

LAURA MORAES DE PAULA

**A MUDANÇA DE POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE
A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
INSERTA NO ART.25 DA LEI Nº 8.212/91, (FUNRURAL), COM
REDAÇÃO CONFERIDA PELAS LEIS Nº 8.540/92,9.528/97 E
10.256/2001, E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO DOS
VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS.**

1. INTRODUÇÃO

Segundo a “pirâmide de Kelsen”, existe um “escalonamento de normas” onde a Constituição se destaca como o fundamento de validade de todo o sistema infraconstitucional.

José Afonso da Silva, analisando o pensamento de Kelsen, observa que:

“A concepção de Kelsen toma a Constituição em dois sentidos: no *lógico-jurídico* e no *jurídico-positivo*; de acordo com o primeiro, constituição significa *norma fundamental hipotética*, cuja função é servir de fundamento lógico transcendental da validade da constituição *jurídica-positiva* que equivale à norma positiva suprema, conjunto de normas que regula a criação de outras normas, lei nacional no seu mais alto grau”.¹

O Direito Positivo, por sua vez, compõe um sistema onde as normas jurídicas devem ser ordenadas em sentido vertical de subordinação e derivação. A Constituição Federal ocupa o ápice deste sistema positivo, conferindo-lhe a unidade. As normas superiores funcionam como fundamento de validade das que lhes são imediatamente inferiores, e estas se espelham naquelas. No sentido horizontal, as normas jurídicas relacionam-se coordenadamente umas com as outras, formando uma rede tecida por normas, que se entrelaça e se complementa.

A Constituição Federal é, pois, a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Disso decorre a assertiva de que todas as normas que integram o sistema infraconstitucional só serão reconhecidamente válidas se estiverem conforme com a Constituição Federal. Assim, a lei incompatível com a Constituição Federal, por lhe faltar fundamento de validade, é absolutamente nula e plenamente ineficaz.

No Brasil, em sede doutrinária e jurisprudencial, com a chancela do Supremo Tribunal Federal, prevalece o entendimento de que a lei inconstitucional é nula de pleno direito e que a decisão declaratória tem sua eficácia retroativa à sua introdução no sistema jurídico.

¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005, pg. 39 – “apud” KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, v. I/1, 2, 7 e ss. e v. II/ 12, 19 e SS.; Teoria General Del derecho y Del Estado, pp. 5 e ss. 135 e 147.

A lógica do raciocínio é irrefragável, pois se a Constituição é a norma suprema, admitir a aplicação de lei incompatível com sua disposição representa óbvia violação de sua supremacia. Se uma lei inconstitucional pudesse reger determinada situação, produzindo efeitos regulares e válidos, tal circunstância, por certo, representaria a negativa de vigência da Carta da República.

Nessa linha de entendimento Gilmar Mendes, em sua obra *Controle de Constitucionalidade*, assim se manifesta:

“Como o modelo de coalisão, o *Rechtsgeltungsmodell* pressupõe a unidade do ordenamento jurídico e a supremacia da Constituição. Não obstante, as duas teorias apresentam diversidade de fundamentação. O modelo de validade jurídica considera as normas constitucionais como condições jurídicas de validade (*Rechtsgeltungsbedingungen*) que devem ser preenchidas para a edição do ato normativo. Como decorrência lógica dessa premissa, pode-se afirmar que a lei não chegou sequer a ser editada, se as condições de validade – formais e materiais – não foram satisfeitas. É o que afirma *Ipsen*, asseverando que, como consequência do *Rechtsgeltungsmodell* pode surgir apenas norma aparente (*Scheinnorm*), que eventualmente, emprestará uma duradoura aparência jurídica, não porém, uma validade originária (*Originare Rechtsgeltung*).”²

Na mesma direção, colhendo lições de Kelsen, assevera o Ministro Gilmar Mendes, que:

“... apreciando a questão relativa à lei promulgada sem observância dos pressupostos constitucionais, assevera Kelsen, então, que não se cuidava, propriamente, de um injusto (*Unrecht*), em sentido jurídico, nem de um ato estatal viciado, mas de um nada jurídico (*rechtlich überhaupt nichts*).”³

Celso Ribeiro Bastos também assim se manifesta:

“Encarada sob o ângulo dos princípios informativos da criação das normas de direito, só podemos afirmar a existência de leis constitucionais. Isto porque, ou ela foi produzida em conformidade com a Constituição, que é quem diz o que é direito e um determinado sistema, ou ela foi gerada em dissonância com o prescrito pela norma constitucional e neste caso não pode pretender ser lei. A afirmação, segundo sempre do ponto de vista da técnica jurídica, da possibilidade de existência de leis inconstitucionais é contraditória. Ao mesmo tempo em que se admite que só adquire a condição de lei o que for elaborado em conformidade com a norma constitucional, por outro lado, admite-se que algo, embora padecendo do vício gravíssimo de inconstitucionalidade, em razão da infringência do Texto Maior, ainda assim, contudo, esse algo existe. Com vistas unicamente à teoria da criação do direito, ou a

2. MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 17-18

3. *Idem*

lei é constitucional para que possa existir, ou em caso contrário não se reveste nem mesmo da condição de lei, sendo desprovido o afirmar-se se é constitucional ou não. Pelo simples fato de ser lei, infere-se que se trata de lei inconstitucional, a única existente. Em resumo: em nome do princípio da validade da norma em função da sua adequação à norma hierárquica superior, conclui-se que toda norma infringente da Constituição é nula, írita, inválida, inexistente.”⁴

Obediente aos entendimentos acima transcritos, possível asseverar que, se norma inconstitucional é nula de pleno direito, já que contém vícios de origem, não pode gerar quaisquer efeitos jurídicos. Logo, se não gera qualquer efeito jurídico, não pode ser convalidada por outra Lei, Complementar ou Ordinária.

4. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 47

2. ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1998

A Constituição Federal estabeleceu duas formas de financiamento da seguridade social, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (financiamento indireto) e, com o produto da arrecadação de contribuições para esse fim destinadas (custeio direto).

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, existiam dois regimes previdenciários, sendo o primeiro vinculado ao setor rural, que era administrado pelo FUNRURAL e, portanto, voltado à Previdência Rural e, o segundo, vinculado à Previdência Social Urbana.

A partir da instauração da nova ordem constitucional, por força do art. 149 da Constituição da República, os sistemas rurais e urbanos foram unificados, sendo atribuída à União a competência para a instituição das contribuições sociais, destinadas às seguintes finalidades: **a)** intervenção sobre o domínio econômico; **b)** atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; e, **c)** para o custeio da seguridade social.

Às contribuições fora conferido tratamento dentro do Sistema Tributário Nacional, exigindo-se a aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar e a observância das normas gerais em matéria tributária, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto no art. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Por óbvio, a instituição de contribuições sociais, seja de intervenção no domínio econômico, seja no interesse de categorias profissionais ou corporativas, ou também àquelas destinadas ao custeio da Previdência Social, devem obediência rígida aos princípios da legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (150, III, “a”), assim como a todas as normas gerais que caracterizam o regime tributário.

Sobre a natureza tributária das contribuições, o Professor Paulo de Barros Carvalho assim leciona:

“Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições sociais têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que denominamos tipologia tributária no Brasil. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar dos tributos”⁵.

O Prof. Roque Carrazza, também verbera que:

“na forma como está disposto no art. 149 da CF/88 as contribuições sociais são tributos uma vez que devem, necessariamente, obedecer ao regime jurídico-tributário, ou seja, aos princípios que informam a tributação no Brasil em virtude da remissão que fazem aos artigos 146, III; 150, I, III e 195, § 6º”⁶.

O atual ordenamento constitucional, portanto, confere às contribuições sociais e previdenciárias caráter eminentemente tributário.

O Sistema Constitucional Previdenciário, ao unificar os regimes previdenciários, urbano e rural, instituiu, **originariamente**, que tal sistema deveria ter como fontes de custeio: **i) a folha de salários, ii) o faturamento e, iii) o lucro.**

Em 15 de dezembro de 1998, porém, fora editada a Emenda Constitucional nº 20, ampliando-se as fontes de custeio da seguridade social fixadas pelo art. 195 da Constituição Federal, nele inserindo, também, o critério **receita** como medida econômica apta a custear a Previdência Social.

Portanto, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, no exercício da competência constitucionalmente discriminada nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso I do art. 195 da Constituição da República, o legislador infraconstitucional somente poderia instituir contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Desta feita, a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, essa

5. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 6ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 35-36.

6. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, cit. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 312-314.

competência foi ampliada, sendo autorizada a utilização do critério receita como base impositiva do tributo.

De sua vez, o art. 195, § 8º, da Constituição Federal, desde sua origem, introduziu a contribuição social incidente sobre o resultado da comercialização dos produtos rurais, comercializados pelo produtor, pelo parceiro, pelo meeiro e o arrendatário rural, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem assim por seus respectivos cônjuges, quando tais atividades forem exercidas em regime de economia familiar e sem empregados. Portanto, esta foi a única hipótese constitucional de incidência de contribuição social sobre a comercialização da produção rural.

A Constituição Federal, em seu art. 195, taxativamente fixou os arquétipos e/ou fatos geradores da contribuição social destinada ao custeio da Previdência Social. Disso decorre a assertiva de que, exaurida esta competência, a instituição de quaisquer outras fontes de custeio, deve ser estabelecida mediante o exercício da competência residual, conforme discriminado no § 4º, do art. 195.

Nesta última hipótese, está o legislador ordinário obrigado à observância obrigatória dos pressupostos firmados pelo art. 154, I, da Constituição da República, mediante o atendimento dos seguintes requisitos: **a)** introdução no sistema por intermédio de lei complementar; e, **b)** e não possuir fato gerador e/ou base de cálculo própria de outras contribuições já existentes, sob pena de se configurar dupla incidência, circunstância vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Consigne que há a possibilidade de incidência de outras espécies tributárias sobre a mesma base de cálculo. Contudo, como ocorre com a COFINS (art. 195, I, da CF) e o PIS (art. 239 da CF), que incidem duplamente sobre o faturamento, o Supremo Tribunal Federal já assentou que tal previsão deve constar expressamente do texto constitucional.

3. HISTÓRICO LEGISLATIVO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL

A Lei nº 2.613/55, em seu art. 6º, autorizou que a União criasse a Fundação denominada Serviço Social Rural, trazendo três espécies de contribuição, a saber:

- a) contribuição devida ao SSR (Serviço Social Rural) com alíquota de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exercessem atividades industriais, tais como a indústria do açúcar, de laticínios, xarqueadas, indústria de mate, extração de fibras vegetais e descaroçamento de algodão e etc. (caput);
- b) contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões, acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural (§ 4º); e,
- c) a contribuição para o Serviço Social Rural às empresas de atividades rurais não enquadradas no art. 6º desta lei, à alíquota de 1% (um por cento) do montante da remuneração mensal para os seus empregados (§ 7º).

Em momento futuro, fora editada a Lei nº 4.214/1963, denominada de “Estatuto do Trabalhador Rural”, definindo normas uniformes a todo o trabalhador do campo, pertinentes à tutela do trabalho e à Previdência Social Rural. Foi nesse momento que se instituiu o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL (art. 158), sendo seus recursos destinados

à assistência e previdência do trabalhador rural, custeado pela cobrança da contribuição de 1% (um por cento) sobre o valor comercial dos produtos agropecuários e recolhidos pelo produtor rural.

Em 25 de julho de 1971, fora editada a Lei Complementar nº 11, responsável pela instituição do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural – Pró-Rural, cujo custeio passou a ser provido por contribuições exigidas do produtor rural, destinadas ao FUNRURAL, cuja hipótese de incidência passou a ser o valor da comercialização da produção rural. Nesse aspecto, é possível afirmar que o FUNRURAL era tido como a previdência social do trabalhador rural, onde lhes era garantida a prestação dos benefícios previdenciários, tais como: **a)** aposentadoria por velhice; **b)** aposentadoria por invalidez; **c)** pensão; **d)** auxílio-funeral; **e)** serviço de saúde; **f)** serviço social.

O Custeio de citado Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), na forma do art. 15 da lei complementar nº 11/71, passou a ser provido por duas contribuições: **a)** devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais, na alíquota de 2%, recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogado para esse fim em todas as obrigações do produtor, pelo próprio produtor, quando industrializasse seus produtos e vendesse no varejo, diretamente ao consumidor; e, **b)** 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).

Com a instauração da nova ordem social, em decorrência da promulgação da Constituição Federal, em 05 de outubro de 1988, o quadro da Previdência Social no Brasil, modificou-se completamente, sendo àquela incluída no rol dos direitos sociais, consoante artigos 6º e 7º, IV, da Carta da República.

A partir de então, restou assegurada a igualdade de direitos entre os trabalhadores urbanos e rurais e, por decorrência, a Previdência Social Rural unificou-se à Urbana (art. 194, parágrafo único, II), sendo universalizado o seu custeio, estendendo-a a Seguridade Social como um todo (art. 194, I) e estabelecendo a equidade na participação em seu custeio (art. 194, parágrafo único, V).

O texto constitucional estabeleceu, em seu art. 195, que as contribuições devidas pelos empregadores incidiriam taxativamente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, restringindo a cobrança da contribuição sobre a comercialização do produto rural ao exercente de atividades agrícolas em regime de economia familiar, sem empregados.

Com efeito, de plano, verifica-se que a contribuição ao FUNRURAL, na forma estabelecida pela lei complementar nº 11/71, encontrou sérios óbices na Constituição Federal de 1988, notadamente nas hipóteses elencada no artigo 195, I, II e II, bem como na exceção consignada no § 8º do art. 195, pois estes dispositivos não ampararam a forma de custeio adotada pelo FUNRURAL, redundando, por sua vez, na constatação de que mencionada contribuição não foi recepcionada pela Carta Magna de 1988.

Ao final, completando a evolução legislativa, no ano de 1991, foram promulgadas as Leis nº 8.212 e nº 8.213, que geraram extensas alterações na Previdência Social. Dentre estas alterações, uma das mais significativas reside na extinção da Previdência Social Rural (art. 138 da Lei nº 8.213/91), que, doravante, passou a integrar o Regime Geral de Previdência Social e a instituição de seu plano de custeio.

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 12, atendendo ao comando constitucional, definiu quais eram os segurados obrigatórios da Previdência Social, delimitando-os de forma objetiva. Em seus incisos V, “a” e VII, respectivamente, elegeu os seguintes segurados obrigatórios:

- i) A pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, pesqueira ou de extração de minerais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;
- ii) O segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de 14 anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.

O citado dispositivo, por sua vez, sofreu posteriores alterações, decorrentes das disposições inseridas pelas leis ordinárias nº 8.540/92, nº 8.398/92, nº 9.876/99 e nº 11.718/2008, permanecendo, na atualidade, a seguinte regra, *in verbis*:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro)

módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

(...)

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de:

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade:

(...)

O art. 25, da Lei nº 8.212/91, de seu turno, atendendo ao comando do § 8º, do art. 195 da Carta da República, instituiu a contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção, exigida do denominado segurado especial (inciso VII, da Lei nº 8.212/91), dispondo que:

Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21.

(...)

Portanto, em sua redação original, a Lei nº 8.212/91, além de eleger o produtor rural, segurado especial, qualificado pelo art. 12, VII, exclusivamente como sujeito passivo da contribuição, também descreveu como base oponible a “receita bruta proveniente da comercialização da produção” e determinou a sua alíquota, fixada no percentual de 3% (três por cento). Logo, em sua redação original, o art. 25 da Lei nº 8.212/91, nada mais fez do que regular a norma constitucional inserta no art. 195, § 8º, da Carta da República.

De sua vez, de forma indireta, os artigos 15, caput, e 22, I, da Lei nº 8.212/91 atribuiu ao produtor rural, “pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”, a obrigação pelo pagamento de contribuição social incidente sobre a folha de salários, consoante abaixo se transcreve:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

II - para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

Da mesma forma, também lhe atribuiu a obrigação de arcar com o ônus da contribuição prevista no art. 21 da Lei nº 8.212/91 (equiparado ao trabalhador autônomo), consoante disposição do art. 97, consoante abaixo se transcreve:

Art. 97. O segurado empregador rural que vinha contribuindo para o Regime de Previdência Social instituído pela Lei nº 6.260, de 6 de novembro de 1975, agora segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social, na forma do inciso III ou da alínea a do inciso IV do art. 12, passa a contribuir na forma do art. 21, enquadrando-se na escala de salários-base, definida no art. 29, a partir da classe inicial até a mais próxima ou a correspondente a 1/120 (um cento e vinte avos) da média dos valores sobre os quais incidiram suas três últimas contribuições anuais, respeitados os limites mínimo e máximo da referida escala.

O legislador ordinário, portanto, na redação original da Lei nº 8.212/91, atribuiu ao produtor rural empregador o pagamento de contribuição social incidente sobre sua cota de participação pessoal, na qualidade de segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social, bem como a exigência de exação incidente sobre a sua folha de salários, correspondente à sua cota patronal, sendo esta última onerada por significativa carga fiscal, estabelecida na alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a sua folha de salários.

Não se olvide que o cumprimento da obrigação tributária inserta no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, em razão da informalidade na contratação de empregados no meio rural, somado a ineficiência fiscalizatória do Estado, restou gravemente prejudicada, circunstância que, presumidamente, favoreceu, em muito, a sonegação fiscal.

Com a pretensão de correção dessa falha legislativa e factual, foi que o legislador ordinário editou a Lei nº 8.540/92, promovendo substancial alteração na Lei nº 8.212/91, dentre elas, cite-se: I) acrescentou o § 5º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, excluindo “(...) a pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 desta Lei”, do pagamento da contribuição social incidente sobre a folha de salários; II) conferiu nova redação ao art. 25, da

Lei nº 8.212/91, a fim de atribuir ao produtor rural pessoa física empregador (art. 12, V, “a”, da Lei nº 8.212/91), a obrigação pelo pagamento da contribuição social sobre o resultado de sua comercialização rural, instituindo também a base de cálculo e a alíquota pertinentes; e, III) estabeleceu a responsabilidade por sub-rogação ao adquirente da produção rural pela retenção e recolhimento da contribuição social questionada, conforme abaixo se transcreve:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

II - para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 8º do art. 28.

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

§ 4º O Poder Executivo estabelecerá, na forma da lei, ouvido o Conselho Nacional da Seguridade Social, mecanismos de estímulo às empresas que se utilizem de empregados portadores de deficiência física, sensorial e/ou mental, com desvio do padrão médio.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 desta Lei.

Art. 25. A contribuição da 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:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§ 2º A pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§ 3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou

industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descarçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

§ 4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

§ 5º (Vetado).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...) IV o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

(...)

Como se vê, a despeito de citada exação incidir sobre base de cálculo, até então, não contemplada pelas hipóteses do art. 195 da Constituição da República, a Lei nº 8.540/92, além de excluir a pessoa física referida no art. 12, V, “a”, da Lei nº 8.212/91 do pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários e inseri-lo na qualidade de sujeito passivo da contribuição incidente sobre o resultado da venda de seus produtos, também estabeleceu a sua alíquota, determinou a destinação do produto da arrecadação e instituiu a responsabilidade tributária por sub-rogação ao adquirente.

Posteriormente, a Lei nº 9.528/97 pretendeu alterar a Lei nº 8.540/92. Contudo, não chegou a inovar nem a ampliar a abrangência normativa do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 8.540/92.

Por último, no ano de 2001, a Lei nº 10.256/2001, alterou o *caput* de mencionado art. 25. Contudo, a mencionada alteração limitou-se a revogar a determinação contida no § 5º, do art. 22, introduzido pela Lei nº 8.540/92, passando a dispor que, em “substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22” (incidente sobre a folha de salários), o empregador rural pessoa física estaria submetido ao pagamento da contribuição social devida sobre a comercialização da produção rural. Por outro lado, a Lei nº 10.256/2001 manteve inalterada a redação dos incisos I e II, do art. 25, da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pelas Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, consoante transcrição que segue:

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 a 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:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação da Lei nº 9.528/97)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação da Lei nº 9.528/97)

(...)

Desse histórico legislativo, vislumbra-se que o legislador, ao promover as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, nas disposições dos artigos 22 e 25 da Lei nº 8.212/91, o fez sem atentar para a circunstância de que a base de cálculo escolhida, ao menos até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, não possuía compatibilidade com os ditames constitucionais contidos no art. 195 da Carta Magna.

Ao contrário, pretendeu estender exação atribuída exclusivamente ao produtor rural exercente de atividade em regime de economia familiar, em clara afronta ao arquétipo tributário disposto no § 4º, do art. 195, I, da Constituição Federal, que expressamente determina que a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, deve observar as normas específicas para a introdução no sistema legislativo, fundamentalmente a regra do art. 146, I.

A ausência de compatibilidade com as hipóteses de incidência descritas pelo art. 195 da Carta Magna, por certo, gerou diversas discussões judiciais sobre a constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre o resultado da comercialização da produção da pessoa física produtor rural empregador.

Por longos anos, o Judiciário Brasileiro, analisando a matéria, manteve-se firme na constitucionalidade de mencionada contribuição social.

Contudo, em recente julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, novo entendimento foi pacificado sobre a matéria, circunstância que se passa a analisar.

**4. ENTENDIMENTO JURISPRUDÊNCIAL SOBRE A
CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A
PRODUÇÃO RURAL, DESDE A SUA INTRODUÇÃO PELA LEI Nº
8.212/91.**

Ao longo dos anos, a jurisprudência dos tribunais superiores, analisando a matéria pertinente a constitucionalidade da contribuição descrita pelo *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pelas Leis nº 8.540/92, nº 9.528/97, quase à unanimidade, conferiu legitimidade à cobrança, notadamente em função do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que a “receita bruta” possuía identificação direta com o faturamento, previsto no art. 195, I, da Constituição, o que legitimaria a cobrança de mencionada contribuição social.

Com efeito, esse entendimento, era claramente prejudicial aos produtores rurais, onerados por contribuição social incompatível com o perfil traçado pelo art. 195, I a III, da Constituição Federal.

Esse entendimento, por sua vez, perdurou até recentemente, quando o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, declarou a inconstitucionalidade da contribuição social atribuída ao empregador produtor rural pessoa física, prevista no art. 25, I e II; e 30, IV, da Lei n 8.212/91, com a redação conferida pelas Leis nº 9.528/97 e 8.540/92.

O reconhecimento da inconstitucionalidade pela e. Corte Constitucional, sustentou-se, fundamentalmente, no argumento de que a edição das Leis alteradoras da Lei nº 8.212/91, violou frontalmente a norma constitucional extraída dos art. 150, II, 195, I e parágrafos 4º e 8º da Constituição da República, uma vez que instituiu tratamento desigual entre o produtor pessoa física empregador e o segurado especial, onerando-o com carga tributária dúplice e não condizente com as balizas constitucionais e sem a observância do processo legislativo específico para a instituição do tributo.

Com efeito, a partir do voto proferido pelo eminente Ministro Marco Aurélio, com as considerações lançadas pelos Ministros Eros Grau e Cezar Peluso, o Supremo Tribunal Federal assegurou que a regra matriz tributária da contribuição social instituída pelas Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, “enxertou” regra constitucional exclusivamente atribuída à pessoa física produtor rural, sem empregados permanentes (art. 195, § 8º, CF/88), contrariamente às balizas primárias originalmente delimitadas pelo § 8º, do art. 195, da Constituição Federal.

Ainda, segundo o Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade da exação deriva do fato de mencionadas Leis terem sido introduzidas no ordenamento jurídico em momento pretérito à Emenda Constitucional nº 20/98, época em que a Constituição Federal não previa a competência ordinária para a instituição de contribuição para a seguridade social sobre a base de cálculo contemplada por mencionados dispositivos. De outro lado, assegurou também que, mesmo que a contribuição social ora em discussão tivesse sido instituída por Lei Complementar, a base de cálculo e fato gerador não poderia contemplar critério econômico já escolhido, no caso concreto, a COFINS, tudo em consonância com a regra do art. 154, I, da CF/88.

Nesse ponto, consoante já extensamente discorrido anteriormente, entendo que muito acertada a decisão do Supremo Tribunal Federal, pois a hostilizada contribuição claramente enxertou norma exclusivamente atribuída ao “*produtor, parceiro, meeiro e o arrendatário rural, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem assim os seus cônjuges respectivos quando tais atividades forem exercidas em regime de economia familiar e sem empregados*”. Esta conclusão decorre da circunstância de que a Carta da República, em seu art. 195, ° 8º, exclusivamente atribuiu a mencionados sujeitos passivos a obrigação pelo pagamento de contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural.

Da mesma forma, a Constituição Federal de 1988, em sua redação original, estabeleceu, de forma taxativa, em seu art. 195, I a III, quais eram os fatos jurídicos aptos a dar ensejo ao pagamento de contribuição social para o custeio da Seguridade Social, quais sejam, a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Estabeleceu, ainda, em seu § 4º, a possibilidade de instituição de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, desde que essa introdução se desse com obediência aos critérios fixados pelo art. 154, I, vinculando, pois, para tal desiderato, a exigência da edição de lei complementar e a não cumulação com fato gerador e bases de cálculo já previstos na Constituição Federal.

A partir da Emenda Constitucional nº 20/98, o constituinte derivado, autorizou a criação de nova contribuição social para a seguridade social, desta feita incidente sobre a base econômica “receita”. A partir de então, restou dispensada a exigência de edição de lei complementar para a instituição dessa nova fonte de custeio.

Nesse aspecto, entendo interessante citar algumas vozes doutrinárias que defendem a inconstitucionalidade formal e material da Emenda Constitucional nº 20/98, dentre eles, Roque Antonio Carrazza, que assim se manifestou:

“O que houve com a Emenda Constitucional 20/98?

Houve que, por meio do exercício do poder constituinte derivado, possibilitou-se a criação de novas contribuições sociais para a Seguridade Social sem observância do aludido § 4º. Com isto, atropelou-se direito constitucional subjetivo dos contribuintes, malferindo-se cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF). Melhor explicitando, a Emenda Constitucional 20/98 pretendeu atribuir à União a possibilidade de criar novas contribuições por meio de lei ordinária sem observância do princípio da não-cumulatividade e sem a repartição das receitas obtidas (como preconizado no art. 157, I, da CF.”⁷

Mais:

“A este respeito, poderíamos até dizer que a Emenda Constitucional 20/98 feriu o princípio federativo, pois retirou receita dos Estados e do Distrito Federal.”⁸

Defendendo a sua inconstitucionalidade formal, José Eduardo Soares de Melo entende que o procedimento de tramitação da citada Emenda não observou criteriosamente a regra

7. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 5ª Ed., p. 572

8. Idem.

inserta no art. 60, notadamente quando “(...) a atual Constituição (fruto da Emenda 20/1998) não é o resultado do consenso das duas Casas Legislativas, mas exclusivamente fruto da vontade da Câmara, ofendendo o princípio do bicameralismo”⁹.

Citado autor traça o seguinte histórico da tramitação de mencionada Emenda, *in verbis*:

“Tendo em vista as determinações constitucionais, evidencia-se que a Emenda 20/1998 deixou de observar o trâmite legislativo. Originou-se da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 33/1995, encaminhada pelo Presidente da República, mediante a Mensagem 306, de 17.3.1995, à Câmara dos Deputados. Após discussões e emenda, foi esta aprovada, em segundo turno (sessão plenária de 17.7.1996) sendo enviada ao Senado para revisão (Ofício SGM-P-560), identificada como PEC 33/1996.

No Senado a PEC 33/1996 (antiga PEC 33/1995) recebeu inúmeras emendas, tendo o Relator apresentado (17.7.1997) substitutivo à mesma proposta de emenda constitucional, sendo aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Em 08.10.1997 o Senado aprovou a redação final do Substitutivo à PEC33/1996, despachando-o à Câmara, que, após votação favorável, em primeiro turno, ressaltando os destaques, foi substancialmente alterada por emenda à redação, adição, substituição e supressão relativamente a artigos, parágrafos e alíneas, como em expressões ou palavras que modificaram o conteúdo do Substitutivo do Senado à PE 33/1996 da Câmara.

Após ser votado o último Destaque em Votação em Separado (DVS-5), o Presidente da Câmara (10.11.1998) entendeu de dividir tal substitutivo em duas partes: (a) a primeira contendo os pontos conflitantes entre Senado e Câmara, que não foi encaminhada à promulgação e que, assim, não integrou o texto final da Emenda 20/1998; (b) a segunda contendo as questões que, no seu enganoso entendimento, eram pacíficas nas duas Casas Legislativas; esta segunda parte foi encaminhada à promulgação sem antes ter retornado ao Senado, para discussão, votação e aprovação, como determina o art. 60, § 2º, da CF.”

Esse procedimento implicou inconstitucionalidade, uma vez que a denominada “segunda parte do Substitutivo à PEC n. 33/1996” – encaminhada à promulgação sem a aprovação do Senado – contém questões aprovadas pela Câmara que não foram levadas ao exame do Senado, e que fazem parte da Emenda 20/1998.”¹⁰

Passando ao largo dessa discussão doutrinária, ao conferir nova redação ao art. 195, I, alínea “b”, a Emenda Constitucional 20/98, ampliando a hipótese de incidência da contribuição social, conferiu ao legislador ordinário a competência para eleger a base de cálculo “receita”.

Portanto, vislumbra-se que a instituição de mencionada contribuição passou por dois momentos legislativos.

9. DE MELLO, José Eduardo Soares. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª Ed., p. 206/207.

10. Idem.

O primeiro, anterior à Emenda Constitucional 20/98, em que se exigia a edição de Lei Complementar para a instituição de qualquer contribuição social sobre a “receita”, uma vez que tal grandeza estava inserida na competência residual, de acordo com a regra do art. 195, § 4º.

E outro, posterior à edição de citada Emenda, onde o legislador ordinário foi autorizado a disciplinar a criação de contribuição incidente sobre essa nova baliza tributária.

Neste contexto, resta evidente que a instituição de contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da produção rural, por intermédio das leis ordinárias nº 8.540/92 e nº 9.528/97, editadas em datas anteriores à redação conferida pela Emenda Constitucional nº 20/98 ao art. 195, I, “b” da Constituição Federal, apresentam-se flagrantemente inconstitucional, embora tenham permanecido existentes, vigentes e eficazes até a declaração de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Apesar do acerto acima narrado, salvo melhor juízo, entendo que o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal possui duas questões que devem ser analisadas com parcimônia pelo aplicador do direito. Passo, doravante, a comentá-las.

A primeira delas e talvez uma das mais marcantes, reside na divergência existente entre os fundamentos que sustentaram o entendimento sufragado pela Corte, com o texto expresso da ementa editada, notadamente quando esta última reconheceu que “(...) *não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, previstas nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, todos da Lei 8.212/91, com as redações conferidas pelas Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97*”.

De acordo com o acórdão lavrado, a insubsistência de mencionada obrigação tributária também se estende aos “produtores rurais, pessoas naturais, previstos nos artigos 12, VII, e 30, IV, da Lei nº 8.212/91”, ou seja, ao segurado especial.

No entanto, é patente a ausência de plausibilidade dessa assertiva, uma vez que, contrária ao disposto no art. 195, § 8º, da Constituição Federal, bem como a toda a argumentação contida na fundamentação do comando emergente, que reconhece a constitucionalidade da contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da produção do segurado especial, em face do qual o próprio texto constitucional impõe a exigência tributária.

Desta feita, é necessário que o aplicador do direito, ao utilizar-se da norma cogente/vinculante de mencionado *decisium*, o faça mediante a conjugação da interpretação conferida por aquela e. Corte, quando da exposição de seus fundamentos e motivação, em conjugação com o texto expresso da Constituição da República e com todo o histórico legislativo de mencionada contribuição, notadamente o texto original do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que introduziu a respectiva regra matriz de citada contribuição.

A não observância desta conjugação pode gerar ao Estado uma grave e desenfreada onda de sonegação, pois dará ensejo ao reconhecimento, ao contrário do texto expresso da Constituição Federal, da insubsistência indistinta da incidência da obrigação tributária, seja em face do produtor rural empregador, seja em face do produtor rural/segurado especial.

Da mesma forma, diversamente do alegado nas razões de decidir do Recurso Extraordinário nº 363.852, o produtor rural pessoa física empregador, desde a edição da Lei nº 8.540/92, não “sofreu dupla incidência em razão de contribuir sobre a folha de salários e contribuição sobre o resultado da produção”, mormente quando o legislador, ao editar a Lei acima citada, acrescentando o § 5º ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, afastou, expressamente, tal sujeito passivo da obrigação de recolher a exação incidente sobre o fato gerador “folha de salários”.

5. A LEI Nº 10.256/2001

Após a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, muitas vozes doutrinárias vêm sustentando que a edição da Lei nº 10.256/2001, em julho de 2001, já sob o fundamento material e formal extraído do art. 195, I, “b”, da Carta Magna, com a redação conferida pela Emenda Constitucional 20/98, tem o condão de constitucionalizar a exigência da contribuição hostilizada.

Nesse ponto, pertinente a repetição da transcrição literal e evolutiva dos textos atribuídos ao art. 25 Lei nº 8.212/91, com todas as suas modificações posteriores produzidas pelas Leis nº 8.540/92, 9.528/87 e 10.256/2001:

“Lei 8.212/91

“Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21.
(...)”

Com efeito, na redação original da Lei nº 8.212/91, de maneira compatível com a literalidade do art. 195, § 8º, da Constituição da República, o Legislador elegeu somente o produtor rural (segurado especial) como sujeito passivo da contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Lei nº 8.540/92

“Art. 25. A contribuição da 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:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§ 2º A pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.”

Posteriormente, a Lei nº 8.540/92, alterando o art. 25 da Lei nº 8.212/91, estendeu ao produtor rural pessoa física empregador a obrigação pelo pagamento da contribuição social sobre o resultado de sua comercialização rural, instituindo, em seus incisos I e II, a base de cálculo e a alíquota pertinente.

Lei nº 9.528/97

“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 a Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.”

Como se vê, a Lei nº 9.528/97 não promoveu alteração na Lei nº 8.540/92, pois àquela limitou-se a substituir as expressões “pessoa física” por “empregador rural pessoa física”, sem inovar e/ou acrescentar-lhe qualquer outra disposição normativa.

Lei nº 10.256/2001

“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 a 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:

Por fim, a Lei nº 10.256/2001, limitou-se a revogar a determinação contida no § 5º, do art. 22, introduzido pela Lei nº 8.540/92, passando a dispor no *caput* do art. 25 que, em “substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22” (incidente sobre a folha de salários), o empregador rural pessoa física estaria submetido ao pagamento da contribuição social devida sobre a comercialização da produção rural, mantendo intacta, de outro modo, a

redação dos incisos I e II, do art. 25, da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pela Lei nº 9.528/97.

A Lei nº 10.256/2001, realmente foi editada já sob o fundamento de validade do art. 195, I, “b” da Constituição Federal, eis que posterior à edição da Emenda Constitucional nº 20/98. Porém, essa circunstância, por si só, não possui o condão de convalidar e/ou constitucionalizar a exigência da contribuição social incidente sobre o resultado/receita da comercialização da produção do empregador rural.

Ao contrário, a despeito dessa pretensa validação, o Legislador infraconstitucional, ao editar a Lei nº 10.256/2001, com o objetivo de conferir nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212/91 (com a redação até então conferida pelas Leis nº 8.540/92, 9.528/87), não zelou pela boa técnica legislativa, especialmente quando somente alterou parcialmente o seu *caput*, mantendo inalterada a redação dos incisos de mencionado dispositivo. Com efeito, é possível asseverar que as disposições da Lei nº 10.256/2001 “derrogou” tão somente o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, mantendo inalteradas as normas expressas nos incisos I e II deste último.

Nesse ponto, entendo pertinente consignar que, por determinação do inciso I, do artigo 12, da Lei Complementar nº 95/98 (alterada pela Lei Complementar nº 107/92), a reprodução integral do texto normativo é recomendada quando se tratar de “alteração considerável”, ou seja, quando implicar uma modificação substancial do texto em vigor, de maneira que sua versão original seja completamente substituída, ou seja, a disposição da lei anterior é efetivamente ab-rogada pela norma posterior, atualizando-se a sua normatização.

Ora, a pretensa alteração promovida na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 10.256/2001, traduz-se em providência considerável e significativa, pois tal *mister*, em tese, tinha por objetivo conferir à norma epigrafada o fundamento constitucional de validade, até então inexistente. Com efeito, se essa não se configura uma das hipóteses de obrigatoriedade de reprodução integral do texto alterado, conforme disposição do art. 12, I, da Lei Complementar nº 95/98 (alterada pela Lei Complementar nº 107/92), nenhuma outra poderá representar.

Assim, impossível a técnica de reprodução parcial do texto (derrogação) e/ou reordenação interna das unidades em que se desdobra o artigo. O Legislador deveria ter promovido a integral reprodução da norma anterior. Não o fazendo, não promoveu qualquer alteração no texto das Leis declaradas inconstitucionais, permanecendo as disposições de seus incisos válidos, vigentes e eficazes. Logo, ao ser declarada a inconstitucionalidade das Leis nº

8.540/92, 9.528/87, os incisos do art. 25 da Lei nº 8.212/91 encontram-se maculados pelo fenômeno da inconstitucionalidade, eis que a sua redação foi conferida pelas indigitadas normas.

Não se olvide que, ao menos até a declaração de inconstitucionalidade das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/87, por força da presunção de constitucionalidade das normas, estas ainda encontravam-se no sistema, gozando de validade, vigência e eficácia. Contudo, ao reconhecer a inconstitucionalidade de citadas Leis, por óbvio, qualquer texto legislativo que mantenha a integralidade das disposições nelas fixadas, consoante se vê nos incisos I e II, do art. 25, da Lei nº 8.212/91, perdem completamente o seu fundamento de validade, posto que introduzidos no sistema por norma não compatível com o ordenamento constitucional.

Assim, ao editar a Lei nº 10.256/2001, deveria o Legislador ter sido mais criterioso na utilização da técnica legislativa, cuidando para que o ordenamento jurídico pudesse produzir certeza no sistema e não lacunas e contradições, como no caso se apresentam.

Portanto, implicitamente a decisão do Supremo Tribunal Federal, ao afastar a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, conferida pelas Leis nº 8.540/91 e nº 9.528/97, em razão de sua patente inconstitucionalidade formal, já que editadas em desconformidade com as normas de competência ou com o procedimento estabelecido para o seu ingresso no mundo jurídico, também reconheceu, por via indireta, o vício formal incidente sobre a Lei nº 10.256/2001, que, embora posterior à Emenda Constitucional 20/98, não tem o condão de convalidar a cobrança da contribuição previdenciária em evidência.

Para validamente alterar o art. 25 da Lei nº 8.212/91, a Lei nº 10.256/01 deveria ter, expressa e totalmente, revogado os incisos e parágrafos inválidos do art. 25 e reeditado novos fatos jurídicos, bases de cálculos e alíquotas, formalmente válidos. Mas, tal providência legislativa não foi tomada, conforme se depreende do art. 6º, da referida lei.

A circunstância de não ter o Supremo Tribunal Federal analisado a matéria pertinente a possível constitucionalização superveniente promovida pela Lei nº 10.256/2001, não convalida as impropriedades acima relatadas, sobretudo quando esta última norma guarda inteira relação de pertinência e/ou dependência com aquelas expressamente declaradas inconstitucionais.

Da mesma sorte, entender possível a manutenção da hipótese de incidência descrita por mencionada norma demandará reconhecer a existência de uma exação com sua regra

matriz mutilada, eis que ausente os critérios de base de cálculo/fato gerador e alíquota, já que não é possível a convalidação dos incisos descritos nas Leis declaradas inconstitucionais.

Por sua vez, o reconhecimento da inconstitucionalidade das Leis nº 8.540/92 e nº 9.258/98 e, por consequência, da Lei nº 10.256/2001, faz ressurgir a obrigação tributária ao pagamento da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural dos segurados especiais, que exerciam suas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, indicados pelo art. 12, VII, inserta no art. 25 da Lei nº 8.212/91, bem como a exigência da contribuição social incidente sobre a folha de salários, atribuída à “pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”, inserta no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, equiparada a empresa pelo artigo 15, *caput*, de mencionada norma.

Destarte, ainda que as matérias acima alinhavadas tenham sido suscitadas, implícita ou explicitamente, na decisão ora em comento, o argumento preponderante foi firmado na assertiva de que, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, que alargou as balizas do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, incluindo a grandeza jurídica “receita”, a instituição de contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, por intermédio de lei ordinária, somente poderia eleger os modelos de incidência folha de salários, faturamento e o lucro. Além destas hipóteses, por força do art. 195, § 4º, a instituição de outras fontes de custeio da Seguridade Social deveria obedecer à regra do art. 154, I, da Carta Magna. Portanto, consoante assentado pelo Supremo Tribunal Federal, nada obsta a instituição de nova contribuição social, desde que “(...) *arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98(...)*”.

Ressalte-se, que, na hipótese, não se configura o fenômeno da reprivatização (art. 3º do Código Civil), pois, na espécie, a declaração de inconstitucionalidade nada mais fez do que reconhecer a plena vigência da Lei que supostamente teria sido revogada, mas na verdade não o foi, dado que as pretensas Leis revogadoras, sendo nulas de pleno direito, não produziram quaisquer efeitos, muito menos o de revogar a primeira Lei.

Diante da evolução legislativa que disciplinou matéria, impossível deixar de reconhecer que a introdução de citada contribuição social nos sistema tributário, desde a sua origem fundada na Lei nº 8.540/92, ocorreu de forma totalmente contrária ao arquétipo

constitucional, notadamente quando a instituiu utilizando-se de competência legislativa não condizente com as balizas fixado pelo art. 195 da Carta Magna.

Portanto, uma vez que ao Supremo Tribunal Federal fora atribuída a competência precípua de promover a guarda da Constituição, por força do art. 102 da Carta da República, impossível que, por motivos não jurídicos, fundado na ineficiência do Poder Legislativo, que contrariamente à competência fixada no art. 195, da Constituição, institui fonte de custeio sobre grandeza tributária não especificada pela Lei Maior, se autorize a convalidação de lei eivada de total inconstitucionalidade, mediante a adoção de técnica de interpretação contrária à boa prática legislativa.

Assim, tenho que, a fim de evitar maiores prejuízos aos cofres do Estado, deve o aplicador do direito utilizar-se da norma extraída do texto original dos artigos 15, *caput* e 22, I, da Lei nº 8.212/91, ou seja, deve tributar o empregador produtor rural pessoa física com base em sua folha de salários.

6. REPETIÇÃO DO INDÉBITO E LEGITIMAÇÃO

Segundo o art. 165, I, do Código Tributário Nacional, a repetição do indébito pode se operar diante de recolhimento de tributo indevido, que decorre da ausência de erro de direito, resultante da inexistência de fundamento legal, ou de erro de fato, que ocorre quando a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei.

A declaração de inconstitucionalidade da norma de incidência configura erro de fato, conforme consta da parte final do inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional, uma vez que o pagamento efetuado pelo sujeito passivo se lastreia em fato gerador cuja natureza ou circunstâncias materiais estavam estabelecidas em lei incompatível com o arquétipo fixado pela Constituição.

A matéria objeto deste trabalho, ou seja, a contribuição social incidente sobre o resultado da comercialização da produção do produtor rural pessoa física empregador, foi objeto de análise em sede difusa, nos autos do recurso extraordinário nº 363.852/MG, circunstância que não tem o condão de garantir efeitos *erga omnes*.

No entanto, ainda que mencionada decisão tenha sido proferida em sede de controle incidental de inconstitucionalidade, a matéria foi objeto de apreciação do Plenário do Tribunal, o que garante a uniformidade do entendimento daquela Corte, mormente quando o tema foi submetido ao voto de "maioria absoluta" dos membros do Supremo Tribunal Federal, em obediência ao *quorum* fixado pelo art. 97 da Constituição Federal. Essa peculiar e

importante circunstância, contudo, não permite que o julgado produza efeitos além das partes litigantes.

Nesse contexto, considerando que a norma tributária não foi efetivamente expurgada do sistema, será necessário que os prejudicados pelo pagamento indevido de mencionada contribuição busquem pronunciamento judicial específico para afastar a incidência da exação, mediante o acolhimento da inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Esta circunstância se deve à presunção de constitucionalidade e eficácia cogente inerente a todas as normas inseridas no ordenamento jurídico, somente passíveis de serem afastadas por intermédio de decisão judicial apta a retirar-lhe do sistema, encerrando a sua obrigatória aplicação.

A decisão que decreta a inconstitucionalidade de determinada regra jurídica, que até então possuía validade relativa (presunção de constitucionalidade), uma vez que introduzida no sistema jurídico em desobediência às normas constitucionais superiores que lhe fundamentavam a validade, possui natureza eminentemente constitutiva, operando efeitos retroativos. É por intermédio da declaração de inconstitucionalidade que ocorre a invalidação da norma antes pertencente ao sistema.

Na lição de Pontes de Miranda¹¹:

“(...) tem eficácia constitutiva negativa, pois sem tal declaração de inconstitucionalidade a regra permaneceria produzindo seus efeitos jurídicos de estilo”.¹²

Para o Prof^o Marcelo Fortes de Cerqueira:

“Esta é a posição do sistema constitucional brasileiro que, por sua vez, desde que albergadas pela coisa julgada, pelo ato jurídico perfeito ou pelo direito adquirido preservam situações jurídicas já consolidadas no passado durante a vigência da norma inconstitucional.”¹³

11. In Comentários à constituição de 1946, v. 5, p. 293 e segs.

12. Em sentido semelhante, cf. Souto Maior Borges, Tratado de direito tributário brasileiro, vol. IV, p. 274; Regina Maria Macedo Nery Ferrari, Efeitos da declaração de inconstitucionalidade, p. 142 e segs. Em sentido diverso: Alfredo Buzaid, Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro, p. 128-30; Jackson Borges de Araújo, O controle judicial da (in) constitucionalidade da emenda à constituição, p. 139; Francisco Campos, Direito Constitucional, p. 440 e segs.

13 .CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. pg. 331.

Ressalta ainda mencionado autor que:

“Todavia, vale adiantar que não é a decretação de inconstitucionalidade que faz nascer o direito à repetição do indébito, porque este surgiu desde a efetivação do pagamento em desconformidade com o Sistema Tributário Brasileiro, porém tal decretação representa a própria perda do fundamento de validade da norma tributária individual e concreta válida relativamente, que serviu de base ao pagamento indevido, e isto, indubitavelmente, inova o ordenamento, produzindo efeitos mais agudos na seara da repetição.”¹⁴

Destarte, a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária, representa a perda do fundamento imediato de validade da regra tributária individual e concreta válida relativamente, a qual serviu de lastro para o pagamento, constituindo-se, dessa feita, o motivo da repetição do pagamento indevido. É, portanto, o fundamento que determina o início do prazo para se postular a repetição do indébito.

Nessa linha de pensamento, transcrevo entendimento firmado por Alberto Xavier, *in verbis*:

“a declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então vigorava com força de lei”¹⁵.

Ainda:

“a contagem do prazo a partir da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado de Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia *erga omnes* não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a aplicação extensiva ou analógica de norma infraconstitucional, mas a própria Constituição, posto se tratar de consequência lógica da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade”¹⁶.

Por força da presunção de constitucionalidade e a eficácia cogente inerente a todas as normas jurídicas inseridas no ordenamento, somente a partir da declaração de inconstitucionalidade da regra matriz de incidência tributária é que o contribuinte passa a ter direito à devolução dos valores indevidamente arrecadados.

14. Idem.

15. XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Conseqüências da declaração de inconstitucionalidade. P. 34 e segs.

16. Idem.

A corrente majoritária na doutrina e jurisprudência sustenta que o marco inicial para o contribuinte postular a repetição do indébito, quando analisada em controle abstrato é a data da publicação da decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal e, da data do trânsito em julgado da decisão proferida em controle incidental difuso, hipótese em que já se tratará de ação de repetição do indébito cuja causa de pedir tem por substrato a própria declaração de inconstitucionalidade da norma tributária, e, por fim, a partir da publicação de resolução do Senado Federal.

Consigne que, a retirada da norma do sistema por intermédio de Resolução editada pelo Senado Federal (art. 52, X, da Constituição Federal), devidamente publicada, produzirá efeitos *erga omnes* e *ex nunc*, a partir da suspensão da execução, pois até então a lei estava vigente, válida e eficaz. Nas demais hipóteses, controle concentrado ou difuso, os efeitos que emanam da decisão declaratória de inconstitucionalidade se projetam ao passado, ou seja, é *ex tunc*.

Obediente ao princípio da segurança jurídica e em respeito ao direito de liberdade e propriedade, o direito tributário estriba-se no princípio da estrita legalidade (art. 5º, II, da CF), que nada mais é do que o desdobramento do princípio da legalidade, porém, com feição de maior severidade, consoante se extrai da norma inserta no art. 150, I, da CF/88, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

I – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”¹⁷

17. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª Ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005, pg. 158/159.

O princípio da estrita legalidade é representado pela regra-matriz de incidência do tributo, sendo esta formada pela hipótese tributária, que é composta pelo critério material, espacial e temporal; e, pelo conseqüente, que é composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

No critério pessoal da norma jurídica tributária constata-se a presença do sujeito ativo, cujo protagonista principal é o Estado, que é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, podendo ser uma pessoa jurídica de direito público ou privada. E do outro lado, está o sujeito passivo, que é aquela pessoa que está direta e intimamente relacionada com o evento tributário (contribuinte).

Na lição de Cléber Giardino, citado por Geraldo Ataliba:

“De tudo se vê que não é livre o legislador ordinário na escolha dos sujeitos passivos. Pelo contrário, ele é obrigado a colher como tal somente aquela pessoa que realmente corresponda às exigências do aspecto pessoal da hipótese de incidência, tal como determinada (pressuposta), em seus contornos essenciais, pelo próprio texto constitucional.”¹⁸

A rigor, a Constituição não descreve o sujeito passivo da relação jurídica tributária, limita-se a discriminar as materialidades suscetíveis de incidência, outorgando as competências às pessoas de direito público.

Com efeito, como bem apontado por Paulo de Barros Carvalho:

“A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas a circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana etc), deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.”¹⁹

O critério pessoal, contudo, não se restringe ao contribuinte, pois o sujeito passivo na exação tributária possui conceito muito mais elástico. Para a maioria dos eventos, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a

18. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

19. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 322.

ocorrência objetiva no mundo fenomênico, atribuindo-lhe a sujeição passiva indireta, que apresenta duas modalidades distintas: a) transferência, que se desmembra em solidariedade, sucessão e responsabilidade; e, b) substituição. Logo, em alguns eventos, outras pessoas são colhidas pelo enunciado legislativo, somente por sua participação no fato descrito, mantendo apenas proximidade indireta com aquele ponto de referência ao redor do qual foi formada a relação jurídica.

De acordo como art. 121 do CTN, ao lado do contribuinte (sujeito passivo direto) está colocado um terceiro que vem a fazer parte da sujeição passiva. Este terceiro, atraído para o critério pessoal da regra-matriz de incidência, é, portanto, o sujeito passivo indireto, *in verbis*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

No caso em análise, o que nos interessa é a substituição, que consiste em uma relação jurídica diferente da obrigação tributária, embora conectada com esta.

Por força desse liame, o substituto cumpre seu dever, no caso reter e recolher, com meios econômicos do próprio contribuinte, assumindo apenas uma posição de intermediação. Subsistem, paralelamente, a relação jurídica da substituição e a obrigação tributária.

Contudo, na lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Daí a procedência de uma observação crítica decisiva e fulminante: não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos ou indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.”²⁰

Desse modo, ainda que em alguns casos, por disposição legal, outras pessoas sejam colhidas pelo enunciado legislativo, somente por sua participação no evento descrito, em

20. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 334.

razão de sua proximidade indireta com aquele ponto de referência ao redor do qual foi formada a relação jurídica, o vínculo obrigacional do contribuinte não se desfaz, permanecendo latente até que seja extinto com o cumprimento da obrigação pelo substituto.

Especificamente em relação à contribuição social incidente sobre a receita da comercialização da produção rural, o próprio texto constitucional, prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pelas Leis nº 8.540/92, nº 9.258/98 e nº 10.256/2001, o contribuinte indicado foi assim descrito:

“pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 04 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 04 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo, com a redação conferida pela Lei nº 11.718/2008”

Na mesma direção, precisamente no inciso III do art. 30, da Lei nº 8.212/91, ao adquirente, consumidor ou consignatário ou a cooperativa, foi sub-rogada à responsabilidade pela retenção e o recolhimento dos valores pertinentes à mencionada contribuição previdenciária

Dessa sorte, verifica-se que, *in casu*, ocorreu apenas “a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação como real contribuinte”²¹, remanescendo intocada a obrigação tributária atribuída ao segurado produtor empregador rural.

Por exclusiva técnica de arrecadação, a legislação tributária atribuiu a terceiro (empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa), pela posição privilegiada ocupada por este, vinculada ao fato gerador, a prerrogativa de efetuar o pagamento da obrigação tributária em substituição ao sujeito passivo do vínculo, mas com recursos do próprio sujeito passivo.

Com isso, há que se reconhecer que, na hipótese de pagamento indevido relacionado com o fenômeno da substituição tributária, a regra é a de que o titular do direito à repetição do

21. MELO, José Eduardo Soares. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª edição. São Paulo: Malheiros Editora. Pg. 176.

indébito é o substituído, que é o sujeito passivo da obrigação tributária, quem arcou com o encargo pelo pagamento, realizado pelo substituto.

Na lição de Cesar Garcia Novoa:

“a retenção somente consistirá no pressuposto de fato do direito à repetição do indébito quando, corretamente praticada, constituir a base de um ingresso excessivo a cargo do retentor, pois neste caso o indébito teria como objeto dinheiro do próprio retentor. Mas uma retenção incorretamente praticada e ingressada, ao constituir um ingresso indevido de meios econômicos do contribuinte, a de surgir a favor deste, juntamente com a obrigação principal, o direito à devolução”.²²

Nesse ponto, possível sustentar que o contribuinte (produtor rural empregador), que suportou o ônus econômico do tributo, possui legitimidade ativa *ad causam* para a repetição do indébito, enquanto o substituto conserva o direito de discutir o vínculo obrigacional com o Fisco, na condição jurídica de responsável tributário, buscando a suspensão de exigibilidade da exação, seja pelo deferimento de medida liminar e/ou antecipação dos efeitos da tutela, mediante o acolhimento da inconstitucionalidade do tributo, seja mediante o depósito dos valores retidos, sendo esta última hipótese mais benéfica ao contribuinte/substituto, uma vez que eventual sucumbência não lhe exigirá o pagamento dos valores pretéritos, acrescidos dos ônus da inadimplência.

Dessas assertivas, é possível concluir que, na hipótese, é o produtor rural empregador o único e exclusivo legitimado para a repetição do indébito, uma vez que, ao Direito Tributário, somente a pessoa física ou jurídica indicada no pólo passivo da obrigação tributária é quem pode ser considerada contribuinte, sendo irrelevante a comprovação de eventual repercussão do ônus advindo do tributo.

22. NOVOA, Cesar Garcia apud DE CERQUEIRA, Marcelo Fortes. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 2000. pg. 379.

7. CONCLUSÃO

1. O Direito Positivo compõe um sistema, onde as normas jurídicas devem ser ordenadas em sentido vertical de subordinação e derivação. A Constituição Federal ocupa o ápice deste sistema positivo, conferindo-lhe a unidade. As normas superiores funcionam como fundamento de validade das que lhes são imediatamente inferiores, e estas se espelham naquelas. No sentido horizontal, as normas jurídicas relacionam-se coordenadamente umas com as outras, formando uma rede tecida por normas, que se entrelaça e complementa.

O sistema normativo não regula apenas as condutas das pessoas, nas suas relações intersubjetivas. Este também se volta para o processo de criação das leis, fixando-lhe parâmetros de competência e regras de estrutura a serem observadas na produção, alteração, modificação e/ou extinção de leis. A Lei Complementar nº 95/98, em seu artigo 12, I, estabelece que a reprodução integral do texto normativo é recomendada quando se tratar de “alteração considerável”, ou seja, quando implicar uma modificação substancial do texto em vigor, de maneira que sua versão original seja completamente substituída.

2. A partir da instauração da nova ordem constitucional, por força do art. 149 da Constituição da República, houve a unificação dos sistemas rurais e urbanos, sendo atribuída à União a competência para a instituição das contribuições sociais, destinadas à intervenção sobre o domínio econômico, ao atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas e, para o custeio da seguridade social. Originariamente, o art. 195, da CF/88, instituiu três fontes de custeio,

sendo: a folha de salários; o faturamento; e, o lucro. Eventual instituição de quaisquer outras fontes de custeio, deve ser estabelecida mediante o exercício da competência residual, conforme discriminado no § 4º, do art. 195, obedecendo-se também o art. 146, I, da CF/88.

Em sua redação original, o art. 25 da Lei nº 8.212/91, instituiu exclusivamente o produtor rural, segurado especial, qualificado pelo art. 12, VII como sujeito passivo da contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural, determinando também a base de cálculo e sua alíquota.

De forma indireta, os artigos 15, *caput*, e 22, I, da Lei nº 8.212/91 atribui ao produtor rural empregador, a obrigação ao pagamento de contribuição social incidente sobre a folha de salários. O cumprimento da obrigação tributária inserta no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, em razão da informalidade na contratação de empregados no meio rural, somado a ineficiência fiscalizatória do Estado, restou gravemente prejudicada.

Com a pretensão de correção dessa falha legislativa e factual, foi que o legislador ordinário editou a Lei nº 8.540/92, que acrescentou o § 5º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, excluindo do pagamento de contribuição social incidente sobre a folha de salários, “(...) a pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 desta Lei.”. Do mesmo modo, a Lei nº 8.540/92 também conferiu nova redação ao art. 25, da Lei nº 8.212/91. Posteriormente, citado dispositivo foi mantido pela Lei nº 9.528/97.

3. Ao longo dos anos, a jurisprudência dos tribunais superiores, analisando a matéria pertinente a constitucionalidade da contribuição descrita pelo *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pelo art. 25 da Lei nº 8.540/92, quase à unanimidade, conferiu legitimidade à cobrança, notadamente em função do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que a “receita bruta” possuía identificação direta com o faturamento, previsto no art. 195, I, da Constituição, o que legitimaria a cobrança de mencionada contribuição social.

Após longos anos, o e. Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 363.850/MG, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92 e 9.528/97, que deram nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

Acertada a decisão quando esta sustenta a inconstitucionalidade no fato de o Legislador, ao editar as Leis alteradoras do art. 25 da Lei nº 8.212/91, ter violado a norma

constitucional extraída dos arts. 150, II, 195, I e parágrafos 4º e 8º, uma vez que, ao promover as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, nas disposições dos artigos 22 e 25 da Lei nº 8.212/91, o fez sem atentar para a circunstância de que a base de cálculo escolhida, ao menos até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, não possuía compatibilidade com os ditames constitucionais contidos no art. 195 da Carta Magna.

Ao contrário, pretendeu estender exação atribuída exclusivamente ao produtor rural exercente de atividade em regime de economia familiar, em clara afronta ao arquétipo tributário disposto no § 4º, do art. 195, I, da Constituição Federal, que expressamente determina que a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, deve observar as normas específicas para a introdução no sistema legislativo, fundamentalmente a regra do art. 146, I.

Contudo, salvo melhor juízo, entendo que algumas incompatibilidades emanam do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, que, doravante, passo a comentá-las.

4. Uma das mais marcantes reside na divergência existente entre os fundamentos que sustentaram o entendimento sufragado pela Corte, com o texto expresso da ementa editada, notadamente quando esta última reconheceu que a insubsistência de mencionada obrigação tributária também se estende aos “produtores rurais, pessoas naturais, previstos nos artigos 12, VII, e 30, IV, da Lei nº 8.212/91”, ou seja, ao segurado especial. Dessa feita, é necessário que o aplicador do direito, ao utilizar-se da norma cogente/vinculante de mencionado *decisium*, o faça mediante a conjugação da interpretação conferida por aquela e. Corte, quando da exposição de seus fundamentos e motivação, em conjugação com o texto expresso da Constituição da República e com todo o histórico legislativo de mencionada contribuição, notadamente o texto original do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que introduziu a respectiva regra matriz de citada contribuição.

5. Da mesma forma, diversamente do alegado nas razões de decidir do Recurso Extraordinário nº 363.852, o produtor rural pessoa física empregador, desde a edição da Lei nº 8.540/92, não “sofreu dupla incidência em razão de contribuir sobre a folha de salários e contribuição sobre o resultado da produção”, mormente quando o legislador, ao editar a Lei acima citada, acrescentando o § 5º ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, afastou, expressamente, tal sujeito passivo da obrigação de recolher a exação incidente sobre o fato gerador “folha de salários”.

6. As alterações promovidas no art. 25, da Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 10.256/2001, já sob o fundamento de validade do art. 195, I, “b” da Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 20/98, não convalida e/ou constitucionaliza a exigência da contribuição social incidente sobre o resultado/receita da comercialização da produção do empregador rural, porquanto tal norma não zelou pela boa técnica legislativa, notadamente quando se limitou a reproduzir o *caput* do art. 25, com a redação até então conferida pelas Leis nº 8.540/92, 9.528/87, mantendo intacta a redação dos incisos introduzidos pelas normas inconstitucionais acima elencadas. A pretensa alteração promovida na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 10.256/2001, traduz-se em providência considerável e significativa, pois tal *mister* tinha por objetivo conferir à norma epigrafada o fundamento constitucional de validade, até então inexistente.

Com efeito, se essa não se configura uma das hipóteses de obrigatoriedade de reprodução integral do texto alterado, conforme disposição do art. 12, I, da Lei Complementar nº 95/98 (alterada pela Lei Complementar nº 107/92), nenhuma outra poderá representar.

Para validamente alterar o art. 25 da Lei nº 8.212/91, a Lei nº 10.256/01 deveria ter revogado os incisos e parágrafos inválidos do art. 25 e reeditado novos fatos jurídicos, bases de cálculos e alíquotas, formalmente válidos. Mas, tal providência legislativa não foi tomada, conforme se depreende do art. 6º, da referida lei. Com efeito, uma vez que a Lei nº 10.256/01 não revogou os incisos I e II e §§ 3º e 4º do art. 25, cuja redação permanece àquelas conferidas pelas Leis ordinárias nº 8.540/92 e nº 9.528/97, estes permanecem formalmente inconstitucionais, no que se refere ao empregador produtor rural pessoa natural.

Portanto, implicitamente a decisão do Supremo Tribunal Federal, ao afastar a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, conferida pelas Leis nº 8.540/91 e nº 9.528/97, em razão de sua patente inconstitucionalidade formal, já que editadas em desconformidade com as normas de competência ou com o procedimento estabelecido para o seu ingresso no mundo jurídico, também reconheceu, por via indireta, o vício formal incidente sobre a Lei nº 10.256/2001, que, embora posterior à Emenda Constitucional 20/98, não tem o condão de convalidar a cobrança da contribuição previdenciária em evidência.

Dessa sorte, declarada a inconstitucionalidade das nº 8.540/91 e nº 9.528/97, não obrigatoriamente reproduzido na integralidade pela Lei nº 10.256/2001, remanesceu apenas o texto original do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que previa a contribuição incidente sobre a

comercialização da produção rural dos segurados especiais, que exerciam suas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, indicados pelo art. 12, VII, da norma já mencionada.

7. Na hipótese, não se configura o fenômeno da reprivatização (art. 3º do Código Civil), pois, na espécie, a declaração de inconstitucionalidade nada mais fez do que reconhecer a plena vigência da Lei que supostamente teria sido revogada, mas na verdade não o foi, dado que as pretensas Leis revogadoras, sendo nulas de pleno direito, não produziram quaisquer efeitos, muito menos o de revogar a primeira Lei.

8. Segundo o art. 165, I, do Código Tributário Nacional, a repetição do indébito pode se operar diante de recolhimento de tributo indevido, que decorre da ausência de erro de direito, resultante de inexistência de fundamento legal, ou de erro de fato, que ocorre quando este se deu à natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei.

A matéria objeto deste trabalho, ou seja, a contribuição social incidente sobre o resultado da comercialização da produção do produtor rural pessoa física empregadora, foi objeto de análise em recurso extraordinário nº 363.852/MG, ou seja, o controle de constitucionalidade foi realizado em sede difusa, mencionado entendimento não tem o condão de garantir efeitos *erga omnes*.

Logo, mesmo diante da sedimentação do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, será necessário que os prejudicados pelo pagamento indevido de mencionada contribuição busquem medidas judiciais que possam afastar a incidência da exação, mediante o acolhimento da declaração de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

9. No critério pessoal da norma jurídica tributária constata-se a presença do sujeito ativo, cujo protagonista principal é o Estado, que é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, podendo ser uma pessoa jurídica de direito público ou privada. E do outro lado, está o sujeito passivo, que é aquela pessoa que está direta e intimamente relacionada com o evento tributário (contribuinte). No caso analisado, ocorreu apenas “a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação como real contribuinte”, remanescendo intocada a obrigação tributária atribuída ao segurado produtor empregador rural. Desse modo, por exclusiva técnica

de arrecadação, a legislação tributária atribuiu a terceiro (empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa), a prerrogativa de efetuar a retenção e o pagamento da obrigação tributária em substituição ao sujeito passivo do vínculo, mas com recursos do próprio sujeito passivo.

Com isso, há que se reconhecer que, na hipótese de pagamento indevido relacionado com o fenômeno da substituição tributária, a regra é a de que o titular do direito à repetição do indébito é o substituído, que é o sujeito passivo da obrigação tributária, quem arcou com o encargo pelo pagamento, realizado pelo substituto, no cumprimento de deveres instrumentais.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 334

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª Ed., 2ª. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2001. P. 47

BECKER, Alfredo Augusto. In Teoria geral do direito tributário. p. 486.

BERNARDES, Juliano Taveira. In: Controle Abstrato de constitucionalidade – Elementos materiais e princípios processuais. São Paulo: editora Saraiva, 2004.

BOTALLO, Eduardo Domingos. In Repetição do indébito tributário. Pgs. 246, 331 e 332.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A LC 118/05 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do indébito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 117. São Paulo: Junho/2005, pgs. 21/31.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, cit. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 312-314.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 322.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, cit. 6ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p.58/59

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.

DE MELO, José Eduardo Soares. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 5ª Edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo:Malheiros Editores Ltda., 2006.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; CONRADO Paulo Cesar. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 86 – São Paulo: novembro 2002, pg. 27/33

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 138. São Paulo: março/2007, pg. 34/38.

DOS REIS, Ernesto José Pereira. Natureza Jurídico-tributária das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 37. Ed. Revista dos Tribunais, março/abril/2001 – pg. 09/30.

GALDINO, Dirceu; ARZUA, Heron. Ainda o Funrural e o INCRA, Revista Dialética de Direito Tributário nº 52. São Paulo. Janeiro/2000, Pg. 60/70

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Ed. dialética, 2000.

GONÇALVES, Aires; GONÇALVES, Christiane. Revista Tributária e de Finanças, cit. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais nº 68, pg. 53.

JUNQUEIRA, Fabio Augusto de Carvalho; DA SILVA, Maria Inês Caldeira Pereira. Inconstitucionalidade da sujeição passiva do produtor rural empregador à contribuição ao Funrural – Revista Dialética de Direito Tributário nº 17. São Paulo: fevereiro/97, pg. 07/18.

MASIERO, João Gustavo Bachega. In: Legitimados a restituição do indébito na substituição tributária para frente. Revista Tributária e Finanças Públicas nº 74. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo: maio/junho/2007.

MELO, OMAR AUGUSTO LEITE. A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 117. São Paulo: Junho/2005, pg. 80/95.