

A CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL

Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹

1 DO OBJETO

Este trabalho pretende discutir a recepção da Lei Complementar n. 11/71, com as alterações estabelecidas pela LC n. 16/73, e da Lei n. 6.260/75, que estabelecia uma contribuição anual obrigatória a cargo do empregador rural, correspondente a 12% de um décimo do valor da produção rural do ano anterior já vendida ou avaliada segundo as cotações de mercado (art. 5º - I) e de um vigésimo do valor da parte da propriedade rural por ventura mantida sem cultivo, segundo a última avaliação feita pelo INCRA (inciso II).

Em questão está a revogação daquela legislação anterior à CF de 1988 pela Lei n. 7787/89, art. 3º, par. 1º, ou pelo art. 138 da Lei n. 8213/91. Discute-se, em particular, se a Lei n. 8212/91 extrapola a exigência do art. 195 – I da CF/88,

¹ Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

quando estabelece como base de cálculo o recebimento bruto e não o resultado da comercialização. Trata-se, em suma, da existência de algum vício na instituição de contribuição previdenciária, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural em relação a empregadores rurais, pessoas física e dos períodos passíveis de repetição de indébito em virtude de pagamentos indevidos a título da contribuição social em análise, em face da CF/88.

2 CONTRIBUIÇÕES

O FUNRURAL, instituído na Lei n. 4214/63, como fundo destinado à assistência e previdência do trabalhador rural, previa uma contribuição de 1% sobre o valor comercial dos produtos agropecuários, recolhidos pelo próprio produtor.

Pela Lei Complementar n. 11/71, foi instituído o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), cujo custeio era provido (LC/11, art. 15) por duas *contribuições*: (i) *de 2% devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais*, e (ii) *daquela de que tratava o art. 3º do DL 1146/70 (elevada a 2,6%, dos quais 2,4% caberiam ao FUNRURAL pela Lei n.4863/65).*

O art. 149 da CF/88 entrou em vigor com a promulgação da Constituição. Nele se fala da competência da União para instituir contribuições sociais. A chamada contribuição para o FUNRURAL, sendo contribuição social, mas referida também à competência estabelecida no art. 195 – I da CF, tem de ser entendida sistematicamente, para efeitos de sua recepção, na correlação desses artigos com o disposto no art. 145, o primeiro sob o capítulo que trata do *sistema tributário nacional*. O par. 5º do art. 34 do ADCT contém um dispositivo que assegura a legislação anterior quando não incompatível com o novo sistema. E o art. 56 do ADCT fala do art. 195-I da CF, que, originalmente, previa o financiamento da seguridade social, *nos termos da lei*, o que ocorreu com o advento da Lei Complementar n. 70/1991.

Sem entrar no mérito de uma discussão que até hoje perdura, ou seja, sobre a natureza tributária da contribuição (cf. nesse sentido o texto recente de José Afonso da Silva, que, ao tratar do art. 195, revê, inclusive, seu antigo posicionamento, em *Comentário contextual à Constituição*, São Paulo, 2005, p. 764), é importante assinalar que, na Constituição de 1.988, as contribuições conhecem, no concerto do sistema tributário, uma menção em separado. Assim, no art. 145, discriminam-se, na competência instituidora da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, “*os seguintes*

tributos”: os *impostos*, as *taxas* e as *contribuições de melhoria*. Já as *contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas)*, de competência da União, aparecem no *caput* do art. 149, submetidas, com destaque expresso, a alguns dos princípios do regime tributário constitucional, sendo que o parágrafo único do mesmo artigo fala da competência de Estados, Distrito Federal e Municípios para estabelecer contribuições destinadas ao custeio da previdência de seus funcionários.

Esse deslocamento de um artigo (145) para outro (149), que levanta alguns problemas de sistematização, tem sua explicação.

Embora a tributação seja um dos fenômenos mais antigos na história das organizações políticas, sua configuração sistemática, em termos jurídicos, é bastante recente. Conhecida no âmbito da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Direito Administrativo, a possibilidade de uma configuração autônoma no âmbito de um Direito Tributário data do aparecimento da Lei Tributária alemã de 1.919.

A menção a este detalhe histórico não se deve a uma preocupação erudita, mas tem uma importante razão. É que, por conta desta origem, os primeiros estudos do tributo foram

buscar luzes comparativas em outros direitos públicos mais tradicionalmente estabelecidos, como o Direito Penal, fazendo de suas condições de certeza e segurança um decisivo paradigma. Daí a idéia do **tipo** tributário, do respeito à tipificação como uma estrutura referente a uma *causa geradora* de certos efeitos, tendo em vista a **capacidade** do agente. Explica-se, assim, que, desde logo, na análise do tributo, dois conceitos se tornassem relevantes, dominando as sistematizações: o de *fato gerador* e o de *capacidade contributiva*.

Em face do princípio do consentimento, que desde o século XII veio sendo consagrado na tradição ocidental, a exigência de controle da tributação encaminhou-se para a **estrita legalidade** da sua imposição, donde a correspondente exigência, em nosso ordenamento, do perfil constitucional do fato gerador e da capacidade contributiva, como base da competência tributária material. Seguiu-se daí que o controle constitucional dos tributos passou a pressupor uma espécie de interpretação, caracterizada pela busca de limites e freios, o que se pode chamar de *interpretação de bloqueio*. Na sua base está a correta configuração da materialidade constitucional dos tributos, por seu fato gerador e pela capacidade contributiva.

Este esquema funcionou e funciona a contento quando se pensa, fundamentalmente, em impostos, taxas e

contribuições de melhoria, casos em que a identificação dos tributos pelo fato gerador e pela capacidade contributiva sempre foi perfeitamente possível. Com o crescimento do *estado do bem estar social* (e o advento do *estado interventor*, e, hoje, do *estado regulador*), a identificação e o controle dos tributos, com base naqueles conceitos, passaram a sofrer conhecidas alterações, o que ocorreu, mormente, com a figura da *parafiscalidade* e das *contribuições*.

A parafiscalidade representou uma resposta à complexidade das organizações políticas para além do Estado mínimo, com a conseqüente multiplicação de entidades paraestatais a cumprir funções sociais nem estritamente privadas nem estritamente estatais. A busca de recursos para estas entidades gerou as contribuições sociais, cuja natureza, cifrada pela parafiscalidade, introduziu, na sua configuração estrutural, a noção de finalidade, de escopo e de afetação a fins específicos. Com isto, na sua configuração como tributo (não reconhecida de imediato) não desaparecia, mas perdia ênfase a questão do fato gerador e da capacidade contributiva. Isto porque as contribuições passavam a ter, como materialidade de seu “fato gerador”, não, como nos impostos, uma atividade e uma conduta típicas do agente econômico, mas uma atividade do próprio ente estatal, na conferência de um *benefício*. Por outro lado, à diferença das taxas e ressalvadas as decorrentes

de poder de polícia, não havia uma correlação direta entre a atividade estatal e o benefício a receber, posto que a afetação a fins não decorria de uma estrita reciprocidade. Daí seguia um entendimento das contribuições como um tipo de tributo, caracterizado por um fato gerador consistente numa atividade estatal, indiretamente referida ao obrigado (assim, dentre outros, Geraldo Ataliba: Hipótese de Incidência Tributária, RT, São Paulo, 1.990, p. 147).

Assinale-se, como faz Marco Aurélio Greco, em seu *Contribuições (uma figura “sui generis”)* – São Paulo, 2.000, p. 135 ss. – que, em sua configuração constitucional, salta aos olhos o caráter *finalista* das contribuições. Elas podem, no caso do *caput* do art. 149, ser estabelecidas pela União “*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*”. Ora, quem fala em *instrumento* fala em *meio* para um *fim*: **atuar** nas respectivas áreas, atendendo-lhes os respectivos **interesses**. Ou seja, quanto à finalidade, as contribuições admitem uma finalidade **imediata** que é ser instrumento de atuação, e uma finalidade **mediata**, que é atender o interesse do grupo ou área (cf. Greco, op. cit. p. 136).

Isto faz com que a exigência de legalidade das contribuições se desloque do controle da validade *condicional* para o da validade *finalística* de suas normas (cf. Ferraz Jr., *Teoria da Norma Jurídica*, Rio de Janeiro, 1.978, p. 109 ss.),

ou seja, desloque-se da relevância do critério de subsunção do fato gerador escolhido ao fato gerador definido constitucionalmente, para a relevância do critério de adequação, proporcionalidade e comedimento no atendimento a certos fins constitucionais – relação meio/fim (Greco, op. cit. p. 118 ss.).

A análise das contribuições, quanto à finalidade mediata, revela que não é nota relevante o benefício da coletividade, posto que isto é característica de qualquer tributo. Relevante aqui é o benefício específico, *direto* do grupo e *indireto* de seu membro. Ao fim e ao cabo, a finalidade mediata das contribuições tem por referência um grupo em função do qual é caracterizada a exigência de um benefício especial e específico, mas quem desfruta, individualmente, do benefício é o membro do grupo enquanto tal. O importante é existir este benefício para o membro do grupo social ou área, que é o seu contribuinte.

Com isso é possível traçar uma distinção entre contribuição social, taxa e imposto, tendo em vista a *finalidade*.

A contribuição distingue-se da taxa e do imposto de escopo. Afinal, taxas podem ou não pressupor um benefício do contribuinte: pressupõem-no, por exemplo, nas taxas de serviço; não o pressupõem no pagamento pelo exercício do

poder de polícia. E, quando o pressupõem, o benefício não fica limitado a um grupo social. Já o imposto de escopo busca atender, de modo indiscriminado e indivisível, uma finalidade eleita. Não há referência a grupo.

Importante, pois, é existir, na configuração da *hipótese de incidência da contribuição*, um benefício especial, individualizável para o obrigado e, como tal, suscetível de ser mensurado ou repartido. Esse desfrute não consiste necessariamente em uma prestação positiva e direta (por exemplo, os benefícios previdenciários para o trabalhador), podendo ser também um desfrute indireto, posto que o membro se exime de uma *obrigação* direta (por exemplo, para a empresa, a “obrigação” social de atender diretamente, por meios próprios, às necessidades previdenciárias do empregado, tendo em vista a natureza *social* – e não apenas econômica – da relação de trabalho). Obviamente, conquanto o desfrute seja também na forma indireta, o benefício especial e especificado pela referência ao *grupo* não se confunde com o seu sentido *erga omnes*, posto que, como em todos os tributos, ele deve estar a serviço da coletividade, pois, caso contrário, não seria um benefício, mas um privilégio.

Assim, a *hipótese de incidência da contribuição* **deve estabelecer**, com rigor tipológico, a **finalidade** mediata e imediata, por conseqüência, o **grupo** e a **área**, a **conexão**

entre o custeio e o próprio benefício, o benefício para o contribuinte, membro do grupo (cf. Yonne Dolácio de Oliveira: Contribuições Especiais. A – Noções gerais. B – Contribuição de Intervenção no domínio econômico, Direito Tributário Atual, vol. 14, 1995, p.186 ss.).

3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A análise das contribuições, quanto à finalidade mediata, revela que não é nota relevante o benefício da coletividade, posto que isto é característica de qualquer tributo. Relevante aqui é o benefício específico, *direto* do grupo e *indireto* de seu membro. No que se refere às contribuições sociais, entretanto, essas características merecem uma consideração mais detalhada.

Isso porque, quanto à finalidade, as contribuições sociais objetivam financiar o conjunto de ações destinadas a assegurar, **a todos**, os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, apontando para a seguridade social como um todo. Nesses termos, pelo art. 195, “a própria Constituição prevê universalidade de cobertura (todos integram o grupo) e a

contribuição por toda a sociedade (todos participam)” (Greco, p. 242).

No caso das contribuições sociais, surge, então, um problema para a noção de grupo. Se **todos** integram e **todos** contribuem, não há, propriamente, grupo. Na verdade, o que une todos os destinatários num grupo, é o valor da *solidariedade social*. Trata-se de uma expressão, cujo conteúdo está nas relações humanas enquanto relações entre seres que sobrevivem pela sua própria força de trabalho, mas constituídos em igualdade como pessoas, isto é, *ao mesmo tempo*, reconhecidos como distintos entre si (*princípio de independência em relação aos instrumentos da sobrevivência*) e também igualados pelas condições da sobrevivência (*os seres humanos têm um destino comum: a própria vida*).

Nesses termos pode-se entender que a Seguridade Social deva ser financiada *por toda a sociedade* (CF art. 195, *caput*), mas que, no entanto, *algumas diferenças no financiamento* possam ser estabelecidas.

Justifica-se, assim, que as entidades beneficentes, definidas em lei, *serão isentas* de contribuição (par. 7º), que as contribuições previstas no inciso I, do art. 195, possam ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra (par. 9º), que, em destaque especial, 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, contribuam mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, fazendo jus aos benefícios nos termos da lei (par. 8º).

A relação fim/meio, fundamental para o equacionamento da finalidade na configuração do fato gerador da contribuição, merece, nas regras do art. 195 da CF, menção especial. Determina, assim, o seu par. 5º que: *“Nenhum benefício ou serviço da Seguridade Social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”*.

A importância do dispositivo está em exigir do **legislador**, na configuração tipológica, **em lei**, da contribuição social, a **vinculação entre custeio e benefício**. Nesse sentido, revela-se significativa a decisão do STF, ao proclamar:

A exigência inscrita no art. 195, par. 5º, da Carta Política traduz comando que tem, por destinatário exclusivo, o próprio legislador ordinário, no que se refere à criação, majoração ou extensão de outros benefícios ou serviços da seguridade social (cf. STF – 1ª T. – REextr. N. 151.122 (Ag. Rg)/SP Rel. Min. Celso de Mello, em Alexandre de Moraes, Constituição do Brasil interpretada e

legislação constitucional, São Paulo, 2002, p. 1903).

4 CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL ANTES DA CF/88

O FUNRURAL remonta à Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955., que autorizava à União a criação de uma fundação denominada Serviço Social Rural.

O FUNRURAL foi instituído na Lei n. 4214/63, como fundo destinado à assistência e previdência do trabalhador rural, sustentado pela contribuição de 1% sobre o valor comercial dos produtos agropecuários, recolhidos pelo próprio produtor.

Pela Lei Complementar n. 11/71, foi instituído o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), passando o FUNRURAL, transformado em autarquia, a subordinar-se diretamente ao Ministério do Trabalho e Previdência Social.

Note-se que a Constituição de 1967, conforme a EC n. 1 de 1969, não previa a universalidade e uniformidade e equivalência de benefícios para as populações urbanas e rurais, tanto que a súmula 613 do STF chegou a declarar que os

dependentes de trabalhador rural não tinham direito à pensão previdenciária, se o óbito ocorrera anteriormente à vigência da Lei Complementar n. 11/71. **Aliás, não só o uso da expressão *seguridade social* não ocorria antes da CF/88, como também a previsão, na competência da União, para instituir “contribuições (...) para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social” só apareceu na EC n. 1/69 (art. 21, par. 2º, I).**

O custeio do PRORURAL era provido (LC 11/71, art. 15, com as alterações sofridas por força do art. 1º da LC 16/73) pela (i) *contribuição de 2% devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais*, recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, subrogados, para esse fim em todas as obrigações do produtor, pelo próprio produtor, quando industrializasse seus produtos e vendesse, no varejo, diretamente ao consumidor; além disso, (ii) pela *contribuição de que tratava o art. 3º do DL 1146/70 (elevada a 2,6%, dos quais 2,4% caberiam ao FUNRURAL pela Lei n.4863/65).*

Nesse dispositivo do DL 1146/70 é que aparecia uma contribuição *referente a salários*. **Contudo, é preciso cuidado no seu entendimento.**

A contribuição referida pela LC/11 remontava ao artigo 3º do DL 1146/70, o qual dispunha:

Art 3º- É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) à contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965 (grifei).

O art. 6º da Lei n. 2613/55, por sua vez, previa três diferentes contribuições com respeito a salários. Uma (*caput* do art. 6º) era constituída pelo percentual de 3% sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados, devido por determinadas pessoas naturais e jurídicas da área da agroindústria. Outra (par. 4º do art. 6º) era constituída pelo adicional de 0,3% sobre a contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões. E uma terceira para empresas de atividades rurais, não enquadradas no *caput* do art. 6º, de 1% sobre a remuneração mensal de seus empregados.

É o seguinte o disposto nessas normas:

Art. 6º - É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sôbre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas: 1 - Indústria do açúcar; 2 - Indústria de laticínios; 3 - Xarqueadas; 4 - Indústria do mate; 5 - Extração de fibras vegetais e descaroçamento de algodão; 6 - Indústria de beneficiamento de café; 7 - Indústria de beneficiamento de arroz; 8 - Extração do sal

9 - Extração de madeira, resina e lenha; 10 - Matadouros; 11 - Frigoríficos rurais; 12 - Cortumes rurais; 13 - Olaria.

...

Par. 4º - A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.

Art. 7º - As empresas de atividades rurais não enquadradas no art. 6º desta lei contribuirão para o Serviço Social Rural com 1% (um por cento) do montante e da remuneração mensal para os seus empregados.

Note-se que, no dispositivo do DL 1146, em que se fala de *empresas*, mantinha **apenas a segunda contribuição**, isto é, a referente ao *adicional* devido por todos os empregadores contribuintes dos respectivos institutos e caixas de aposentadoria e pensões. As outras duas, especificamente para empresas rurais, não eram mantidas.

Em síntese: a Lei n. 2613/55 instituíra, *para todos os empregadores*, um *adicional* de 0,3% incidente sobre o total dos salários pagos, que se destinava (integralmente) ao Serviço Social Rural; alterado para 0,4%, esse adicional foi mantido pelo o DL 1146/70, com a mesma integral destinação. Com a LC n. 11/71, para o custeio do PRORURAL, o adicional é mantido, mas com duas importantes alterações:

primeira, a alíquota passa a 2,6% e, segunda, é modificada a destinação, pois dos 2,6% do adicional, 2,4% iriam para o FUNRURAL e a diferença, para o custeio do PRORURAL.

Portanto, pela LC n. 11/71, art. 15, sobre salários, o mantido foi um **adicional** (*elevado a 2,6%, dos quais 2,4% caberiam ao FUNRURAL*) sobre a contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas, esta incidente sobre *salários*. Tratava-se de um **adicional**, devido por **todos os empregadores**, mas não, especificamente, por empresas da área rural. Com efeito, isso era uma forma de contribuição de empresas urbanas, mediante uma parte do adicional devido, para um programa destinado ao trabalhador rural. Do próprio produtor rural, o que exigia o art. 15 da LC n. 11/71 era *contribuição de 2% sobre o valor comercial dos produtos rurais, recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, ou pelo próprio produtor, quando industrializasse seus produtos e vendesse, no varejo, diretamente ao consumidor*.

Note-se que, entretantes, em 06 de novembro de 1975, foi promulgada a Lei n. 6.260, que instituía benefícios de previdência e assistência sociais em favor dos *empregadores rurais* e seus dependentes, entendendo-se por *empregador rural*, a pessoa física, proprietário ou não, que, em estabelecimento rural ou prédio rústico, explorasse, com o

concurso de empregados em caráter permanente, diretamente, ou através de prepostos, atividade agroeconômica (art. 1º, par. 1º). Para o custeio dos benefícios, estabelecia uma contribuição anual obrigatória, a cargo do empregador rural, correspondente a 12% de um décimo do valor da produção rural do ano anterior já vendida ou avaliada segundo as cotações de mercado (art. 5º - I) e de um vigésimo do valor da parte da propriedade rural por ventura mantida sem cultivo, segundo a última avaliação feita pelo INCRA (inciso II). O sistema instituído era administrado pelo FUNRURAL, mantendo-se, no que não fossem contrárias ao novo sistema, as contribuições da LC n. 11/71 (Lei n. 6260/76, art. 11).

Em suma, admitindo-se que a Lei n. 6260/75 não tivesse revogado as contribuições instituídas pela LC n. 11/71, pelo sistema vigente antes da CF de 1988, restavam por ocasião de sua promulgação:

- (i) pela LC n. 11/71, art. 15, sobre a contribuição (geral) devida por todos os empregadores aos institutos e caixas, incidente sobre o total dos salários pagos, uma parte do **adicional** àquela contribuição (*elevado a 2,6%*), *era destinada ao custeio do PRORURAL*, sendo que, dos 2,6%, 2,4% integrariam a receita do Fundo (FUNRURAL);
- (ii) o próprio produtor rural (art. 15 da LC n. 11/71), também para o custeio do PRORURAL, a contribuição de 2% sobre o

valor comercial dos produtos rurais, recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, ou pelo próprio produtor, quando industrializasse seus produtos e vendesse, no varejo, diretamente ao consumidor;

(iii) pela Lei n. 6260/75, a contribuição anual obrigatória, destinada aos empregadores rurais e seus dependentes, a cargo do empregador rural, correspondente a 12% de um décimo do valor da produção rural do ano anterior já vendida ou avaliada segundo as cotações de mercado (art. 5o - I) e de um vigésimo do valor da parte da propriedade rural por ventura mantida sem cultivo, segundo a última avaliação feita pelo INCRA (inciso II).

Isso é importante para o entendimento do disposto no art. 3º da Lei n. 7787 de 30 de junho de 1989, que, dispondo sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social, procurou adequá-la à nova CF, estabelecendo que:

a contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será: I- de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados [avulsos, autônomos e administradores – expressão suspensa pela RSF n. 14, de 1995] (grifei).

Por sua vez, o par. 1º desse artigo estabeleceu que:

“a alíquota de que trata o inciso I abrange as contribuições para o salário família, para o salário maternidade, para o abono anual e para o PRORURAL, que ficam suprimidas a partir de 1º de setembro [de 1989], assim como a contribuição básica para a Previdência Social.” (grifei).

O PRORURAL, programa instituído pela LC/11, de 1971, para ser executado pelo FUNRURAL, era custeado, como se viu, pela contribuição de 2% devida pelo produtor rural sobre o valor comercial dos seus produtos (I) e pela contribuição de que tratava o art. 3º do DL 1146/70 (II), na forma de *parte* de um **adicional**, como examinado acima. Havia, além disso, a contribuição estabelecida pela Lei n. 6260/76, “administrada pelo FUNRURAL”.

Ora, ao suprimirem-se as contribuições mencionadas no par. 1º do art. 3º da Lei n. 7787/89, inclusive aquelas *para o PRORURAL*, posto que abrangidas pela alíquota de 20% sobre a folha de salários e devidas pelas empresas em geral, pergunta-se se, no caso do PRORURAL, teriam sido suprimidas tanto as do inciso (I) como as do inciso (II) ou apenas as do inciso (II).

O argumento em favor da segunda hipótese é de que a alíquota de 20%, referindo-se à folha salarial, só poderia ter abrangido o inciso (II), pois só esse dizia respeito a salários, restando em vigor a contribuição do inciso (I), visto que a CF

de 1988, por força do disposto no art. 195, par. 8º, teria recepcionado a possibilidade de uma contribuição sobre o resultado da comercialização da produção rural, destinada *ao produtor, ao parceiro, ao meeiro e ao arrendatário rurais “que exerçam suas atividades em regime de economia familiar”* (o garimpeiro, então incluído, foi excluído pela EC n. 20/98). Quanto aos produtores rurais, a recepção teria ocorrido a título de *faturamento*, nos termos do *caput* do art. 195, inciso I (primitivamente: contribuição social “*do empregador, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro*”).

O argumento repousa no entendimento de que a expressão: *contribuições devidas ao PRORURAL* só alcançam as contribuições com base em salários, o que, tratando-se de *parte de um adicional*, é, já por si, bastante ambíguo. Falando a lei revogadora em PRORURAL, só essa *parte* teria sido revogada? Se, por extensão, se entende que todo o adicional teria sido revogado, em que pese falar-se apenas de contribuição ao PRORURAL, o que abarcaria também a parte destinada à receita do FUNRURAL, por que não concluir, então, que, afinal, o sistema inteiro teria sido revogado? E, junto com o sistema do FUNRURAL, também o da Lei n. 6260/75?

A jurisprudência dos tribunais superiores (v. STJ, AGREsp n. 278.751/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 11/06/01, p. 120) tem entendido, no entanto, que a contribuição sobre o valor dos produtos rurais foi mantida, até sua revogação expressa pelo art. 138 da Lei n. 8213/91, que, assim, extinguiu, definitivamente, o regime previdenciário do PRORURAL. Essa manutenção haveria de ser reconhecida, mesmo que a contribuição referida contivesse um sentido ampliado de *faturamento*, equiparado, assim, à *receita*, em vários pronunciamentos do STF. Por essa via, aquela contribuição teria sido recepcionada pela CF de 1988.

O problema, portanto, está em admitir se, para efeitos de sua recepção, na contribuição (de 2%, devida pelo produtor, conforme o art. 15 – I da LC/11 de 71), a expressão “*sobre o valor comercial dos produtos rurais*” se subsume a *resultado* (para os segurados especiais que produzem em regime de economia familiar) e a *faturamento* em termos ampliados, equivalentes ao de *receita* (no que tange aos demais produtores com empregados, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas).

5 REGIME PREVIDENCIÁRIO E SEU CUSTEIO

Tenha-se em conta, inicialmente, o sentido da previdência social na CF de 1988.

A previdência social é o conjunto de direitos relativos à Seguridade Social. Sua regulamentação constitucional está no *regime geral de previdência social*, de que trata a Seção III, artigo 201.

Regime geral é regime comum a *todos*, exceção feita aos que se submetem a regimes próprios (por exemplo, o regime dos servidores públicos). Como regime de filiação obrigatória, o regime geral é um dos instrumentos de viabilização de direitos sociais conferidos pelo art. 7º da Constituição Federal. Por ser de filiação obrigatória, contrapõe-se ao regime de previdência privada, este facultativo, complementar e peculiar àqueles que o elegem.

Sob o regime geral estão os *trabalhadores e demais segurados da previdência social* (CF art. 195, II), que são os destinatários dos benefícios e serviços da Seguridade Social. Para José Afonso da Silva (op. cit. p. 765), há vinculação ao *princípio da prestação de trabalho*, com o que, num certo sentido, quebrar-se-ia a universalidade prometida no parágrafo único do art. 194.

A observação é importante, pois é bom lembrar que, embora a previdência social sob regime geral seja custeada com base em regime contributivo, nem todos os benefícios da seguridade social dependem de tal participação, isto é, nem todos são organizados sob regime contributivo. Por exemplo, a assistência social, aos que dela necessitam, independe de contribuição (art. 203). O mesmo vale para a saúde (art. 196 e seguintes).

Não obstante a crítica, pode-se assumir que, sob o regime de caráter geral, a CF de 1988 unificou os sistemas de cobertura (universalidade de cobertura e atendimento), dispondo expressamente sobre a uniformidade de benefícios e serviços para trabalhadores rurais e urbanos (CF art. 194, parágrafo único, I e II).

O art. 201 determina que a previdência social seja organizada sob *regime contributivo*. Sob esse regime, ocorre distribuição dos benefícios, independentemente de uma conta individualizada do participante. De qualquer modo, refere-se a uma *forma de custeio*, da qual participa o próprio beneficiário. As contribuições sociais do art. 195, de competência da União ao teor do *caput* do art. 149, destinam-se a instrumentalizar-lhe a atuação, a fim de assegurar, dentre outros direitos, a previdência social dos segurados sob o regime geral.

Desse prisma, há de se entender que ao sistema unificado corresponde um regime de custeio contributivo, mas baseado na diversidade de fontes e equidade de participação, isto é, no equilíbrio das diversas fontes de financiamento, de tal forma que haja diferentes formas de participação no custeio, cada qual contribuindo com valores proporcionais às possibilidades de renda (cf. José Afonso da Silva, op. cit. p. 762). O regime de custeio, nesses termos, pressupõe, de um lado, um princípio de *solidariedade financeira*, isto é, de contribuições gerais e não específicas dos segurados, submetidas a uma unidade de gestão por parte da União. De outro, contribuições sociais da empresa e dos empregadores. Por fim, uma forma de subvenção, por parte do Tesouro Federal, destinada a cobrir, na forma de transferências, as despesas com a seguridade em geral, inclusive, em especial, com a previdência.

Pela CF o financiamento se dá, portanto, por toda a sociedade, de forma direta e indireta. Como a gestão é única, ainda que sob participação *quadripartite* (CF, art. 194, parágrafo único - VII), a *solidariedade* acaba por exigir um financiamento mediante recursos provenientes do orçamento da União, por meio de arrecadação tributária e de dotações.

No que se refere à participação das empresas e empregadores (CF, art. 195-I), entende-se aí presente uma

distinção necessária pela diversidade contida na expressão: *empregador*. Nem todo empregador é empresa. É empregador, mas não é empresa, por exemplo, o empregador doméstico, o produtor rural e o pescador. Além disso, certas bases de incidência da contribuição só existem para empresas, como é o caso do faturamento (donde os problemas surgidos pela equiparação de faturamento e receita) e o lucro. De certo modo, a distinção chega a atingir a contribuição sobre *folha de salários*, o que explica a extensão contida na norma: *e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhes preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício* e a equiparação de firmas individuais à empresa e a sanção específica destinada no art. 195, par. 3º, à *pessoa jurídica*. A distinção, porém, traz problemas, o que esclarece, de um lado, a necessidade de ter sido declarada a constitucionalidade da inclusão de sócios e administradores de sociedade e titulares de firmas individuais como contribuintes obrigatórios (STF, súmula 466); de outro, a exigência de norma específica (CF, art. 195, par. 8º) para a inclusão, como *segurados*, do produtor, do parceiro, do meeiro e do arrendatário rurais, que, por suas peculiaridades, *contribuem sob forma especial*.

Quanto à contribuição do produtor rural, em síntese, à luz do art. 195 da CF, quando de sua promulgação, **há de se**

distinguir, de um lado, o produtor rural, pessoa jurídica e pessoa natural que tenha empregados, obrigado à contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; de outro, o produtor sem empregados permanentes, que exerce sua atividade em regime de economia familiar, que contribui, de forma especial, sobre o resultado da comercialização da produção.

Nesses termos, pois, deve ser tratado o tema da recepção da LC n. 11/71 pela CF de 1988.

6 RECEPÇÃO DA LC N. 11/71

A LC n. 11/71 instituiu a contribuição sobre a produção, não exigindo contribuição do trabalhador. Em conformidade com o regime constitucional anterior, era perfeitamente possível a convivência de dois sistemas, um urbano e outro rural.

Pela CF de 1988, o sistema foi unificado, o que, por si, levantaria dúvidas sobre a recepção da LC n. 11/71. Embora o regime de custeio admita formas diferentes de financiamento, inclusive com dispositivo especial, adequado ao produtor rural que pratica sua atividade em regime de

economia familiar, o sistema unificado corresponde a um regime de custeio contributivo, baseado na diversidade de fontes e na **equidade** de participação, isto é, no equilíbrio das diversas fontes de financiamento, de tal forma que haja diferentes formas de participação no custeio, cada qual contribuindo com **valores proporcionais** às possibilidades de renda.

A recepção é governada, como se sabe, por certas premissas. Com a nova constituição, os princípios gerais de todos os ramos do direito passam a ser os que dela constem ou os que dela se infiram; as normas legais e regulamentares anteriores são reinterpretadas em face da nova constituição, só subsistindo se conforme com suas normas e seus princípios; as normas anteriores, contrárias à nova constituição, não subsistem (cf. Jorge Miranda, Manual de Direito Constitucional, 3ª edição, 1996, tomo II, p. 276).

Independentemente da distinção entre a inconstitucionalidade por não ocorrer a recepção e a revogação, por força da inconstitucionalidade, pode-se dizer que, no tocante às contribuições para o setor rural, a CF de 1988 inovou, mediante a unificação dos sistemas urbano e rural, quer por força do princípio da universalidade, quer pelo regime de custeio, em que a participação contributiva se rege

pela equidade. Nesses termos, a LC n. 11/71, que instituía um regime diferenciado de previdência, acolhendo os trabalhadores rurais e artesanais em um regime diferente, cujo custeio derivava da produção das agroindústrias e de um adicional à contribuição sobre folha salarial de todos os empregadores (urbanos), não parece enquadrar-se nos princípios e valores da CF de 1988.

Admitindo-se, porém, em atenção à *interpretação conforme*, que o sistema da LC n. 11/71 tivesse subsistido, mesmo assim algumas observações sobre o sentido da norma subsistente (art. 15 – I) em face da CF/88, com base no *faturamento*, merecem atenção.

Mesmo alegando-se, como se vê pela jurisprudência antes mencionada, um sentido *alargado* de *faturamento*, conforme a interpretação do STF em seguidos julgados, sua equiparação plena a *receita bruta* nunca chegou a ser afirmada.

A par da análise das divergências jurisprudenciais que, no passado, chegaram a apontar para uma indevida equiparação entre *faturamento* e a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, deve-se lembrar que, em princípio, a CF/88, ao optar por *faturamento* ao invés de *receita bruta*, deu destaque aos ingressos de numerários

permanentes e contínuos (provenientes de vendas), eliminando os transitórios ou incertos.

Nesse sentido, o entendimento uniforme do STF (ADC n. 1 – 1/DF e ADIn n. 1.103 – 1/DF) do *faturamento* como *receita das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza* (ao teor da LC 70/91), mesmo admitindo um sentido de faturamento para efeitos fiscais que alcança todas as vendas, ainda que não acompanhadas de *fatura*, nunca atingiu outros numerários, isto é, aqueles que não resultam de venda, como juros, aluguéis, variações monetárias, *royalties*, lucros e dividendos, descontos obtidos etc. (o que, aliás, levanta sérias dúvidas sobre a constitucionalidade do dispositivo constante do art. 25 da Lei n. 8870/94, que onerou os produtores rurais com uma contribuição incidente sobre a sua receita bruta).

Nesses termos, a interpretação do texto constitucional pelo STF podia até ser extensiva, mas não era analógica. E era extensiva na linha da extensão admitida pela LC 70/91, mas não era analógica, como se *faturamento* fosse um termo substituto para todas as vendas **e também** para todos os valores (totalidade das receitas auferidas, não importando sua classificação contábil). Mesmo que se admitisse um possível alargamento analógico do termo constitucional *faturamento*, a equiparação analógica iria além

de qualquer similitude. Diferentemente do caso de extensão, aceito pelo STF (vendas faturadas e não faturadas, isto é, todas as vendas), a equiparação de *faturamento* não só vendas, mas também ao ingresso de qualquer outro numerário, praticaria uma absorção do termo *faturamento* pelo termo *receita*, na medida em que tudo seria, abstratamente, *qualquer valor auferido*. Ou seja, enquanto a interpretação do STF foi extensiva (estende o sentido de faturamento, a qualquer venda, com ou sem emissão de fatura) a equiparação analógica, estabelecendo uma equivalência semântica entre os dois termos, sem autorização para tanto, tendo em vista o disposto no art. 195, I, b da CF, na redação vigente à época, seria inconstitucional.

Aliás, ao fazer-se uma equiparação analógica, embaralham-se os termos (*faturamento/receita*), ferindo o CTN, art. 114. A analogia deixa, na verdade, o tipo indefinido, ao alterar (contra o art. 110 do mesmo CTN) o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado. A referência do faturamento à compra e venda, mantido aquele com outra base de cálculo diferente de receita, não autorizaria a criação de um tipo aberto por confusão indefinida dos conceitos (*faturamento como qualquer valor auferido*). Vale, nesse sentido, mencionar a disposição do Código Comercial, art. 219, que fala em *faturamento* como o “*conjunto das*

receitas operacionais que a empresa realiza em decorrência de atos de compra-e-venda, seja de mercadorias, seja de serviços”. Ou seja, mesmo admitindo-se o elastério de *faturamento* para todas as vendas, mesmo sem fatura, não há como admitir que *faturamento* possa ser equiparado a *qualquer valor auferido*, independentemente da forma contábil, o que significaria um novo “tipo”, conduzindo a uma inconstitucionalidade por usar uma base de cálculo não autorizada pela CF.

Esse entendimento, que parecia ter ficado superado com a nova redação dada pela EC. n. 20/98, ao inciso I, alínea *b* do art. 195 (“*b*) a receita ou o faturamento”), todavia ainda subsiste.

Argumentou-se, em favor da superação, que a EC 20/98 viera a emprestar o embasamento constitucional, retroativo, às equiparações, mediante lei, entre *faturamento* e *receita*. Teria ocorrido, assim, um fenômeno equivalente, *mutatis mutandis*, àquele em que uma lei que se revele incompatível com a Constituição vem a ser retificada, em vista de novo dispositivo constitucional.

No entanto, há de se reconhecer que não há como aplicar retroativamente o novo dispositivo. Como esclarece Canotilho (1991, p.297):

também no que respeita ao direito ordinário anterior inconstitucional à face da Constituição antes da revisão, não deverá considerar-se como retroativamente convalidado, só por deixar de ser contrário à Constituição após a revisão. Desde logo, por uma razão prática: a admitir-se essa solução, estaria aberta a porta para ‘revisões’ antecipadas por via de lei ordinária, feita ‘à conta de’ futura revisão constitucional; por outro lado, a razão invocada para convalidar o direito ordinário anterior à Constituição – designadamente a de que os órgãos de fiscalização da constitucionalidade não podem ser guardiões de uma ordem constitucional presumida – não colhe aqui, pois a *ordem constitucional continua a ser a mesma*, embora parcialmente alterada (Fundamentos da Constituição, Coimbra, 1991, p.297).

Mesmo, porém, que se insistisse na sua incidência retroativa, é importante atentar para a questão de ordem gramatical e lógica, na interpretação do novo dispositivo constitucional, que, de qualquer modo, manteve a **distinção** entre os dois termos.

Como se sabe, o conectivo “ou” exerce, em português, duas funções lógicas: conjunção e disjunção, que em latim eram expressas por conectivos diferentes (respectivamente: *vel...vel*, *aut...aut*). Exemplo da primeira função: “considere-se em sua casa ou moradia”; da segunda, “pagaremos, à sua escolha, a passagem ou a estada no país”. Para reforçar o segundo sentido usa-se repetir o “ou” (“ou a

passagem ou a estada”) ou determinar pelo pronome demonstrativo (o, a, os, as) as duas alternativas (“**a** passagem ou **a** estada” diferentemente de “casa ou moradia”). Pode ser que a intenção normativa do constituinte derivado tenha sido a de acabar com as discussões judiciais sobre a distinção de estrita legalidade entre receita e faturamento, que são, tecnicamente e na jurisprudência do STF, conceitos que não se equivalem (receita pode abarcar o faturamento, mas a recíproca não é verdadeira). Assim, ainda que a intenção do constituinte derivado tivesse sido outra, objetivamente, a nova redação constitucional **não equiparou** os conceitos. Apenas estendeu a possibilidade da base de cálculo, antes restrita ao faturamento, também para a receita. Ou seja, na nova redação, o “ou” tem função disjuntiva e não conjuntiva, como se observa pelo uso dos demonstrativos (“**a** receita ou **o** faturamento”). Destarte, o novo dispositivo, trazido pela Emenda Constitucional, ao contrário do que se possa pensar, reforça a tese de que, na Constituição Federal, mormente para efeitos fiscais, *faturamento* e *receita* **eram conceitos distintos**, ainda que, **a partir da Emenda Constitucional n. 20/98, ou um ou outro** possam configurar base de cálculo de contribuição social.

Aliás, a equiparação de *faturamento* a *receita* foi, de novo, recentemente examinada em ação direta de

inconstitucionalidade, tendo por objeto o art. 3º, par. 1º, da Lei n. 9718/98, cuja inconstitucionalidade fora argüida, por ter ampliado o conceito constitucional de faturamento para nele fazer compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotadas para as receitas. O STF, mantendo seus posicionamentos anteriores, declarou a inconstitucionalidade do referido artigo, **tendo rechaçado a equiparação entre receita e faturamento**, mesmo em face da nova redação dada ao art. 195, I – b (*a receita ou o faturamento*) pela EC n. 20/98, cuja retroatividade foi recusada, tomando-se *faturamento* nos termos da redação vigente antes da EC n. 20/98.

Assim, a admitir-se que não tivesse sido revogada pelo art. 3º da Lei n. 7787/89, a validade da contribuição ao FUNRURAL/PRORURAL, nos termos da LC n. 11/71, art. 15, I, *a e b*, estaria comprometida pela forma como teria sido subsumida à fonte: *faturamento*, tomado como equivalente à *receita*. Ou seja, a expressão da norma constante do art. 15 da LC/11 de 1971 (*contribuição devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais*) já trazia, quando da promulgação da CF de 1988, uma dúvida séria e pertinente sobre a sua recepção, quando se tenta considerá-la subsumida a *faturamento* em um sentido de tal modo ampliado, capaz de

alcançar uma equiparação com o termo *receita*. Afinal, pode-se dizer, **comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita bruta.**

Ademais, o referido art. 15 da LC n. 11/71 **não fazia a distinção** entre os produtores rurais, pessoa jurídica e pessoa física com empregados permanentes, e pessoas físicas, em regime de economia familiar, sem empregados com vínculo permanente. Somente com a Lei n. 8212/91 é que a contribuição sobre o resultado da comercialização da produção rural passou a ser exigida apenas do produtor sob economia familiar, sujeitando a empresa rural ao mesmo regime das empresas urbanas.

Por todas essas razões, parece-me não ter ocorrido a recepção da contribuição prevista pela LC n. 11/71, art. 15, I, a e b, devida pelo produtor rural sobre o valor comercial dos seus produtos, por não subsumir-se ao faturamento, nos termos da CF de 1988.

Supondo-se, contudo, que tivesse sido ela recepcionada e que só tivesse sido revogada pela Lei n. 8213/91, valeria a pena notar ainda, também em termos constitucionais, o que sucede com essa legislação posterior, que veio a reformular inteiramente o regime de custeio da Seguridade Social.

7 REGIME DE CUSTEIO VIGENTE E SEUS PROBLEMAS CONSTITUCIONAIS.

A Lei n. 8212/91, que distinguiu entre o produtor rural, pessoa jurídica e pessoa física, sofre uma volta atrás, com a Lei n. 8540/92. Assim, o empregador rural, pessoa física, com empregados permanentes, equiparado, em 1991, à pessoa jurídica e, portanto, sujeito ao regime das empresas urbanas, pela Lei. n. 8540/92, incluiu o empregador rural, pessoa física referida no inciso *a* do inciso V do art. 12 da Lei de 91, como obrigada ao art. 25 da LOSS, à alíquota de 2% da receita bruta decorrente da comercialização de sua produção, dando margem a que o empregador rural, pessoa física, com empregados permanentes, viesse a ser obrigado a contribuir sobre a comercialização de sua produção rural, como se empregador rural, sem empregados permanentes, em regime de economia familiar fosse.

Com efeito, em 1994, a Lei n. 8212/91, teve seu art. 22 modificado pela Lei n. 8870/94, art. 25. O *caput* desse artigo passou a exigir *da pessoa física e do segurado especial*, portanto, dos empregadores, pessoa física, com empregados sob vínculo permanente, uma exação de 2,5% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, como se

empregador rural em regime de economia familiar fosse. E o par. 2º desse artigo criou uma contribuição social para as empresas agroindustriais, sobre o *valor estimado da produção agrícola próprio, considerando o seu preço de mercado*.

Essa contribuição, destinada às empresas agroindustriais, pessoas jurídicas, foi considerada inconstitucional pelo STF (ADIn 1.103-1/DF), **por usar uma base de cálculo não autorizada pela CF** (não se enquadra nem em folha salarial, nem em faturamento, nem em lucro). Ora, concluiu o acórdão, como o art. 195, par. 4º, da Constituição prevê que a instituição de outras fontes de receita para a Seguridade Social requer *lei complementar* e a Lei n. 8870/94 é *lei ordinária*, a nova fonte também por esse motivo foi declarada inconstitucional.

Em que pese não ter sido apreciada a norma do *caput* do art. 25 dessa Lei, que instituiu contribuição destinada a produtores rurais - pessoas físicas e segurados especiais – (aliás, por ter sido a ação direta ajuizada pela CNI e não por entidade própria do setor), é importante o mérito da decisão quanto à base de cálculo, mesmo que se tenha referido somente ao par. 2º do referido artigo.

Pode-se entender, assim, que o motivo utilizado pelo STF para declarar inconstitucional a norma do par. 2º do art.

25 (contribuição de pessoas jurídicas, empresas agroindustriais) sirva também para a norma do seu *caput*.

De um lado, como, por essa norma, o produtor rural, pessoa física que tenha empregados, é compelido a uma contribuição sobre a *receita bruta proveniente da comercialização da sua produção* (por ter sido equiparado, pela LC n. 70/91 – art. 1º, à pessoa jurídica conforme a legislação sobre o imposto de renda), ficaria ele, além disso, também compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, com o que estaria ferido o art. 150 – II da CF (isonomia).

Por outro lado, não cabe invocar-se, como fundamento da exigência em relação aos produtores rurais com empregados, o par. 8º do art. 195, que se destina apenas ao produtor rural que exerce sua atividade sem empregados sob vínculo permanente e sob o regime de economia familiar.

Assim, tratando-se de fonte nova (exação sobre o resultado da comercialização da produção que, ao teor do par. 8º do art. 195 da CF, **só** cabe ao empregador sem empregados, sob economia familiar), seria igualmente inconstitucional por força do o art. 195, par.4º da CF que prevê lei complementar para a instituição de outras fontes de receita para a Seguridade Social, sendo a Lei n. 8870/94 *lei ordinária* (cf. José Mörschbacher: *A contribuição das empresas rurais da Lei n.*

8870/94 e sua inconstitucionalidade, Revista de Estudos Tributários, n. 20, julho-agosto, 2001, p. 17 ss.; Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo: *Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária dos produtores rurais, instituída pela Lei n.8870/94*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72, setembro, 2001, p. 99 ss.).

Referida alteração, trazida pela Lei 8540/92, por distinguir entre o empregador rural (que passou a contribuir sobre a comercialização da produção rural) e o urbano (que continuou a contribuir sobre a folha de salários), passou a ofender os princípios da isonomia e da proibição de do confisco, após a declaração de inconstitucionalidade da exigência em relação às empresas agroindustriais (que voltaram a contribuir sobre a folha), pois o empregador rural pessoa física (que possui – em regra – menor capacidade contributiva do que as agroindústrias) restou mais onerado por continuar contribuindo sobre o valor da comercialização da produção rural.

Isso sem prejuízo da inconstitucionalidade referente ao fato de a exação referir-se à *receita bruta proveniente da comercialização da sua produção*, ignorando que **comercialização da produção é algo diverso de**

faturamento e este não se confunde com receita bruta, como já demonstrado a propósito da LC n. 11/71.

E mesmo em relação ao produtor rural, pessoa física, sem empregados permanentes, sob regime de economia familiar, há de se convir que a CF, art. 195, par. 8º, fala em *resultado da comercialização da produção*, expressão essa que não pode, também, ser, pura e simplesmente, equiparada a *receita bruta*, sobretudo quando se examina o caso do recolhimento por cooperativas.

8 CONCLUSÃO

Em relação ao **produtor rural segurado especial** (que produz em regime de economia familiar, sem empregados permanentes), deve-se admitir que não ocorrera recepção das normas anteriores à CF/88, motivo pelo qual todos os pagamentos efetuados a esse título, até o advento da Lei 8212/91 seriam indevidos.

E, após o advento da Lei 8212/91, considerando-se que a mesma extrapolou o conceito de *resultado* previsto no art. 195, par. 8º, da CF/88, os pagamentos seriam indevidos, face à inconstitucionalidade da norma ou, ainda, admitindo-se

a interpretação conforme, a contribuição seria devida apenas sobre o *resultado*, estritamente considerado, sendo este a soma das receitas operacionais, abatidos os custos (tributos incidentes, despesas de sua administração e dos insumos fornecidos). Neste caso, o crédito surge pela diferença entre o montante pago (com base no valor total da comercialização da produção rural) e o efetivamente devido com base no *resultado*.

Em relação ao **produtor rural, pessoa física que possui empregados permanentes**, deve-se admitir que, nesta situação, como explicitado neste parecer, também não houve a recepção das normas anteriores à CF/88, em relação à cobrança do FUNRURAL com base na comercialização da produção rural, pela divergência de sistemáticas e por não possuir, a pessoa física cooperada, *faturamento* ou *lucro* (art. 195, I, da CF/88).

Subsistiu, por consequência, a cobrança sobre a folha de pagamentos (2,6%) até o advento da Lei 7787/89, quando esta foi expressamente revogada e substituída pela contribuição de 20% das *empresas* em geral, não se aplicando este dispositivo ao produtor pessoa física, mesmo com empregados, por não estar ele enquadrado no conceito de empresa.

Após a vigência da Lei 8540/92, a partir de 1º/04/1993, com a extensão, a esses produtores com empregados, da regra prevista para os segurados especiais, surge uma nova inconstitucionalidade, pela ausência de previsão constitucional para tanto e ausência de instituição por lei complementar (como visto, aplica-se aqui o mesmo entendimento proferido pelo STF na ADIn 1.103-1/DF). Neste ponto, conforme o posicionamento, ou todos os pagamentos feitos com essa base são indevidos, ou é indevida a diferença entre esses pagamentos e os exigidos com base na folha de salários (caso se entenda que os mesmos são equiparados à empresa).

Em relação à **empresa rural, ou pessoa jurídica com empregados permanentes**, há de se admitir que, nesta situação, como explicitado neste parecer, também não houve a recepção das normas anteriores à CF/88, em relação à cobrança do FUNRURAL com base na comercialização da produção rural, pela divergência de sistemáticas e por não haver previsão para exigência da aludida contribuição sobre o *valor da comercialização da produção rural* (art 195, I, da CF/88).

Mesmo admitindo-se a recepção limitada aos termos constitucionais (interpretação conforme), seriam indevidas

(nascendo para o Fisco o dever de restituir) as exigências que extrapolaram a base de cálculo *faturamento*.

Ainda, a cobrança da contribuição sobre o valor estimado da produção rural, por força do advento da Lei 8870/94, é inconstitucional, como decidiu o STF no julgamento da ADIn 1.103-1/DF, subsistindo apenas a cobrança sobre a folha de salários até os dias de hoje.