# O STF, o FUNRURAL e seus desdobramentos na tributação das agroindústrias e das agropecuárias

*Leonardo Furtado Loubet*
*Mestre PUC/SP e autor do livro "Tributação Federal no Agronegócio"*

IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

- I. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA POSTO

- I.1. O STF, ao menos em 02 ocasiões, já havia pronunciado a invalidade do "Funrural". Porém, nas sessões dos dias 29 e 30.03.2017, por 06 votos a 05, o Supremo afirmou a constitucionalidade dessa exação
- I.2. O caso foi julgado em repercussão geral no RE 718.874 (Rel. Min. Edson Fachin, Rel. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes)

- I. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA POSTO

- I.3. No referido RE foi aprovada a seguinte tese: *"É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção".*
- I.4. O problema que se coloca é o seguinte: em que medida essa decisão pode trazer reflexos ao julgamento dos casos paradigmáticos das agropecuárias e das agroindústrias, ambos ainda pendentes de apreciação perante a Suprema Corte?

- I. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA POSTO

- I.5. Há 02 casos afetados sob a sistemática de repercussão geral no STF que dizem respeito às pessoas jurídicas: o RE 700.922, Relator o Ministro Marco Aurélio (para as agropecuárias); e o RE 611.601, Relator o Ministro Dias Toffoli (para as agroindústrias). É esse o contexto do problema posto.

- II. AS BASES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS RURAIS

- II.1. Faixas de incidência possíveis quanto aos sujeitos passivos (art. 195, I): essas contribuições serão exigidas do empregador, da empresa e da entidade ela equiparada na forma da lei
- II.2. Faixas de incidência possíveis quanto às grandezas econômicas: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) e o lucro.

- II. AS BASES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS RURAIS

- II.3. Panorama doutrinário e jurisprudencial (antes do RE 718.874) quanto às pessoas físicas: aplicava-se apenas o inciso I, alínea "a" ("folha de salários"), não se aplicando nem a alínea "b" (porque, tecnicamente, pessoa física não aufere nem "faturamento", nem "receita"), menos ainda a alínea "c" (porquanto pessoa física não aufere "lucro").
- II. 4. Demais possibilidades irrelevantes ao tema: tributação do trabalhador e dos demais segurados da Previdência (art. 195, II), do concurso de prognósticos (art. 195, III) e da importação (art. 195, IV)

- II. AS BASES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS RURAIS

- II.5. Pessoas jurídicas: sofrem uma tripla* incidência (para não dizer quádrupla*), sendo obrigadas a arcar com a "cota patronal" (inciso I, "a"), com a tributação sobre o faturamento e a receita a título de PIS e de COFINS (inciso I, "b") e sobre o lucro à guisa de CSLL (inciso I, "c")
- * Tripla ou quádrupla incidência: (i) pode ser entendida tanto porque são tributadas sobre o faturamento, quanto pelo total de suas receitas (o que significa dizer que a alínea "b" contempla duas faixas de incidência); (ii) como também porque, buscando fundamento de validade na alínea "b", dois tributos repercutem: o PIS e a COFINS (sem embargo da polêmica quanto ao PIS).

- II. AS BASES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS RURAIS

- II.6. Esse é o panorama em geral. Porém, tanto os produtores rurais, quanto as empresas do agronegócio, recolhem não sobre a folha de salários, mas sobre o resultado de sua produção
- II.7. Única regra constitucional excepcionadora: art. 195, § 8º (regime de economia familiar)

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.1. Pessoas físicas: o art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 10.256/01, prescreveu que a contribuição incide sobre o resultado da produção rural. De acordo com o texto, *"a contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22* [ou seja, "em substituição" à cota patronal sobre a folha de salários]*, e a do segurado especial"* é de 2% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção e de 0,1% sobre a mesma base para financiamento do SAT

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.2. MP do "Funrural" (Medida Provisória nº 793/2017): alterava o art. 25, I, da Lei nº 8.212/91, reduzindo a alíquota de 2% para 1,2%, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2018. Porém, essa MP perdeu sua vigência em 28.11.2017 (Ato Declaratório nº 66/2017 do Presidente da Mesa do Congresso Nacional)

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.3. Agropecuárias: art. 25 da Lei nº 8.870/94 previu que a contribuição, também *"em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991"*, passou a ser de 2,5% sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, além de mais 0,1% a título de SAT. Isso significa que, diferentemente do que se dá com as demais pessoas jurídicas, as empresas rurais (agropecuárias) pagam a cota patronal não sobre a folha de salários, mas sobre seu faturamento

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.4. Agroindústrias: art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/01, previu que a contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, mais uma vez *"em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22"* da Lei nº 8.212/91, incidirá à razão de 2,5% sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção e de 0,1% para fins de SAT

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.5. Problemas envolvendo as pessoas físicas:
- a) Constituição só autorizou tributar o produtor rural como empregador (art. 195, I, "a"), como empregado/segurado (art. 195, II) ou como atividade de economia familiar (art. 195, § 8º)
- b) princípio isonômico

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.6. Agropecuárias/agroindústrias: o constituinte claramente apartou as possibilidades de instituição dessas contribuições (sobre a folha de salários, sobre o faturamento/receita ou sobre o lucro)
- III.7. As Leis nºs. 8.870/94 e 10.256/01 determinaram que as agropecuárias e as agroindústrias estão obrigadas a recolher, em duplicidade, esses tributos tomando por parâmetro 2,5% do faturamento/receita, em vez de a folha de salários

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.8. Problemas envolvendo as pessoas jurídicas:
- a) princípio isonômico (critério adotado)
- b) *bis in idem* (incidência sobre o faturamento)

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.9. *"O critério escolhido pelo legislador – explorar ou não a atividade econômica rural – não serve para segregar esses contribuintes, diante do objetivo proposto (custear a Seguridade Social). (...) A veiculação de um regramento diferenciado, portanto, só se justificaria se os contribuintes a quem se impôs disciplina jurídica distinta causassem especial despesa ao Poder Público. Não é isso o que acontece"* (LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. Noeses, 2017, p. 490).

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.10. As Leis nºs. 8.870/94 e 10.256/01 previram o pagamento de 2,5% sobre a receita bruta *"em substituição"* à folha de salários
- III.11. Reside aí o *"bis in idem":* a receita bruta é a base de cálculo das contribuições instituídas com lastro no artigo 195, I, "b", e não na alínea "a". E essa base de cálculo (a receita bruta) já é fundamento para outros tributos exigidos das empresas, a saber, o PIS e a COFINS, de tal modo que não é tolerável a exigência de novas contribuições que incidam sobre essa mesma grandeza.

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.12. Em síntese, seguindo a previsão dessas leis, as empresas rurais estão obrigadas, na prática, ao pagamento de “dois PIS” e de “duas COFINS”, o que bem demonstra o quão distorcida se revela essa sistemática

- III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS

- III.13. *"Ao editar a Lei n. 10.256/01, entretanto, o legislador da União ignorou referidos limites constitucionais ao exercício da competência tributária e instituiu nova contribuição, exigida das agroindústrias que industrializam matéria-prima própria, elegendo, como base de cálculo, o valor da receita bruta proveniente da comercialização de tais produtos. Desse modo, criou outra contribuição para a seguridade social, cuja materialidade e correspondente base de cálculo já são tributadas por contribuição diversa, também destinada ao financiamento da seguridade social: a COFINS. Configurou-se assim o* bis in idem, *vedado consoante interpretação sistemática do texto constitucional".* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 828.

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.1. RE 363.852 (Rel. Min. Marco Aurélio – 2010): exame específico do regime das pessoas físicas ("Funrural"). Julgamento pela inconstitucionalidade, *à unanimidade*
- IV.2. Votos relevantes: Ministros Marco Aurélio, Eros Grau e Cezar Peluso

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.3. *"Em primeiro lugar, salta aos olhos que a contribuição social foi criada de forma teratológica: enxertou-se regra, aplicável exclusivamente às pessoas físicas produtores rurais, sem empregados permanentes (art. 195, § 8º), a quaisquer produtores rurais pessoas físicas, inclusive àqueles – e este é o cerne da controvérsia – que lançam mão da colaboração de empregados. Ora, a contribuição sobre o resultado da comercialização da produção rural do art. 195, § 8º, existe precisamente porque seu destinatário – o produtor rural sem empregados permanentes – não pode, é óbvio, contribuir sobre folha de salários, faturamento ou receita, já que não dispõe de empregados, nem é pessoa jurídica ou entidade a ela equiparada. Logo, é imediata a conclusão de que o sujeito passivo objeto pela parte inicial do art. 25 não se enquadra na exceção do art. 195, § 8º, reservada, em caráter exclusivo, ao segurado especial, que recebe proteção constitucional em vista de sua vulnerabilidade socioeconômica. Não entrando na exceção do art. 195, § 8º, subsume-se o empregador rural pessoa física à regra geral do art. 195, I, que estabelece a contribuição social devida pelo empregador, sobre diferentes bases de cálculo, notadamente a folha de salários – dentre os quais não se encontra, está claro, o 'resultado' ou a 'receita bruta proveniente da comercialização de sua produção"* (Peluso)

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.4. *"(...) Além disso, sob tal base de cálculo, o empregador rural pessoa física recebe tratamento tributário desfavorável em relação aos contribuintes não-rurais, que contribuem apenas sobre as fontes previstas nas alíneas do art. 195, inc. I, o que evidencia ofensa ao princípio da isonomia. Assim, o art. 150, inc. II, da Constituição da República é atingido gravemente, como o é o art. 194, inc. V, que estabelece a equidade na forma de participação no custeio"* (trechos do voto do Ministro Cezar Peluso)

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO “FUNRURAL”

- IV.5. Os votos foram muito além do propalado vício formal, abarcando as 02 teses: (i) o de que a Constituição autorizou a tributação sobre o resultado da comercialização da produção rural apenas para quem não tem empregados; (ii) e, por esse motivo, o de que, ao se aplicar esse modelo para todos os demais produtores rurais, houve ofensa à isonomia

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.6. RE 596.177 (Rel. Min. Ricardo Lewandowski – 2011): em repercussão geral, reconheceu-se, *à unanimidade,* a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 8.540/92 (valendo-se, em boa medida, do que já havia sido decidido no RE nº 363.852)
- IV.7. Julgamentos monocráticos: RE nº 435.693 (Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.03.2011), RE-ED nº 541.385 (Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 25.05.2011) e RE nº 550.057 (Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 15.08.2011)

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO “FUNRURAL”

- IV.8. “Mudança” de cenário: EC 20/98 (ampliação de “faturamento” para “receita”) e advento da Lei nº 10.256/01
- IV.9. ADIn nº 4.395 (Rel. Ministro Gilmar Mendes – ainda não julgada)
- IV.10. E o paradigmático RE 718.874 (julgado este ano – vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello)

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO “FUNRURAL”

- *“TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001.*
- *1. A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses.*
- *2. A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, **reintroduziu** o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da **receita bruta proveniente da comercialização da sua produção**; **espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98**.*
- *3. Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual ‘É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção’.”*

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.11. Análise crítica: saber se a Lei nº 10.256/01, *que se limitou a alterar a redação do caput do artigo 25 da Lei nº 8.212/91* (o qual, por sua vez, já havia sido declarado inconstitucional por inteiro no RE 596.177), teria o efeito ou não de justificar a tributação incidente sobre a produção rural
- IV.12. Desde o RE 363.852 (fundamentos reiterados no RE 596.177), o Supremo já havia deliberado que esse modelo é incompatível

| Redação da Constituição Federal (antes da EC 20/98) | Redação da Constituição Federal (depois da EC 20/98) |
|---|---|
| Art. 195. (...):<br>I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, **o faturamento** e o lucro;<br>(...)<br>§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, **o garimpeiro** 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. | Art. 195. (...):<br>I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:<br>a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;<br>b) **a receita ou o faturamento;**<br>c) o lucro; (...)<br>§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. |

IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

| Redação da Lei nº 8.212/91 (antes da Lei nº 10.256/01) | Redação da Lei nº 8.212/91 (depois da Lei nº 10.256/01) |
|---|---|
| Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:<br>I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;<br>II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. | Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, **em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22,** e do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:<br>I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;<br>II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. |

| DECISÃO DO STF | DECISÃO DO STF |
| --- | --- |
| **INCONSTITUCIONAL**<br>**(RE's 363.852 e 596.177)** | **CONSTITUCIONAL**<br>**(RE 718.874)** |

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.13. *"Apenas para esclarecer ao Plenário – e penso ser esse esclarecimento fundamental – que a Lei nº 10.256/2001, posterior à Emenda Constitucional nº 20/1998, apenas deu nova redação à cabeça do artigo 25. (...) Ora, se declaramos inconstitucionais esses dois incisos, é dado, agora, tê-los como eficazes? Não, a resposta é desenganadamente negativa. (...) Por isso, estamos presos ao que decidido"* (Min. Marco Aurélio)

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.14. Quatro aspectos relevantes:
- (i) a incidência sobre a produção rural não consistiria nova fonte de custeio, não demandando, portanto, lei complementar;
- (ii) o julgamento do RE 596.177 (em repercussão geral) valeria apenas para os casos anteriores à Lei nº 10.256/01, pois, a despeito do decreto de inconstitucionalidade, o artigo 25 da Lei nº 8.212/91 *"manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses";*
- (iii) a Lei nº 10.256/01 teria se limitado a "reintroduzir" o empregador rural como sujeito passivo da contribuição;
- (iv) e, por fim, que isso seria possível, porque a *"receita bruta proveniente da comercialização"* da produção rural seria uma *"espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98".*

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO “FUNRURAL”

- IV.15. Base de cálculo: doravante a lei poderia passar a exigir de todos os empregadores pessoas físicas (não apenas de produtores rurais) a contribuição não mais sobre a folha de salários, mas sobre suas “receitas”
- IV. 16. “Faturamento” x “Receita bruta” x “receita”: ADC 01 e RE 346.084 (alargamento da base de cálculo da COFINS)
- IV.17. ED da União no RE 596.177 e manifestação na ADIn 4.395: pessoa física não é contribuinte de COFINS

- IV. A DECISÃO TOMADA PELO STF NO CASO PARADIGMÁTICO DO "FUNRURAL"

- IV.18. Se "faturamento" = "receita bruta" (conforme o Supremo), então, da perspectiva lógica *é impossível colocar a pessoa física debaixo da base de cálculo "receita",* sob o argumento de que "receita bruta é espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98" (como constou no acórdão do RE 718.874)
- IV.19. *Se a pessoa física não se enquadra nessa espécie (faturamento = receita bruta), ela não pode fazer parte da classe do gênero (receita)*
- IV.20. Desdobramentos do RE 718.874: ED, Refis e Resolução do Senado Federal

- V. A INAPLICABILIDADE DA DECISÃO DO “FUNRURAL” PARA AS AGROINDÚSTRIAS E AS AGROPECUÁRIAS

- V.1. Cerne do debate da tributação das pessoas físicas: (i) interpretação em torno do art. 195, § 8º; (ii) isonomia; (iii) e enquadramento ou não na alínea “b” (“receita bruta” e “receita”)
- V.2. Questionamentos em torno da pessoa jurídica: (i) não há regra excepcionadora; (ii) isonomia; (iii) e “bis in idem”

- V. A INAPLICABILIDADE DA DECISÃO DO "FUNRURAL" PARA AS AGROINDÚSTRIAS E AS AGROPECUÁRIAS

EM CONCLUSÃO:

- V.3. Irrelevância da EC 20/98: dupla incidência sobre o faturamento (receita operacional dessas empresas)
- V.4. Modificação do *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 pela Lei nº 10.256/01 é irrelevante para as pessoas jurídicas, pois os incisos do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 (inalterados pela Lei nº 10.256/01) sempre previram a "receita bruta" como base de cálculo – e por "receita bruta", segundo o Supremo, deve ser entendido o "faturamento", base de cálculo já prevista na Carta da República desde sua edição
- V.5. Inaplicabilidade dos fundamentos do RE 718.874

**Muito obrigado!**

**Leonardo Furtado Loubet**

**leonardo@pithan-loubet.com.br**

**(67) 3324-4500**