nº 948), em que se confirmou a recepção pela Constituição da contribuição sindical rural, instituída pelo Decreto-lei nº 1.661/1971, cuja base de cálculo é idêntica à do imposto sobre a propriedade territorial rural, ambos de competência da União.

Ocorre que a contribuição previdenciária ao Funrural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da agroindústria e do empregador rural pessoa jurídica, nos termos, respectivamente, dos artigos 22-A da Lei nº 8.212/1991 e 25 da Lei nº 8.870/1994, tem base de cálculo idêntica à da Cofins. E ambas têm também o mesmo fundamento normativo e a mesma destinação, quais sejam, respectivamente, o artigo 195, I, “b”, da Constituição, e o financiamento da seguridade social.

Enquanto a Cofins, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, a contribuição ao Funrural, como antecipado, incide sobre a receita bruta derivada da comercialização da produção pela pessoa jurídica. Não estaria, pois, a base de incidência da contribuição previdenciária sobre a produção rural contida naquela aplicável à Cofins? A ocorrência de *bis in idem* é evidente.

Não obstante, ainda não há posicionamento claro da Suprema Corte sobre a matéria. No julgamento dos REs nº 718.874/RS (tema nº 669 da repercussão geral) e nº 596.177/RS, o STF apenas consignou que o produtor rural pessoa

física não é contribuinte da Cofins, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as que são a elas equiparadas, nos termos da legislação federal, pelo que não haveria que se arguir o óbice da dupla tributação no caso. Há, entretanto, um fundamento latente no julgamento dos mencionados recursos, qual seja: o de que não há *bis in idem* apenas porque o empregador rural pessoa física não se sujeita ao recolhimento da Cofins. Fosse pessoa jurídica, portanto, o reconhecimento da ocorrência do *bis in idem* certamente não escaparia à Corte.

Registre-se ainda não ser possível fundar a legitimidade da incidência simultânea da Cofins e da contribuição previdenciária sobre a produção rural na constitucionalidade da sujeição de algumas categorias de contribuintes ao recolhimento concomitante da Cofins e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), porque há expressa autorização constitucional para a instituição destas duas últimas exações (art. 195, I, b c/c 239 da Constituição).

A propósito, a contribuição para o PIS foi criada antes mesmo da Constituição de 1988, por meio da Lei Complementar nº 07/1970, e foi expressamente recepcionada pela nova ordem constitucional, conforme o artigo 239, que destinou o produto de sua arrecadação ao financiamento do programa de seguro-desemprego e ao abono salarial. Quanto à Cofins, por sua vez, não há que se falar em recepção pela ordem jurídica vigente, porque ela tem seu fundamento normativo diretamente derivado da Constituição, que outorgou à União competência para instituir contribuição ao financiamento da seguridade social sobre a receita ou faturamento, conforme seu artigo 195, I, “b”, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998.

Nenhuma razão justifica, portanto, que as agroindústrias e os empregadores rurais pessoas jurídicas estejam sujeitos ao recolhimento duplo da Cofins e da contribuição ao Funrural sobre a receita bruta originada da comercialização de sua produção, eis que este último tributo, diferentemente da contribuição ao PIS, não tem suporte constitucional para incidir cumulativamente àquela contribuição. A existência do óbice constitucional à dupla tributação é inequívoca, o que demanda o pronto afastamento da cobrança.

#### 4.4 **A imunidade das receitas de exportação e as vendas a cooperativas e trading companies para exportação subsequente**

A reforçar a plêiade de controvérsias em torno da incidência das contribuições previdenciárias sobre a produção rural, outro tema, de elevada envergadura, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF (tema nº 674), diz respeito à “aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (*trading companies*)”.

A matéria veiculada no RE nº 759.244/SP (STF, 2015), paradigma desse tema, cinge-se à possibilidade de extensão às exportações indiretas da regra imunitória extraída do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, em cujos termos as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. A índole constitucional da matéria revela-se na interpretação do alcance da imunidade prevista naquele dispositivo.

Remontando à origem, o apelo extraordinário volta-se contra acórdão da lavra do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, que assentou a inaplicabilidade da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, sobre as operações de exportação indireta, ou seja, aquelas intermediadas por sociedades comerciais exportadoras. A Corte *a quo* concluiu pela constitucionalidade da Instrução Normativa nº 03/2005, da antiga Secretaria da Receita Previdenciária, que determina a incidência das contribuições previdenciárias sobre a receita resultante da comercialização de produtos destinados à exportação, porquanto considerada receita interna, não se tratando, pois, de exportação direta de mercadorias.

Em que pese o RE veicular a existência de transgressões a caros princípios constitucionais, como anterioridade, irretroatividade e legalidade, o ponto fulcral em que se arrima e que interessa para este artigo consiste na interpretação da imunidade tributária do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. Afinal, a regra que se extrai do dispositivo alcança apenas as exportações diretas ou a teleologia da imunidade reconhecida pela Constituição compreende também as exportações indiretas?

Misabel Derzi (2010) conceitua as imunidades tributárias como regras constitucionais não só expressas como também implicitamente necessárias, o que revela, de plano, a possibilidade de extrair do texto da Constituição normas exonerativas que não defluem da literalidade do dispositivo interpretado. O STF, a propósito, posto não tenha firmado entendimento sobre o método interpretativo apropriado – se é que há algum – para os dispositivos que veiculem regras tributárias imunitórias, costuma guiar-se pelos princípios que lhe são subjacentes (ÁVILA, 2012).

No julgamento do RE nº 102.141/RJ (STF, 1985), a Corte Suprema consignou que, tratando-se de imunidade genérica, admite-se a interpretação ampla, de modo que se revelem os princípios e postulados nela consagrados. Já quando do exame do RE nº 504.615 AgR/SP (STF, 2012), afirmou o STF que a imunidade do artigo 150, VI, “d”, deveria ser interpretada restritivamente e que a expressão “papel destinado a sua impressão” compreenderia tão somente os produtos similares ao papel. Não há, pois, como se afirmar, categoricamente, que as imunidades sejam sempre interpretadas em um ou outro sentido, isto é, extensiva ou restritivamente. É necessário conduzir ao tribunal argumentos capazes de convencer a Corte de que, ainda que se empregue interpretação mais estrita da regra imunitória, a sua teleologia encampa o alcance da imunidade para outras situações além daquelas que se extraem da literalidade do texto.

É o caso da imunidade das receitas provenientes de exportações às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. O princípio que sustenta essa imunidade é o do destino, que encontra sólido amparo no texto constitucional. O seu objetivo é favorecer o equilíbrio da balança comercial brasileira, tornando os produtos produzidos no país mais atrativos no comércio internacional.

O princípio do destino tem eficácia normativa forte. Ele subjaz não só à regra do artigo 149, parágrafo 2º, I, de que ora se cuida, como também dos artigos 155, parágrafo 2º, XII, e e f, e 156, parágrafo 3º, II, todos da Constituição. Portanto, interpretação daquela regra constitucional imunitória que autorize a incidência da contribuição sobre a receita bruta na venda a sociedades comerciais exportadoras da produção rural, com saída subsequente para fora

do país, estará em conflito grave com o princípio constitucional que lhe dá suporte e que se dessume da análise sistemática da Constituição.

As sociedades comerciais exportadoras atuam apenas como intermediárias na remessa do produto interno ao comprador localizado no estrangeiro. A equiparação à venda interna da operação que destina a produção rural pela agroindústria ou pelo empregador rural pessoa jurídica às *trading companies* não está sintonizada com a realidade do setor. O objetivo não é o consumo interno, mas a saída do produto do território nacional.

A incidência da contribuição, nesse caso, além de violar o princípio do destino, que dá suporte à imunidade em lume, ainda fere o princípio da isonomia. Isso, porque a incidência da contribuição previdenciária na venda intermediada torna ainda mais oneroso o produto vendido pelo contribuinte que não tem condições de contratar diretamente com o comprador estrangeiro interessado. Favorecem-se, pois, os mercados já desenvolvidos, cuja infraestrutura é amigável à contratação direta, sem intermediários, portanto.

Situação semelhante envolve as cooperativas do agronegócio, que intermedeiam as vendas da produção rural de seus cooperados com o mercado externo. As pessoas físicas que as integram enquadram-se tanto como seguradas especiais como empregadoras rurais, ambas as categorias de contribuintes sujeitas, atualmente, ao recolhimento sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção. Pergunta-se, nessa toada, se também o resultado das vendas dos produtos dos cooperados estaria sujeito à incidência das contribuições previdenciárias.

O alcance da regra imunitória nesse caso parece ainda mais claro. Enquanto as vendas às sociedades comerciais exportadoras (*trading companies*) consistem em operações de circulação de mercadorias, com transferência de titularidade, as relações estabelecidas entre os cooperados e as cooperativas de que fazem parte – chamadas, genericamente, de atos cooperativos – não implicam, nos termos do artigo 79, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 5.764/1971, operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Ainda assim, esses atos cooperativos são negócios jurídicos válidos, que contribuem para a consecução do objeto social da cooperativa. Em outras



palavras, a exportação feita pela cooperativa é, ao fim e ao cabo, exportação feita pelo cooperado.

O caso das cooperativas não exige maior esforço hermenêutico. Sequer é preciso estender o alcance da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. O cooperado que agrega ao volume de exportações da cooperativa o resultado da sua produção rural exporta também. E, se exporta, está ao abrigo da incidência da contribuição social em favor da previdência, porque a sua receita é imune. Qualquer interpretação que se desvie disso receberá a pecha de ilegal, por afronta à Lei das Cooperativas, e de inconstitucional, por transgressão direta à regra imunitória do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição.

## **5 A JURISPRUDÊNCIA DO CARF ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL**

### **5.1 Base de cálculo do Funrural na agroindústria**

Dispõe a Solução de Consulta da Coordenação-geral de Tributação (Cosit) nº 34, de 2016, o seguinte:

A receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros. (BRASIL, 2016)

A resposta à consulta revela o entendimento da Secretaria da Receita Federal acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre receitas estranhas ao exercício da atividade rural, a exemplo da revenda de mercadorias. Incidiria, pois, a contribuição social sobre receita alheia ao produto da comercialização da produção rural.

O entendimento da fiscalização fazendária distancia-se, entretanto, da leitura possível do comando do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual a contribuição devida pela agroindústria incidirá sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. O fundamento em que se arrima a conclusão da referida solução de consulta é o de que outras vendas, que constituam parte da atividade autônoma da agroindústria, incluem-se no conceito de produção.

Fábio Calcini (2017) critica a interpretação da Receita Federal, uma vez que somente há que se tributar o resultado da operação de comercialização – faturamento –, que tem conceito restrito e não permite a inclusão de qualquer outro tipo de receita, como as receitas financeiras, bonificações, ICMS-ST, IPI e descontos incondicionais. E colaciona, em seguida, entendimento do CARF,<sup>5</sup> no sentido de que a transferência de estoque para integralização do capital social não pode ser equiparada à obtenção de receita proveniente de comercialização da produção própria.

Em outro julgamento, o tribunal administrativo, em sentido semelhante, consignou que devem ser afastadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica “o que foi objeto de comercialização, embora produzida por terceiros, como no caso de revendas, bem como quando do descarte de aves matrizes” (BRASIL, 2017). O posicionamento da Corte se alinha com a melhor interpretação do conceito de resultado da comercialização da produção, que não pode envolver receitas outras, estranhas ao objeto social da pessoa jurídica e que sequer chegam a ser objeto de atos de mercancia.

Afigura-se, pois, incongruente com a base de cálculo do tributo a inclusão de receitas que não têm qualquer relação com a comercialização da produção da pessoa jurídica agroindustrial. A relevância da matéria foi reconhecida pelo STJ, que afetou os Recursos Especiais nº 1.638.772/SC, 1.624.297/RS

5 “Se o objeto social da empresa é comercializar produção rural e não participar em sociedades, a integralização de ações em outra sociedade figura como meio para a realização do objeto social (ato societário) e não o próprio desenvolvimento do objeto social (empresa), razão pela qual a transferência de estoque figurou como um ato societário e não como a própria atividade empresarial. Nesse sentido, estabeleceu o STF que a incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio” (BRASIL, 2014).

e 1.629.001/SC ao julgamento do tema nº 994 da sistemática repetitiva, que trata, especificamente, da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Espera-se que o julgamento do tema pelo STJ não se atenha exclusivamente à qualificação da receita de ICMS como transitória ou definitiva, na linha do julgamento pela Suprema Corte da inclusão do imposto estadual na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, mas que sua fundamentação seja suficiente para firmar um entendimento acerca da inclusão de outras receitas, estranhas ao objeto social da pessoa jurídica voltada ao agronegócio, na base de cálculo da contribuição previdenciária em epígrafe.

## **5.2 Exigência de exclusividade no exercício da atividade rural e limites para o planejamento tributário na tributação da produção rural**

O artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, a respeito do qual se falou em seção anterior deste trabalho, prevê o enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria desde que sua atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, cabendo-lhe o recolhimento da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

O CARF reconhece a possibilidade de a agroindústria recolher contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (Funrural), em substituição à tributação sobre a folha (artigo 20, I e II, da Lei nº 8.212/1991), mesmo quando desempenhar outra atividade não relacionada à rural, configurando atividade autônoma. Confira:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/11/2001 a 31/12/2003. AGROINDÚSTRIA – ATIVIDADE AUTÔNOMA. É devida pela agroindústria a contribuição incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, mesmo em decorrência da exploração de outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...]. (BRASIL, 2013a)

Nesse cenário, questão interessante que pode ser suscitada diz respeito à possibilidade de a indústria adquirir propriedade rural para, com isso, tornar-se agroindústria e beneficiar-se da substituição da tributação incidente sobre a folha pela tributação sobre a receita bruta ou faturamento, ou mesmo por nenhuma delas (no caso de exportação da produção).

O CARF tem entendimento consolidado no sentido de que a agroindústria não pode apenas industrializar a produção de terceiros, uma vez que a legislação infraconstitucional exige que o industrial tenha produção rural própria também. É ver:

AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. A recorrente não se enquadra como agroindústria. Para tal enquadramento é imprescindível que haja industrialização de produção própria, conforme previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212 de 1991, restando configurada que a atividade principal do contribuinte seja a produção rural [...]. (BRASIL, 2013b)

A Corte Administrativa entende ainda, a despeito da inexistência de previsão legal, que, além de ter produção rural própria, ela não pode ser ínfima. Veja:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. PRODUÇÃO PRÓPRIA ÍNFIMA. O regime substitutivo inscrito no artigo 22<sup>a</sup> da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da Agroindústria, assim considerado o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distinto, não abrangendo àquele [sic] contribuinte que detém produção própria insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, o qual deverá ser considerado como Indústria, hipótese que se vislumbra no caso vertente [...]. (BRASIL, 2013b)

O entendimento nos parece equivocado. A legislação previdenciária não estabelece qualquer proporção entre as operações de industrialização da produção própria e a de terceiros para fins de classificação da indústria como agro. A faculdade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta, reconhecida à agroindústria, independe de que a produção própria prepondere sobre a industrialização da produção rural adquirida de terceiros, ou seja, expressiva ou significativa. O posicionamento do CARF desborda, pois, dos limites da tributação e fere o princípio da legalidade. Cria exigências onde o legislador nada exigiu.

Ora, é lícito ao particular organizar suas atividades econômicas como lhe aprouver, desde que respeitadas os comandos normativos que derivem, direta ou indiretamente, do disposto em lei, que é o instrumento jurídico hábil a criar direitos e sujeitar os particulares ao cumprimento de deveres. Tal instrumento restringe-lhes o amplo espaço de liberdade de que gozam em virtude de expressa disposição constitucional, que, em consonância com o artigo 170, no âmbito especial das atividades econômicas, estriba o seu exercício na livre iniciativa.

Com efeito, as limitações ao gozo da liberdade e ao trabalho sobre a propriedade privada são legítimas desde que previstas expressamente em lei e, ainda assim, desde que alinhadas à normatividade constitucional. Somente por lei se criam restrições a direitos, pelo que qualquer espaço por ela deixado para o exercício pleno da liberdade legítima o planejamento tributário lícito. As autoridades administrativas ou judiciais que aplicam as normas tributárias não têm competência para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei, uma vez que o plano em que consiste o sistema jurídico atribuiu-lhes grau mais restrito de confiança, prevendo expressamente o princípio da legalidade em sua forma mais estrita (especificidade conceitual fechada).<sup>6</sup>

É óbvio, contudo, que, se houver abuso de direito por parte do contribuinte (falseando produção própria, em valores irrisórios, apenas para se valer da tributação mitigada), a operação poderá ser desconsiderada. Entretanto, seriam situações-limite e muito pontuais – e não um “teste de legitimidade” a ser aplicado a toda e qualquer situação submetida à avaliação do tribunal.

6 Ver JORGE, 2016.

## 6 CONCLUSÃO

As considerações expendidas ao longo deste artigo entremostam que a contribuição ao Funrural é polêmica e que ainda há muitos assuntos por resolver. A promulgação da Constituição de 1988 modificou o perfil do sistema de financiamento da seguridade social, unificando a fonte de custeio dos benefícios previdenciários e assistenciais oferecidos aos contribuintes. Não se diferenciam mais os sistemas previdenciários dos trabalhadores urbanos e rurais, em que pese a existência de singularidades na forma de recolhimento de cada uma dessas categorias de contribuintes.

Não se questiona no STF apenas a constitucionalidade das modificações introduzidas na Lei nº 8.212/1991, especialmente no que concerne à base de cálculo e ao regime substitutivo criado para as contribuições previdenciárias incidentes sobre a produção rural, mas também o regime normativo extraído da redação original da Lei Orgânica da Seguridade Social, que apresenta incompatibilidades graves com a Constituição de 1988.

Buscou-se, pois, neste artigo, abordar, ainda que brevemente, os principais pontos controvertidos em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a produção rural, os conceitos empregados na Constituição, o alcance de normas jurídicas e a interpretação que parece mais apropriada dos textos normativos estudados.

A partir de perspectiva constitucional, pôde-se concluir pela inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o empregador rural pessoa física, à luz de três argumentos diferentes: pela existência de distinções conceituais entre receita, faturamento e resultado da comercialização da produção, pela ocorrência de *bis in idem* na incidência cumulativa da Cofins e do Funrural sobre a receita bruta da pessoa jurídica e pelo alcance da imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, às exportações indiretas. O artigo ainda abordou as atuais discussões existentes no âmbito do CARF, notadamente no que concerne à delimitação da base de cálculo da contribuição e ao espaço conferido aos contribuintes para o planejamento tributário de suas atividades econômicas.

O debate, longe de se ter esgotado, ainda demanda muito estudo e compreensão mais profunda do nosso sistema constitucional tributário.

## REFERÊNCIAS

ASOREY, Rubén O. (org.). **Protección constitucional de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROS, Geraldo Sant'Ana de Camargo *et al.* PIB do agronegócio. 2017. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4211393/mod\\_resource/content/1/pibmacro.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4211393/mod_resource/content/1/pibmacro.pdf). Acesso em: 1 out. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2301003.490, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, relatora: Bernadete Oliveira, julgado em: 14 maio 2013a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2302002.675, 2ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, relator: Liege Lacroix, julgado em: 14 ago. 2013b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2302-003.339, 2ª Seção, julgado em: 14 ago. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5590767>. Acesso em: 10 maio 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-geral de Tributação. Solução de Consulta nº 34, de 11 de abril de 2016. Brasília, 11 abr. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2202-003.765, 2ª Seção, julgado em: 4 abr. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6765663>. Acesso em: 10 maio 2018.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Quais receitas são tributadas pelo Funrural na pessoa jurídica?** Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jun-02/direito-agronegocio-quais-receitas-sao-tributadas-funrural-pessoa-juridica>. Acesso em: 29 set. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DEZEMONE, Marcus. Mundo rural e Era Vargas: direitos, papel do campo e legislação social na historiografia recente. **Tempos Históricos**, v. 16, p. 219-245, 2012. Disponível em: <http://e-revista.unioeste.br/index.php/temposhistoricos/article/viewFile/8104/5997>. Acesso em: 30 set. 2018.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *Planning Theory of Law*, de S. J. Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 35, p. 13-30, 2016.

STF. RE nº 102.141, 2ª Turma, relator: ministro Carlos Madeira, julgado em: 18 out. 1985. **Diário da Justiça**, 29 nov. 1985.

STF. RE nº 346.084, Tribunal Pleno, relator: ministro Ilmar Galvão, relator para acórdão: ministro Marco Aurélio, julgado em 9 nov. 2005. **Diário da Justiça Eletrônico**, 1 set. 2006.

STF. RE nº 363.852, Tribunal Pleno, relator: ministro Marco Aurélio, julgado em: 3 fev. 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 107, 6 jun. 2011.



STF. RE nº 504.615 AgR, 1ª Turma, relator: ministro Ricardo Lewandowski, julgado em: 3 maio 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, 1 ago. 2012.

STF. RE nº 596.177, Tribunal Pleno, relator: ministro Ricardo Lewandowski, julgado em: 1 ago. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 226, 14 nov. 2013.

STF. ADI nº 2.588, relatora: ministra Ellen Gracie, relator para acórdão: ministro Joaquim Barbosa, julgado em: 10 abr. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 27, 10 fev. 2014.

STF. RE nº 759.244 RG, relator: ministro Roberto Barroso, julgado em: 19 set. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, 2 fev. 2015.

STF. ARE nº 873.235 AgR, 1ª Turma, relatora: ministra Rosa Weber, julgado em: 2 set. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 206, 27 set. 2016.

STF. RE nº 574.706, Tribunal Pleno, relatora: ministra Carmen Lúcia, julgado em: 15 mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 251, 6 nov. 2017a.

STF. RE nº 883.542 RG, relator: ministro Gilmar Mendes, julgado em: 2 jun. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 268, 27 nov. 2017b.

STF. RE nº 718.874, Tribunal Pleno, relator: ministro Edson Fachin, relator para acórdão: ministro Alexandre de Moraes, julgado em 30 mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 191, 12 set. 2018a.

STF. RE nº 761.263 RG, relator: ministro Teori Zavascki, julgado em 24 abr. 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 130, 28 jun. 2018b.

STF. RE nº 958.252, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 30 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 26, 11 fev. 2019.

STJ. AgRg no Ag nº 1.062.772/SP, 1ª Turma, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 25 nov. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 15 dez. 2008a.

STJ. AgRg no REsp nº 1.020.051/SC, 2ª Turma, relator: ministro Castro Meira, julgado em: 19 ago. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 11 set. 2008b.

STJ. AgRg no REsp nº 1098545/RS, 1ª Turma, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 18 jun. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 6 ago. 2009a.

STJ. REsp nº 1.107.975/MG, 2ª Turma, relatora: ministra Eliana Calmon, julgado em: 2 abr. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 29 abr. 2009b.