



O STF, O FUNRURAL E SEUS DESDOBRAMENTOS NA TRIBUTAÇÃO DAS AGROINDÚSTRIAS E DAS AGROPECUÁRIAS

Leonardo Furtado Loubet¹

I. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Aqueles que estão ligados às questões do agronegócio acompanharam, com certa dose de surpresa, a conclusão do julgamento do caso “Funrural” neste ano de 2017 pelo Supremo Tribunal Federal. Evidentemente, quando se diz que o desfecho foi surpreendente não se está a afirmar que não havia fundamento jurídico algum para que a maioria apertada dos Ministros tomasse essa decisão, longe disso. Mas sim porque, antes da sessão de julgamento dos dias 29 e 30 de março de 2017, o próprio Supremo, em duas ocasiões anteriores, ao menos, havia pronunciado a invalidade dessa exação.

1. Advogado. Especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor-Conferencista do IBET (nacional). Professor dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da ATAME (Goiânia e Cuiabá). Professor de Graduação e de Pós-Graduação em Direito Tributário da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Membro do Comitê Jurídico e do Comitê Tributário da SRB – Sociedade Rural Brasileira. Autor do livro “Tributação Federal no Agronegócio” (Noeses, 2017). leonardo@pithan-loubet.com.br

O caso julgado foi o Recurso Extraordinário nº 718.874, que teve por Relator o Ministro Edson Fachin, mas cujo voto-condutor foi o proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que ficou como Redator do acórdão. Esse caso foi julgado sob o regime de repercussão geral, tendo sido 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”.

Pois bem, 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? Noutras palavras, o fato de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a constitucionalidade da tributação das pessoas físicas levará, necessariamente, o Tribunal Superior a dizer o mesmo para as pessoas jurídicas?

Não custa registrar que o caso “Funrural” (RE 718.874) envolveu a análise da tributação dos produtores rurais pessoas físicas especificamente. Há, no entanto, dois casos afetados sob a sistemática de repercussão geral no c. 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 cenário que este texto pretende abordar.

II. AS BASES CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS RURAIS NO QUE CONCERNE ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Não há como adentrar no tema proposto neste ensaio sem, antes, fazer uma rápida incursão nas raízes constitucionais da tributação das pessoas físicas e jurídicas rurais em torno das contribuições previdenciárias. Tendo em vista que

a intenção destas reflexões é fazer a análise comparativa da decisão tomada pelo Supremo no *leading case* das pessoas físicas em face do futuro julgamento a ser feito para as pessoas jurídicas, convém que neste tópico a matriz constitucional que lastreia a tributação tanto de umas, quanto de outras, seja esquadrinhada em conjunto.

O conhecido artigo 195 da Constituição Federal estabelece que a Seguridade Social será custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e “*das seguintes contribuições sociais*” – e então arrola nos seus incisos e alíneas as faixas de incidência possíveis².

Na parte que interessa aqui, o referido artigo 195, no inciso I, dispõe que essas contribuições serão exigidas do empregador, da empresa e da entidade ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) e o lucro.

Examinando a tributação possível das pessoas físicas com apoio no artigo 195 da Carta da República – *isso até o julgamento do referido RE 718.874, como será detalhado adiante* – doutrina e jurisprudência sempre concordaram que, dessas faixas de incidência, com relação às pessoas naturais se aplicava apenas o disposto no 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”). Como aqui não importam a tributação

2. Embora a Constituição Federal se refira a esse tributo como “contribuições sociais”, boa parte da doutrina e os próprios Tribunais convencionaram chamar a contribuição incidente sobre a folha de salários de “previdenciária”, porque serve para custear a Previdência Social. E é por esse motivo que ao longo do texto far-se-á referência a ela como “contribuição previdenciária” – em que pese o registro de que outros tributos também compõem o orçamento da Previdência.

do trabalhador e dos demais segurados da Previdência Social (art. 195, II), do concurso de prognósticos (art. 195, III), da importação (art. 195, IV) e também não a do lucro (art. 195, I, “c”), a análise restringir-se-á ao inciso I, alíneas “a” e “b”, do artigo 195.

E é com base no inciso I, alínea “a”, que as pessoas físicas empregadoras são obrigadas a recolher um percentual sobre a folha de salários dos seus funcionários, o que popularmente ficou conhecido como “*cota patronal*”. Vale lembrar que também o empregado tem que arcar com esse tributo, vindo descontada sua “previdência” do salário recebido, mas isso, igualmente, extrapola o âmbito de análise deste texto – porque aqui o enfoque diz respeito à tributação incidente sobre os empregadores (tanto pessoas físicas, quanto jurídicas).

No que tange às pessoas jurídicas, no entanto, a situação é diferente. Em regra, as empresas 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”)³.

Pois bem, esse é o cenário para os empregadores em geral. E assim deveria ser também para os empregadores do agronegócio: os produtores rurais que tivessem empregados deveriam recolher um pequeno percentual sobre a folha de salários, enquanto as agropecuárias e as agroindústrias deveriam, como as demais pessoas jurídicas, contribuir sobre três bases distintas: (i) folha de salários, (ii) faturamento/receita e (iii) lucro.

3. Duas observações sobre essa afirmação: (i) a referência a que as empresas sofrem quádrupla tributação, a despeito de o inciso I conter apenas três alíneas, 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, a saber, o PIS e a COFINS (sem embargo da discussão se o PIS encontra fundamento de validade apenas no art. 239 ou se também no art. 195, I, “b”, pois o que importa é que o PIS tem por base de cálculo o faturamento e a totalidade das receitas das empresas).

Contudo, não foi isso o que historicamente aconteceu. E o que é pior – porque o contexto histórico não é o decisivo em um estudo dogmático, que deve se preocupar com o direito vigente *hic et nunc*, servindo a análise histórica, no máximo, para a compreensão mais alargada do tema – não é o que acontece hoje em dia. Tanto os produtores rurais pessoas físicas, quanto as empresas do agronegócio, *sofrem uma tributação distorcida*, que não se compagina com o altiplano das normas constitucionais.

Na verdade, o único preceito constitucional que cria uma exceção – note-se bem: o único, o que significa dizer que, como tal, deve ser interpretado restritivamente – é o artigo 195, § 8º, da Carta da República. Esse comando normativo prescreve 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*”.

Ora, isso tinha e tem uma razão de ser: não tendo empregados, o constituinte estabeleceu que o micro e o pequeno produtores rurais pessoas físicas, para que pudessem contribuir com a Seguridade Social, deveriam destacar um percentual do resultado de sua produção. Para os grandes e médios produtores rurais, todavia, que podem ser vistos como verdadeiros empresários rurais, não há regra alguma prevista no Texto Constitucional que justifique uma tributação diferenciada.

O mesmo se diga com relação às pessoas jurídicas do agronegócio, na medida em que elas não foram submetidas pelo constituinte a qualquer regramento diferenciado, apartado, que pudesse justificar que elas não recolhessem o tributo sobre a folha de salários, como se dá com os demais empregadores pessoas jurídicas.

Em síntese: o constituinte criou uma única exceção, que

foi a de que os produtores rurais pessoas físicas que explorem sua atividade em regime de economia familiar (portanto, sem empregados) devem submeter-se à incidência desse tributo mediante a aplicação de uma alíquota incidente sobre o resultado de sua produção. Quanto aos demais produtores rurais e às empresas do agronegócio, o Texto Constitucional não previu nada de diferente.

III. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELA LEI NA INSTITUIÇÃO DESSES TRIBUTOS EM RELAÇÃO AO AGRONEGÓCIO

Examinada panoramicamente a competência tributária do artigo 195 da Carta Federal, o próximo passo para se atingir o objetivo proposto é averiguar de que forma a lei tratou essa matéria. E nesse ponto, como já anunciado, a lei criou distorções injustificáveis para o setor do agronegócio. Deixando de lado toda a evolução histórica legislativa sobre esse tema (o que, por si só, já daria umas dezenas de laudas de análise) e isolando, calcado na premissa dogmática, apenas a legislação em vigor, a conclusão a que se chega é a de que não havia espaço no arcabouço constitucional para que a lei instituisse um regime jurídico diferente de contribuição previdenciária, como acabou por criar⁴.

No que pertine às pessoas físicas, o art. 25 da Lei Federal nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei Federal nº 10.256/01, prescreveu que a contribuição incide não sobre a folha dos salários pagos aos seus funcionários, mas em face do 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

4. Sobre o histórico do “Funrural”, vide: LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 518/521 e p. 549/567.

proveniente da comercialização de sua produção e de 0,1% sobre a mesma base para financiamento do SAT (seguro de acidente do trabalho)⁵.

Já com relação às pessoas jurídicas, o artigo 25 da Lei Federal nº 8.870, de 15 de abril de 1994, 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.

Além disso, igualmente as denominadas agroindústrias são compelidas a custear a Previdência Social tendo como base tributária o resultado de sua produção. Com efeito, a Lei Federal nº 10.256/01 introduziu um artigo 22-A à Lei Federal nº 8.212/91, estabelecendo 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.

É esse, de uma forma bastante resumida, o cenário do direito posto.

E aqui começam os problemas. Da perspectiva das pessoas físicas, são basicamente duas as razões que conduzem à conclusão de que essa sistemática agride o ordenamento

5. O artigo 25, inciso I, da Lei nº 8.212/91 foi alterado no contexto da denominada “MP do Funrural”, isto é, a Medida Provisória nº 793/2017, que reduziu a alíquota de 2% para 1,2%, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2018. Como, no entanto, no momento da elaboração deste texto a alíquota vigente ainda é de 2%, e mais, como a MP 793/17 ainda terá que passar pelo processo de votação no Congresso Nacional, podendo eventualmente ser rejeitada, o autor entendeu por bem manter a referência à alíquota de 2%.

constitucional. A primeira delas assenta-se na premissa de que a Constituição admite o enquadramento do produtor rural em três situações: como empregador (art. 195, I, “a”), como segurado da Previdência Social (art. 195, II) e como produtor que desenvolve suas atividades sob o regime de economia familiar (art. 195, § 8º). Ou seja, a única previsão constitucional para que o tributo fosse recolhido sobre o resultado da produção foi a do pequeno produtor – tendo o legislador o chamado de “segurado especial” (art. 12, VII, da Lei Federal nº 8.212/91). Logo, não era dado à lei estender esse modelo, que era apenas para um, a todos os demais produtores rurais.

Perceba-se que a própria lei estabelece que “*entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados permanentes*” (art. 12, § 1º, da Lei Federal nº 8.212/91). Ou seja, é uma atividade rural de subsistência. E foi por isso que o constituinte dispôs que esse produtor deveria recolher sobre sua produção, já que não há empregados a justificar a tributação sobre a folha (até mesmo porque, nessa última hipótese, seria extremamente oneroso ao pequeno produtor fazê-lo, acaso tivesse que recolher sobre o salário de algum empregado).

Entretanto, quando o artigo 25 da Lei Federal nº 8.212/91 determinou que o tal regime de substituição da tributação da folha de salários pelo resultado da produção não deveria ser aplicado apenas ao segurado especial, mas também ao “*empregador rural pessoa física*”, inequivocamente transbordou os limites daquilo que lhe era permitido. Afinal de contas, não há permissão no Texto Constitucional para que se tribute o resultado da produção rural, senão em face do produtor que não tenha empregados (isto é, aquele que explora a atividade de subsistência no contexto da economia familiar)⁶.

6. “*Noutras palavras, a norma do art. 195, § 8º, da Constituição prevê a tributação*

O segundo fundamento a denunciar a invalidade dessa sistemática imposta aos produtores rurais pessoas físicas é o princípio isonômico. E assim se afirma porque o empregador pessoa física que explora a atividade rural, *pelo simples fato de dedicar-se à atividade rural*, ao invés de recolher sobre a folha de salários, é obrigado a retirar uma parte de sua riqueza a título de contribuição previdenciária. Dessa perspectiva, “*seria o mesmo que exigir que um médico ou um advogado, que contam apenas com uma secretária como auxiliar, fossem obrigados a contribuir não sobre o salário pago à secretária, mas sim sobre seus honorários profissionais. Ora, o que uma coisa tem que ver com a outra? Como se vê, dois pesos e duas medidas*”⁷.

Por outro lado, no que toca às pessoas jurídicas do agronegócio (agropecuárias e agroindústrias), as distorções geradas pela lei, embora não sejam iguais, são também preocupantes. Apesar de o constituinte ter claramente apartado as possibilidades de instituição dessas contribuições (sobre a folha de salários, sobre o faturamento/receita ou sobre o lucro), as Leis n.ºs. 8.870/94 e 10.256/01 determinaram que as agropecuárias e

*sobre a produção apenas em relação ao segurado especial, justamente porque não é empregador e, pois, não tem folha de salários a pagar, e não o produtor rural pessoa física que seja empregador. O intuito do enunciado constitucional é garantir que todos contribuam à Seguridade Social, de maneira que mesmo o pequeno produtor rural que explore suas atividades em regime de economia familiar, sem auxílio de empregados, esteja obrigado ao custeio dos cofres públicos. A lógica desse preceito é essa, e não permitir que os médios e grandes produtores rurais sejam gravados à luz do resultado de sua produção, ao invés da folha de salários, como se dá com os demais contribuintes. Comparando o art. 195, I, ‘a’, ao art. 195, § 8º, é inequívoco que a tributação sobre a produção foi adotada pelo constituinte como exceção, e não como regra. É que no § 8º a Constituição descreve com detalhes quais os contribuintes que não se sujeitam ao modelo usual, a saber: aqueles que exercem a atividade rural no bojo da economia familiar, apenas para subsistência, e não com intuito de lucro. Sob essa perspectiva, apesar de o art. 195, § 8º, da Carta Magna prever a incidência de contribuições previdenciárias sobre o resultado da produção apenas em face dos pequenos produtores e a despeito de a própria Lei Federal nº 8.212/91 distinguir essa situação dos outros produtores rurais – diferenciando-os em segurado especial e contribuinte individual, respectivamente – a verdade é que, quanto à norma que rege a tributação propriamente dita, o legislador andou mal”. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 522/523.*

7. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 524.

as agroindústrias estão obrigadas a recolher, em duplicidade, esses tributos tomando por parâmetro 2,5% do faturamento/receita, em vez da folha de salários.

Tal qual foi dito para as pessoas físicas, da mesma forma em relação às pessoas jurídicas são dois os problemas. O primeiro deles é, mais uma vez, a violação ao princípio isonômico. Sem que houvesse qualquer justificativa plausível, qualquer fator de *discrimen* consistente, a lei determinou que as empresas rurais, ao invés de pagarem a contribuição sobre a folha dos salários dos seus empregados, estão submetidas a um regramento que incide sobre seu faturamento. Com efeito, o fator discriminador adotado pela lei foi a circunstância isolada de a empresa dedicar-se à atividade rural, somente isso.

Ora, parece claro que não havia motivo para essa previsão. As empresas rurais viram-se mais pesadamente oneradas do que as empresas urbanas apenas porque exploram a atividade rural. A tributação é mais onerosa na medida em que, quase sempre, 2,5% da produção superam consideravelmente os 20% da folha de salários. Há mais, as empresas do agronegócio, invariavelmente, não demandam quantidade elevada de mão de obra, de tal maneira que nem isso poderia servir de fundamento para o tratamento diferenciado. E o que é pior, a própria lei, ao fixar a alíquota de 0,1% para fins de SAT, reconheceu que esses contribuintes submetem seus empregados a um grau mínimo de risco de acidente do trabalho.

Colocadas as coisas dessa maneira, das empresas rurais, que estão classificadas debaixo do grau mínimo de risco de acidente do trabalho, não poderia ser exigido tributo mais elevado para o custeio da Seguridade Social. Isso encerra um paradoxo. Essas empresas não provocam despesas mais elevadas por parte do Estado que pudessem, porventura, justificar essa discriminação; muito pelo contrário. Destarte, “*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*

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

*justificaria se os contribuintes a quem se impôs disciplina jurídica distinta causassem especial despesa ao Poder Público. Não é isso o que acontece*⁸.

O outro – e, quiçá, mais denso fundamento – é o “*bis in idem*”. Segundo as Leis n.ºs. 8.870/94 e 10.256/01, as contribuições das agropecuárias e das agroindústrias, “*em substituição*” à contribuição a título de cota patronal (que incide sobre a folha de salários), passaram a incidir à razão de 2,5% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

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”. Ocorre que 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.

Vai daí que as empresas do agronegócio, como as demais empresas, já são contribuintes de tributos que tomam por base econômica a receita proveniente da venda da produção rural, tributos esses que são destinadas ao custeio da Seguridade Social. Sucede que “*a partir do momento, todavia, que as Leis Federais n.ºs. 8.870/94 e 10.256/01, sob o pretexto de ‘substituírem’ as contribuições incidentes sobre a folha de salários, determinam que essas empresas recolham um percentual adicional de 2,5% sobre a mesma base de cálculo, há, inequivocamente, uma sobreposição de incidências de contribuições voltadas à Seguridade Social, o que a Carta da República não admite*”⁹.

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

8. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 490.

9. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 491/492.

se revela essa sistemática¹⁰.

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

Para compreender bem o panorama da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o “Funrural” – e então poder fazer uma projeção sobre os seus reflexos na análise da tributação das pessoas jurídicas – é necessário que o intérprete dê um recuo na história, de maneira a passar em revista os casos que foram julgados pela Suprema Corte sobre a matéria. Ao fazê-lo, certamente chegará a algumas conclusões críticas acerca da deliberação tomada no recente RE nº 718.874, que deu pela constitucionalidade desse modelo de tributação para as pessoas físicas.

A primeira vez que o Supremo teve que examinar a validade ou não da sistemática tributária incidente sobre o resultado da produção rural das pessoas físicas foi no RE nº 363.852, relatado pelo Ministro Marco Aurélio. Na verdade, antes o c. STF já havia tangenciado a matéria em um julgamento encerrado no ano de 1996, envolvendo a ADIn nº 1.103, mas nessa ação direta o que se examinou foi a constitucionalidade da tributação das agroindústrias na redação primitiva da Lei Federal nº 8.870/94, tendo a Corte concluído pela inconstitucionalidade (porque a lei havia criado esse dever tomando por base de cálculo o “valor estimado da produção”). O exame do regime das pessoas físicas, no entanto, se deu no

10. “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.

referido RE 363.852, cujo julgamento foi iniciado em 2005 e concluído em 2010. Esse caso, todavia, tinha uma particularidade: a ação foi proposta não por um produtor rural, mas sim por um conhecido frigorífico, que teve por intenção se livrar da obrigatoriedade de reter e recolher esse tributo em nome dos pecuaristas.

O Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, concluiu pela incompatibilidade desse modelo com a Carta da República. Chamam a atenção os votos dos Ministros Marco Aurélio, Eros Grau e Cezar Peluso. Foram vários os fundamentos aduzidos, mas dois deles, convergentes com o que se defende neste trabalho, ganham destaque: (i) o de que a Constituição Federal 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. Não é correto afirmar, portanto, como com frequência se faz, que o Supremo haveria decretado a inconstitucionalidade apenas por conta do vício formal de que esse tributo configuraria nova fonte de custeio e que, para tanto, seria necessário lei complementar (art. 195, § 4º); os votos foram muito além disso¹¹.

11. “Vale frisar que, no artigo 195, tem-se contemplada situação única em que o produtor rural contribui para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado de comercialização da produção, ante o disposto no § 8º do citado artigo – a revelar que, em se tratando de produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e pescador artesanal, bem como dos respectivos cônjuges que exerçam atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, dá-se a contribuição para a seguridade social por meio de aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. A razão de ser do preceito é única: não se ter, quanto aos nele referidos, a base para a contribuição estabelecida na alínea ‘a’ do inciso I do artigo 195 da Carta, isto é, a folha de salários. Daí a cláusula contida no § 8º em análise ‘... sem empregados permanentes...’. (...) Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (trechos do voto do Ministro Marco Aurélio). “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

Como a análise dessa matéria não foi realizada no âmbito do controle concentrado, nem sob a sistemática de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal pinçou outro caso, atribuindo-o os efeitos da repercussão geral: o RE nº 596.177, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski (esse caso sim, tendo como parte envolvida uma pessoa física). Quando examinou esse processo, no ano de 2011, a Corte reconheceu a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 8.540/92, igualmente à unanimidade, valendo-se, em boa medida, do que já havia sido decidido no RE nº 363.852. E a partir daí esse tema passou, inclusive, a ser julgado monocraticamente: vide 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).

Todos esses precedentes, entretanto, foram tirados sob a égide do regime anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, a qual alterou a redação do artigo 195 para passar a admitir a incidência de contribuições previdenciárias não só sobre o “faturamento”, como também sobre a “receita”. E foi diante do novo cenário legislativo que adveio a ADIn nº 4.395, distribuída ao Ministro Gilmar Mendes e ainda pendente

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’. Essa razão já bastaria ao reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição social. (...) 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).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

de julgamento, movida por uma entidade de classe que representa os frigoríficos, na qual se questiona a validade dessa sistemática tributária, agora já sob os efeitos da Lei Federal nº 10.256/01.

Sucede que outro caso posto já sob o manto da EC 02/98 e da Lei nº 10.256/01 ganhou relevância nessa discussão: justamente o referido RE nº 718.874, julgado neste ano (antes da ADIn 4.395, portanto) na sistemática de repercussão geral. A comunidade jurídica espera, com curiosidade, de que maneira irá se pronunciar o Supremo na ADIn 4.395, pois, a rigor, o tema tratado em ambos os processos é o mesmo, mas os casos não foram apregoados em conjunto.

Bom, o fato é que, como já ressaltado no início, nas assentadas dos dias 29 e 30 de março de 2017 o Supremo entendeu que o “Funrural” seria constitucional, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. A ementa ficou assim lavrada:

“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.’”

(RE 718874, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-225 DIVULG 02-10-2017 PUBLIC 03-10-2017).

Quatro aspectos chamam a atenção desde logo a partir dessa ementa: (i) o de que a incidência do tributo sobre a comercialização da produção rural não consistiria nova fonte de custeio, não demandando, portanto, lei complementar; (ii) o de que o julgamento em repercussão geral tirado do RE 596.177 valeria apenas para os casos anteriores à Lei Federal nº 10.256/01, pois, a despeito do decreto de inconstitucionalidade, o artigo 25 da Lei Federal nº 8.212/91 “*manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses*”; (iii) a afirmação de que 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*”.

Foi importante fazer esse breve histórico dos precedentes do próprio Supremo para demonstrar as razões pelas quais, da perspectiva acadêmica, o resultado e, sobretudo, os fundamentos do RE 718.874 devem ser alvo de críticas. Isto porque o debate posto nesse processo tinha por intuito 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. Entretanto, desde o RE 363.852 (cujos fundamentos foram reiterados no RE 596.177), o Supremo já havia deliberado que esse modelo é incompatível com a Carta Constitucional, dentre outros motivos porque ele agride o artigo 195, § 8º (aquele que só autoriza a tributação dessa forma para o pequeno produtor rural, sem empregados) e também o primado da igualdade, como demonstrado antes. Confira-se o quadro comparativo:

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Redação da Constituição Federal (antes da EC 20/98)	Redação da Constituição Federal (depois da EC 20/98)
<p>Art. 195. (...):</p> <p>I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (...)</p> <p>§ 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.</p>	<p>Art. 195. (...):</p> <p>I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:</p> <p>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;</p> <p>b) a receita ou o faturamento;</p> <p>c) o lucro;</p> <p>(...)</p> <p>§ 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.</p>
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)
<p>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:</p> <p>I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;</p> <p>II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.</p>	<p>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:</p> <p>I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;</p> <p>II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.</p>
Decisão do STF	Decisão do STF
Inconstitucional (RE 363.852 e 596.177)	Constitucional (RE 718.874)

O artigo 195 da Carta da República, antes da EC 20/98: (i) só era prevista a incidência aos “empregadores”; (ii) as bases variavam entre folha de salários, faturamento e lucro; (iii) e a tributação pelo resultado da produção rural era prevista para o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerciam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes. O artigo 195 da Carta da República, depois da EC 20/98: (i) passou-se a admitir tributação do “empregador, da empresa e da entidade ela equiparada na forma da lei”; (ii) além da folha de salários, faturamento e lucro, foram incluídos “os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” (na alínea que trata da folha de salários) e a “receita” (na alínea que trata do faturamento); (iii) foi excluído o garimpeiro do rol dos que podem ser tributados pelo resultado da produção. O artigo 25 da Lei nº 8.212/91, antes da Lei nº 10.256/01: o empregador rural pessoa física e o segurado especial estavam obrigados a recolher 2,1% da receita bruta proveniente da produção rural. O artigo 25 da Lei nº 8.212/91, depois da Lei nº 10.256/01: foi alterado o *caput* para inserir a expressão “*em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22*”.

Como se vê, não havia espaço para que a Suprema Corte alterasse seu entendimento. Afinal de contas, “*a Lei Federal nº 10.256/01 não tem força jurídica bastante para respaldar a tributação nesse viés, porque essa lei limitou-se a fazer ajustes redacionais ao caput do art. 25 da Lei Federal nº 8.212/91, o qual, no entanto, não trata nem da base de cálculo (receita bruta), nem das alíquotas (2% e 0,1%), pois essas grandezas que compõem o critério quantitativo foram disciplinadas nos incisos I e II, e não no caput*”¹².

12. LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 536.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Diferentemente do que ficou constando na ementa do RE 718.874, a questão não está em se saber se essa base de cálculo eleita (o resultado da produção rural) é ou não nova fonte de custeio a exigir lei complementar, pois esse é um debate tautológico. O que interessava saber é se esse regime é autorizado pela Constituição – e o Supremo já havia dito que não era. Do mesmo modo, a assertiva de que o julgamento proferido no RE 596.177 só se aplicaria aos casos anteriores à Lei nº 10.256/01, e mais, que o artigo 25 da Lei nº 8.212/91 teria mantido sua “*vigência e eficácia para as demais hipóteses*”, é equivocada, na medida em que, além de afrontar e desrespeitar um pronunciamento anterior do próprio Tribunal, deixa de considerar que a Lei nº 10.256/01, na prática, não alterou, nem validou absolutamente nada nesse debate, limitando-se a introduzir a expressão “*em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22*”. Não por outro motivo o Ministro Marco Aurélio, de forma enfática, chamou a atenção para o seguinte no julgamento:

“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.”

Outrossim, a tese de que a Lei nº 10.256/01 teria apenas “reintroduzido” o empregador rural como sujeito passivo da contribuição não é correta, porquanto o regramento previsto de tributar-se pela produção rural quem tem empregados foi tido por incompatível pelo c. STF nos RE’s 363.852 e 596.177, por desafiar o art. 195, § 8º, da Constituição Federal, de tal modo que não poderia a Lei nº 10.256/01, nem lei alguma, reintroduzir quem quer que seja em uma sistemática já reconhecida como inconstitucional pelo Tribunal Supremo do País.

O derradeiro fundamento adotado é o mais preocupante. De acordo com a ementa, esse modelo seria legítimo, 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”. A seguir esse entendimento, tendo em vista que a EC 20/98 teria dado ao Texto Constitucional esse elastério, daqui em diante a lei poderia passar a exigir de todos os empregadores pessoas físicas – note-se bem: de todos, não apenas de produtores rurais, mas também profissionais autônomos e comerciantes – a contribuição não mais sobre a folha de salários, mas sobre suas “receitas”.

Acontece, no entanto, que essa conclusão acaba por contrariar outros precedentes da Suprema Corte, causando verdadeira instabilidade no universo jurídico. O primeiro deles é a famosa ADC nº 01, na qual o Tribunal assentou como sinônimas as expressões “faturamento” e “receita bruta”. Naquele caso, o voto-condutor do Ministro Moreira Alves delimitou que “faturamento”, para efeitos fiscais, é a receita bruta oriunda das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, mas isso tudo no contexto das *peçoas jurídicas*. Igualmente no RE 346.084, ocasião em que o Supremo declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da COFINS de “receita bruta” para “totalidade das receitas”, realizado pelo artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, caso que foi relatado pelo Ministro Marco Aurélio, a Corte deixou assentado que era inválido o dispositivo “no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”. E a própria União, quando foi publicado o acórdão do já mencionado RE 596.177, que decretou a inconstitucionalidade do “Funrural” antes da Lei nº 10.256/01, interpôs embargos declaratórios em face do acórdão, tendo o Supremo acolhido, em parte, a pretensão recursal, para o fim de suprimir o trecho da ementa que fazia referência à inconstitucionalidade material no que pertine à “dupla contribuição”, pois essa tese não compôs o voto-condutor e porque pessoa física não é contribuinte de COFINS, de maneira que não se haveria que falar em “dupla incidência”. Não apenas

isso, igualmente ao se manifestar na ADIn nº 4.395 (pendente de julgamento), a União defendeu com veemência que pessoa física não é contribuinte de COFINS, logo, seria insustentável a tese de *bis in idem* ou dupla incidência na análise do tema.

Portanto, diante desse quadro, se a própria União admite que pessoa física não é contribuinte de COFINS, porque não é pessoa jurídica (o que está correto); e se “*faturamento*”, “*receita bruta*” e “*receita*” são conceitos aplicáveis às pessoas jurídicas, tanto que são bases de cálculo da COFINS; então essa é a prova de que não poderia o Supremo avaliar a tributação das pessoas físicas no RE 718.874 a pretexto de que o vocábulo “*receita*”, introduzido pela EC 20/98, teria essa força jurídica. Não custa registrar, ademais, que a Carta da República se refere no artigo 195, § 8º, ao “*resultado da produção*” (o que transmite uma ideia de “*sobra*”, de “*resultado positivo*”, aproximando-se muito mais ao conceito de “*renda*”), e não à “*receita*” ou “*receita bruta*”¹³.

Em poucas palavras: se “*faturamento*”, indiscutivelmente (e isso consoante a jurisprudência do Supremo), é conceito aplicável à pessoa jurídica, o qual, por sua vez, é sinônimo de “*receita bruta*” (também conforme o Supremo), *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), pelo fato simples e lógico de que se a pessoa física não se enquadra na espécie (faturamento = receita bruta), ela não pode fazer parte da classe do gênero (receita)*¹⁴.

13. E isso será examinado no RE 761.263 (tema 723). Vide: LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação federal no agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 538/544.

14. No RE 363.852, o Ministro Cezar Peluso foi preciso ao dizer que “*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*”.

Em síntese, a deliberação tomada no RE 718.874 pode ser questionada sob diversos ângulos. O Supremo já havia derubado essa base de cálculo à luz do art. 195, § 8º, do Texto Constitucional, de tal modo que a EC 20/98 e a Lei nº 10.256/01 são absolutamente irrelevantes nessa análise. E esse debate ainda não se encerrou, seja porque pende de julgamento a ADIn nº 4.395, seja porque foram interpostos embargos de declaração com pedido de efeitos modificativos ou, ao menos, de modulação dos efeitos da decisão no RE 718.874, seja porque o Senado Federal editou a Resolução nº 15, de 12 de setembro de 2017, que suspendeu a eficácia dos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, em atendimento às decisões tomadas pelo Supremo nos RE's 363.852 e 596.177 (particularmente, esse último aspecto já daria um texto à parte). A discussão está longe do fim.

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

O caminho até aqui foi longo, mas necessário. Se o intuito era checar quais são os desdobramentos que o recente julgado do “Funrural” pode trazer para os casos pendentes de apreciação no Supremo Tribunal Federal para as agroindústrias e as agropecuárias, não haveria como chegar a conclusão alguma se não fossem expostos o arquétipo constitucional comparativo da competência tributária de contribuições previdenciárias de pessoas físicas e jurídicas; as distorções causadas pela lei para ambas; e a análise criteriosa a respeito da forma com que a Suprema Corte deliberou sobre o enquadramento das pessoas físicas, para só aí averiguar os reflexos possíveis para as pessoas jurídicas.

E percorrendo esse caminho – isso parece já ter ficado claro – não há outra conclusão a ser tirada, *senão a de que a decisão do “Funrural” é inaplicável ao exame das pessoas jurídicas*. E isso por vários motivos. A discussão em torno das

peças físicas envolvia questões que, embora tangencialmente possam ser colocadas lado a lado com o estudo da tributação das pessoas jurídicas, não se encaixam na análise das agropecuárias e das agroindústrias; essa técnica serve apenas para comparação, como aqui foi feito. Afinal, o tema em disputa envolvendo as pessoas jurídicas é diferente.

Note-se que na análise do regime das pessoas físicas o primeiro embate dizia respeito à previsão explícita feita pelo constituinte em torno da incidência tributária sobre o resultado da produção para a atividade rural de subsistência (art. 195, § 8º) e a possibilidade de extensão desse modelo ao produtor rural médio e grande que tem empregados. No caso das pessoas jurídicas, no entanto, não há regra excepcionadora alguma que pudesse justificar a tributação sobre a receita bruta, em vez da folha de salários dos funcionários. Com efeito, desde o texto originário da Constituição Federal já havia previsão de 03 (três) bases de incidência para os empregadores pessoas jurídicas: (i) a folha de salários; (ii) o faturamento (que depois o Supremo entendeu ser sinônimo de receita bruta); (iii) e o lucro. Portanto, diferentemente do que se passou com as pessoas físicas – em que a Suprema Corte afirmou que foi só a partir da EC 20/98 que se respaldou a incidência da contribuição sobre a “receita bruta” das pessoas físicas – no caso das pessoas jurídicas o aspecto a ser examinado não é esse.

A EC 20/98 é irrelevante e não alterou nada, nesse ponto, para as pessoas jurídicas – a não ser o alargamento para a totalidade das “receitas”, mas para o enfoque das agropecuárias e das agroindústrias isso é inaplicável, porque a contribuição incide, segundo a lei, sobre as receitas operacionais (faturamento ou receita bruta) dessas pessoas jurídicas. Portanto, a inclusão do vocábulo “receita” no Texto Constitucional a partir da EC 20/98 não afeta em nada esse cenário, na medida em que o problema envolvendo as agropecuárias e as agroindústrias não é se a contribuição incide sobre o total das “receitas” (pós-EC 20/98), mas sim a dupla incidência sobre o “faturamento” (prevista desde o texto originário da CF/88).

E mais ainda – quiçá, isso seja o mais importante – a modificação por que passou o *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.870/94, com a redação da Lei nº 10.256/01, é absolutamente irrelevante para as pessoas jurídicas. Enquanto para as pessoas físicas o Supremo entendeu que a Lei nº 10.256/01 teria convalidado essa sistemática tributária no período posterior à EC 20/98, quanto às pessoas jurídicas essa tese não cabe, 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.

Justamente por isso, aliás, os outros três fundamentos adotados no RE 718.874 igualmente não podem servir de embasamento para eventual validação do regime jurídico previsto hoje pela lei para as pessoas jurídicas.

O questionamento se a comercialização da produção rural consiste ou não nova fonte de custeio, a exigir lei complementar, é descabido, porque, repita-se, o faturamento das empresas do agronegócio (sinônimo de receita bruta) está contemplado na Constituição Federal desde 1988, logo, não há que se falar em nova fonte de custeio.

No que diz respeito ao “fatiamento” no tempo de um decreto de inconstitucionalidade anterior tomado pelo Supremo Tribunal Federal (como se entendeu em relação ao RE 596.177, que ficou restrito aos casos anteriores à Lei nº 10.256/01), isso também não se aplica, porque em relação às pessoas jurídicas será a primeira vez que a Corte irá examinar o seu regime tributário quanto à incidência das contribuições sobre o faturamento, e não sobre a folha de salários¹⁵.

15. Lembrando que na ADIn nº 1.103, que foi julgada em 1996, a discussão dizia respeito à definição de “agroindústria” (que só veio em 2001, com a Lei nº 10.256) e ao “valor estimado” da produção agrícola como base de cálculo (conceito esse que não existia e continua a não existir no Texto Constitucional).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Por idêntica razão não terá cabimento no julgamento das pessoas jurídicas a tese de que a lei teria se limitado a “reintroduzir” o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, pois, como já ressaltado, não houve pronunciamento prévio de inconstitucionalidade do Supremo sobre as pessoas jurídicas, de tal maneira que não haveria como a lei “reintroduzir” quem nunca foi excluído.

Diante desse quadro, o julgamento das pessoas jurídicas deverá passar mesmo por dois problemas: (i) a violação ao princípio isonômico (porque essas empresas, sem qualquer critério sustentável, foram compelidas a arcar com a contribuição sobre o faturamento apenas por explorarem a atividade rural); (ii) e o “*bis in idem*” (porque a receita bruta é base de cálculo das contribuições veiculadas com fundamento no artigo 195, I, “b”, e não na alínea “a”, e porque com respaldo na alínea “b” já há contribuições instituídas e exigidas dessas pessoas jurídicas, o PIS e a COFINS). Não por outro motivo, aliás, os acórdãos das decisões que reconheceram a repercussão geral não vincularam a análise dos temas das agropecuárias e das agroindústrias à deliberação acerca do regime das pessoas físicas¹⁶.

16. Eis a ementa do caso envolvendo as agropecuárias (tema 651): “CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – ARTIGO 25, INCISOS I E II, DA LEI Nº 8.870/94 – INCONSTITUCIONALIDADE PROCLAMADA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/94, que instituiu contribuição à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. (RE 700922 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/05/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-101 DIVULG 28-05-2013 PUBLIC 29-05-2013). E o das agroindústrias (tema 281): “EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 22-A DA LEI Nº 8.212/91. REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 10.256/01. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELA AGROINDUSTRIA. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE PRODUÇÃO PRÓPRIA E ADQUIRIDA DE TERCEIROS. RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EXIGIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (RE 611601 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 03/06/2010, DJe-110 DIVULG 17-06-2010 PUBLIC 18-06-2010 EMENT VOL-02406-05 PP-01051 LEXSTF v. 32, n. 379, 2010, p. 227-236).