



# AGROINDÚSTRIA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA BASE DE CÁLCULO

*Angela Maria da Motta Pacheco*<sup>1</sup>

## 1. Considerações Preliminares:

### O Ser Humano e o Direito

O homem em seu existir, nunca está só; encontra-se no mundo com outros homens. Estes existem e fazem parte do seu experienciar, seja na vida doméstica, seja na social ou no trabalho. São o **ser-com** e **ser-uns-com os outros** nas expressões de Heidegger.<sup>2</sup> Esta **co-presença** estabelece um modo de ser que é a preocupação com **o eu e o outro**.

O existir com os outros tende a um ponto de desequilíbrio.

Transportando esta concepção existencial da **co-presença** para a **construção humana do direito posto**, podemos

---

1. Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP Professora do IBET. Advogada em São Paulo.

2. Martin Heidegger: “Ser e tempo” tradução de Maria de Sá Cavalcanti, Editora Vozes, Petrópolis, 1988, Cap. IV, p.25.

intuir e compreender o grande desafio de se conseguir o equilíbrio que possibilita a realização da existência do ser humano, como indivíduo, a realização da sociedade organizada em Estado, o equilíbrio resultante da **co-presença no mundo, do Estado e dos indivíduos**.<sup>3</sup>

O Direito não é um dado, mas uma construção cultural específica.<sup>4</sup> Só pode existir como construção do homem e para o homem. O binômio: liberdade/responsabilidade é o sustentáculo do ordenamento jurídico.

O Direito Positivo é uma unidade ontológica, um **Sistema de Normas**, informado pela racionalidade e impregnado do elemento axiológico, com a finalidade de interferir na conduta humana de maneira coercitiva. É, pois um sistema de ordenação normativa no tempo e no espaço, aqui e agora.

“Conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escallões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de ‘princípios.’”<sup>5</sup>

### **O Direito é ordem.**

Nesta “Ordem” o critério ordenador é finalista:

“O critério ordenador está necessariamente referido – e só pode aplicar-se – ao suscetível de ordenação, isto é, aos objetos de ordem (...). É claro que a natureza das ordens depende essencialmente do critério ordenador. **O critério ordenador não está condicionado somente pela natureza das coisas mas às finalidades**

---

3. Angela Maria da Motta Pacheco; “Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias”. Max Limonad, São Paulo, 1997, p.31.

4. Assier Andrieu, Louis, in “O Direito nas Sociedades Humanas”, tradução de Ermantina Galvão, Martins Fontes, São Paulo, 2000, p.59.

5. Paulo de Barros Carvalho in “Direito Tributário Linguagem e Método”. São Paulo: Noeses, 2008, p.184.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

**que, ao aplicá-lo, persegue o sujeito ordenador. O critério ordenador tem de adequar-se à natureza daquilo que ordena, mas, também, às finalidades que tem em mira o ordenador”<sup>6</sup>**

É o caso do Ordenamento Jurídico que qualifica e classifica os fatos e as ações, criando as normas jurídicas, ordenando-as hierárquica e coordenadamente.

O Brasil adotou o Estado Democrático de Direito, constituído pela República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Fundamenta-se na tripartição dos Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

A Federação indica a relevância da repartição de competências das pessoas jurídicas de Direito Público Interno: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E, consequentemente, a qualificação dos fatos e situações juridicizadas que determinam essa repartição.

**Trata-se aqui da competência legislativa dos entes federados, aquela que inova a ordem jurídica. E, mais especificamente, da competência legislativa tributária, pela qual essas pessoas jurídicas de direito público interno criarão os tributos que lhes comina a Constituição da República Federativa Brasileira.**

**Esta é escrita e rígida. Mais o será, ainda, na criação do tributo que vai retirar parcelas do patrimônio do cidadão. O Tributo atinge sempre a liberdade e o patrimônio deste.**

A Constituição, ela mesma, de um lado constrói o Estado de Direito e, de outro reconhece ao cidadão os direitos que lhe cabem que conformam os limites do Poder do Estado.

O Sistema Tributário Nacional está inserto na Constituição pela gravidade da significação do Poder de Tributar: exigir do sujeito passivo, o contribuinte, a entrega de parte de seus recursos ao Estado, sujeito ativo, para que este financie as tarefas que a Constituição lhe impõe.

---

6. Eduardo Garcia Maynes in “Filosofia del Derecho”, 6.<sup>a</sup> edição revisada, Editorial Porrúa, México, 1989, pp. 24 e 25.

Logicamente a função do Estado há de realizar-se dentro dos limites impostos pelo Estado de Direito. **E os limites são os princípios da estrita legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, do não confisco, da liberdade, da anterioridade e dos sobreprincípios da Segurança Jurídica e da Justiça.**

A realização da tributação começa com a repartição constitucional das competências legislativas tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Constituição toma um **fato, signo de riqueza - um tipo - destinando-o a um dos entes federados demarcando os limites de um campo de incidência ao qual o exercício da função tributante há de se submeter.**

**“É preciso destacar a falta de competência do intérprete ou do aplicador da norma tributária para a ampliação dos conceitos determinados nas regras de competência.”<sup>7</sup>**

**“Ao delimitar o poder de tributar, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e de outro lado, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais, a Constituição faz uma escolha clara. É dizer: a instituição de regras estabelece âmbitos de competência muito diversos daqueles por ventura existentes no caso da instituição de princípios: a Constituição preestabeleceu o meio a ser adotado pelo Poder Legislativo, afastando outros meios que porventura poderiam ser adotados caso houvesse optado por apenas estabelecer princípios em matéria de competência tributária”<sup>8</sup>**

Refere-se o Professor Humberto Ávila à maior concretude existente em normas de competência. Isto pode ser dito quanto à “renda” a ser tributada pela União, à “prestação

---

7. Ávila, Humberto, “A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. p. 12.

8. Ávila, Humberto, “Limites à tributação com base na solidariedade social” in Greco, Marco Aurélio e Godoi, Marciano Seabra (coordenador). “Solidariedade Social e Tributação, São Paulo, Dialética, 2005, p.69.

de serviços”, pelos Municípios, à “operação de circulação de mercadorias”, pelos Estados e assim por diante.

**Nenhuma possibilidade existe de incluir qualquer atividade que não a descrita no critério material do tributo objetivado.**

**O Poder Legislativo, no exercício do Poder de Tributar, há de legislar dentro dos trilhos constitucionalmente determinados e o Poder Executivo, na função de aplicar o Direito, de fazê-lo sem desbordar do significado ético dos princípios fundamentais e das leis.**

**As pessoas jurídicas de direito público interno, no exercício da função de legislar terão de criar o tributo conforme o critério material insculpido na Constituição. A base de cálculo há, pois, de medir e confirmar o critério material da Norma Matriz de Incidência Tributária. Nada será incluso nesta base de cálculo.**

**As competências são, pois, deveres de atuar no interesse alheio, representado pela coletividade, no exercício de suas funções, portanto em situação de sujeição<sup>9</sup>.**

**O Estado e seus agentes não recebem as competências para auto-satisfação, mas para servir à coletividade, nos limites de liberdade permitidos pela função que exercem.**

**Caberá, ainda, ao Poder Executivo na função de aplicar a Lei, manter-se nos limites desta.**

## **2. Objeto desse trabalho: a Agroindústria. Contribuição Social Previdenciária - Base de Cálculo**

Há já muitos anos que os estudiosos do Direito Tributário tomaram consciência de que o tributo, principalmente as

---

9. Bandeira de Mello, Celso Antonio, in “Curso de Direito Administrativo”, 14.<sup>a</sup> Ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 124

**espécies Imposto e Contribuições Sociais e Previdenciárias, passaram a ter por Base de Cálculo a Receita Bruta.**

Tomaram inclusive consciência de que a “**receita bruta**” passou a **ocupar um lugar privilegiado** pelo fato de nesta se incluir indevidamente valores que não configuram “receita” e que não medem realisticamente o **critério material**, previsto na Hipótese de Incidência, **o vetor que comanda a Regra Matriz de Incidência Tributária.**

O desvelamento fez-se aos poucos, na medida da percepção e do discernimento dos critérios constitutivos da Norma Matriz de Incidência Tributária.

### **3. A Base de Cálculo**

**Tem a base de cálculo** (que forma com a alíquota o critério quantitativo no Consequente da Norma Matriz de Incidência Tributária) **papel fundamental na formação do tributo.**

Com efeito, o tributo é expressão de riqueza. A base de cálculo é a medida dessa riqueza. Dizemos mesmo que a base de cálculo é a grandeza do critério material. Ela mede o complemento do verbo desse critério: ela mede a renda (no imposto sobre a renda). Ela mede a operação (no imposto sobre operação de circulação de mercadorias – ICMS). Ela mede o serviço (no imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN)<sup>10</sup>.

A propósito da base de cálculo, Alfredo Augusto Becker<sup>11</sup> a considera de tal importância que diz ser ela o núcleo em torno do qual gravitam todos os demais aspectos formadores do fato gerador. São suas as palavras:

*‘A hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integralizam a composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de*

---

10. Angela Maria da Motta Pacheco in “Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias, São Paulo, Max Limonad, 1997, pp. 209/210.

11. In “Teoria Geral do Direito Tributário”, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 339.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*base de cálculo confere o gênero jurídico ao tributo, os demais elementos especificam o gênero, particularizando-o numa determinada espécie”.*

*‘A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como núcleo: a base de cálculo; como elementos adjetivos: todos os demais elementos que integram sua composição’.*

Paulo de Barros Carvalho acrescenta:

*“Estamos convictos no reconhecer à base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. Entretanto **não iremos ao limite de subtrair, com isso, à hipótese normativa, a enorme dimensão que ocupa nos esquadros lógicos da norma matriz.** Ou seja, na medida em que se foca a base de cálculo, no conseqüente, esmaece-se a imagem dos critérios constitutivos da hipótese de incidência. E, a proporção deve ser mantida na sua equanimidade.”*

O autor coloca, pois, a base de cálculo no conseqüente da Norma Matriz de Incidência Tributária, dando relevo ao critério material da Hipótese de Incidência, e conclui:

*“De qualquer forma, hoje é reconhecido à base de cálculo **duplo papel: medir o critério material da hipótese e confirmar, infirmar ou afirmar o mesmo critério**”.*<sup>12</sup>

Aires Fernandinho Barreto, por seu lado, traz colaboração preciosa quanto ao entendimento da base de cálculo, a começar dando relevo ao princípio da capacidade contributiva<sup>13</sup>.

Ainda vem a tratar do fenômeno da positivação da incidência, distinguindo a base de cálculo da base calculada:

*“É no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e*

---

12. Paulo de Barros Carvalho referindo-se à colaboração de Juan Ramalho Massanet in “Hecto imponible e qualificación de laprestacion tributaria”, Rev. Española de Dir. Fin., Ed. Civitas, 2011 p. 614.

13. Aires F. Barreto in “Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais.” 2.<sup>a</sup> Edição revista, Max Limonad, p. 51.

dimensionamento com vista à estipulação do objeto da prestação. **Aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo. A base calculada** é o resultado da aplicação da lei ao fato, transformados os dados legais – base de cálculo e alíquota – em números concretos<sup>14</sup>.

Isto reafirma que cada tributo terá a sua base de cálculo: a expressão de valor do critério material, inatingível por inferência do próprio Poder Tributante e muito menos pelas outras Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno. **Qualquer interferência de um Poder Tributante no tributo de outro poderá constituir usurpação de competência.**

Valor, segundo o Mestre, no sentido jurídico, é o “preço”. Na venda, é a quantia em dinheiro paga pela coisa.

#### 4. Conceito de Receita Bruta

Os doutrinadores manifestaram-se sobre o conceito de “receita”. Pouco a pouco realizou-se o seu desvelamento.

Aliomar Baleeiro, em “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, já distinguira o “**ingresso**” “**de conteúdo genérico e abrangente**” de “**receita**”, “**de perfil restrito**”, espécie do gênero “**ingressos**”, **definitivo e gerador de “incremento” patrimonial**. E mais, “o mero ingresso de valores destinados a ulterior repasse a terceiro” (Estado membro) não se qualificará como “receita” para fins tributários.<sup>15</sup>

Geraldo Ataliba<sup>16</sup>:

*“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o*

14. Ibidem, pp. 50 e 59.

15. Uma Introdução à Ciência das Finanças – Editora Forense, Rio de Janeiro, 18.<sup>a</sup> edição, 2012, p. 152.

16. Geraldo Ataliba in “Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT.



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

*ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo”.*

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>17</sup> mostra o caráter de **acréscimo patrimonial da receita**:

*“(…) as receitas são sempre novos elementos que se agregam ao conjunto patrimonial, ou melhor, são acréscimos de direitos ao patrimônio”, constituindo, por isso mesmo, “um ‘plus jurídico’(…)”.*

Distingue ainda a receita de outros ingressos:

*“(…) receita é um tipo de ingresso ou entrada no patrimônio da pessoa distinto de outros ingressos ou entradas, embora guarde com todos eles um elemento comum, que é o de se tratar da adição de um novo direito à universalidade de direitos e obrigações que compõem esse patrimônio. Isso significa que toda receita é um ‘plus jurídico’, mas nem todo ‘plus jurídico’ é receita (…)”.*

José Antonio Minatel<sup>18</sup> chama a atenção para o caráter de **definitividade da “receita”**:

*“(…) nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza.*

(…).

17. Ricardo Mariz de Oliveira in “Fundamentos do Imposto de Renda”, p. 83, item II.2, 2008, Quartier Latin.

18. José Antonio Minatel in “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação”, MP Editora, São Paulo, 2005, pp. 100 e 101.

.....

*A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de ‘receita’, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a ‘titularidade e disponibilidade’ dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.*

*Portanto, só se pode falar em ‘receita’ diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, ‘receita’ é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial (...).”*

**Nem todo ingresso realizado na pessoa jurídica tem, pois, natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-la o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores que só transitam pelo patrimônio da pessoa jurídica. Têm de remunerar o esforço dispensado na atividade empresarial, ser o somatório dos valores das operações negociais realizadas.**

**Pode-se concluir que a receita bruta é aquela que se vai acrescer ao patrimônio da empresa, com definitividade e que são o resultado da atividade empresarial.**

**Esse é o sentido de “receita”, qualificada de bruta, a qual preenche o critério material e base de cálculo das Contribuições Sociais.**

**Entende-se que “o termo ‘receita’ expresso no art. 149, § 2.º, I e II, a, no art. 195, I, b e § 13, refere-se a uma grandeza própria das sociedades, que revela um valor positivo recebido, pelo exercício da atividade, objeto social desta.”<sup>19</sup>**

---

19. Angela Maria da Motta Pacheco. “Tributação sobre Receita” in Pesquisas Tributárias

***“Infere-se de interpretação sistemática dos artigos mencionados (...) que o conceito não é aberto. Pelo contrário, é restrito ao valor recebido pelo exercício da atividade empresarial. Nem mais, nem menos.”***<sup>20</sup>

## **5. Contribuições Sociais Previdenciárias**

A palavra “receita”, para as Contribuições Sociais da Seguridade Social, foi introduzida na Constituição pela Emenda Constitucional n.º 20 de 15.12.1998, dez anos após a Constituição.

Veja-se:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) (...)

b) **a receita** ou o faturamento;

(...)

Em 1991, a Lei 8.212 criou as normas para financiamento da Seguridade Social. Esta seria financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, mediante recursos federais, estaduais, municipais e de **contribuições sociais**.

**Interessam aqui as contribuições pagas pela empresa, especificamente aquelas que exercem atividade rural e, entre elas, a Agroindústria.**

---

n.º 05. Lex Magister – IICS – 2017 – Porto Alegre, p. 443.

20. Ibidem, p. 444.

Necessária se faz, nesse passo, a compreensão da natureza da Agroindústria.

Tomamos, como exemplo de Agroindústria, a atividade sucroenergética.

### 5.1 A Agroindústria – sua natureza

Esta abrange duas atividades perfeitamente distintas – agrícola e industrial – mas totalmente interdependentes e pertencentes a um único empreendedor, a uma única pessoa jurídica de direito privado.

Embora possa-se identificar as duas atividades formadoras da Agroindústria, esta deve ser visualizada como um todo. **De fato, ambas as atividades realizam-se ao mesmo tempo em um MOTO CONTÍNUO.** Enquanto a indústria faz os produtos industriais (açúcar, álcool e energia) do insumo cana-de-açúcar, a agrícola continua a plantá-la e colhê-la.

**A imagem da Agroindústria reflete a unidade do conjunto das atividades.**

Agroindústria	
Atividade Agrícola	Atividade Industrial

É uma unidade fática e, como tal, foi juridicizada no ordenamento jurídico.

**Há uma única linha de produção que se inicia na plantação dos insumos agrícolas e termina com a obtenção dos produtos industrializados finais, no caso o açúcar, o álcool etílico (hidratado/anidro) e a energia elétrica.**

A definição legal da agroindústria está inserta no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991.

**Conceitua-se a Agroindústria como sendo o produtor rural, pessoa jurídica, cuja atividade econômica seja a**

**industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e adquirida de terceiros.**

**Pode-se afirmar, pois, que para a caracterização da Agroindústria, há de haver:**

- a) **produção rural própria, ou**
- b) **produção rural própria + adquirida de terceiros.**

Observa-se que a industrialização da produção agrícola, adquirida 100% de terceiro, não caracteriza a Agroindústria.

Desse quadro, pode-se de pronto, verificar a existência de três atividades distintas:

- 1) **a rural:** o produtor rural pessoa jurídica que produz apenas no campo e comercializa apenas a produção rural;
- 2) **a industrial:** o produtor industrial que industrializa a produção rural 100% adquirida de terceiros e comercializa, apenas, a produção industrial;
- 3) **a agroindustrial:** que industrializa a produção rural própria ou a produção rural própria mais a adquirida de terceiros; comercializa o produto industrial final.

## **5.2 Contribuições Sociais Previdenciárias**

Inicialmente a Lei n.º 8.212/1991 tomou como base de cálculo das contribuições previdenciárias a folha de salários para os empregados, estendida, após, aos trabalhadores avulsos e autônomos (art. 22).

## **5.3 Contribuições devidas pelo produtor rural pessoa jurídica**

Quanto ao produtor rural, este também esteve abrangido pela norma geral do artigo 22 até que **a Lei n.º 8.870/94 escolheu** para base de cálculo da contribuição **a receita bruta**

**proveniente da comercialização da produção rural, à alíquota de 2,5%. Confira-se:**

“Art. 25. A contribuição prevista no art. 22 da Lei 8.212 de 24.07.1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica que se dedique à produção rural passa a ser a seguinte:

I. dois e meio por cento da receita bruta proveniente da **comercialização de sua produção;**” (grifei).

A atividade rural foi, então, retirada da vala comum.

Esta incidência veio a ser confirmada na Lei n.º 10.256 de 09.07.2001, que escolheu para base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas pessoas jurídicas que se dediquem à produção rural, a **receita bruta** proveniente da comercialização de sua produção, à alíquota de 2,5%.

Passaram a conviver, no universo das contribuições previdenciárias duas bases de cálculo: a) a remuneração de salários e de outras prestações de serviços e b) a receita bruta da produção rural, nas respectivas atividades.

#### **5.4 Contribuições sociais previdenciárias incidentes na Agroindústria**

Longo foi o percurso quanto à forma de incidência das contribuições sociais previdenciárias na Agroindústria até se chegar à prescrição atual contida no art. 22-A da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 10.256, de 09.07.2001.

E, diga-se desde já, isto ocorreu enquanto **não restou esclarecida a UNICIDADE da natureza da Agroindústria**, como visto anteriormente no item “V.1”.

**A legislação que dela tratou demonstra o equívoco. Veja-se a dicção do § 2.º do artigo 25 da Lei n.º 8.870 de 15.04.1994, acima referida:**

“§ 2.º O disposto neste artigo se estende às pessoas jurídicas que se dediquem à **produção agroindustrial**, quanto à folha de salários de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

sua parte agrícola, mediante o pagamento de contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço do mercado.” (grifei)

A dificuldade em compreender a atividade **agroindustrial** levou o legislador a erro.

Com efeito, o § 2.º do art. 25 da Lei 8.870, de 15.09.1994, que veio tratar pela primeira vez da **Contribuição Previdenciária da Agroindústria**, fê-lo de forma ilegítima, pois criou uma base de cálculo presumida entre a atividade agrícola e industrial como se a produção agrícola tivesse sido “vendida” ao industrial, quando eram uma única pessoa exercendo a mesma atividade: a **agroindustrial**.

Não existe relação jurídica consigo próprio. A alteridade é necessária ao Direito para que se constitua a relação jurídica.

Como o insumo – a cana-de-açúcar – tem origem na produção agrícola própria, a passagem desta para a indústria não tinha preço. Foi criada artificialmente uma venda, tendo por base um “**valor presumido**” de mercado. Na verdade “vendedor” e “comprador” eram a mesma pessoa jurídica e a venda nunca se realizava. Era apenas presumida e dizemos, na verdade, ficta, para fins tributários.

A perplexidade atingiu os contribuintes.

Até que realizou-se em 18.12.1996, o julgamento da ADIN n.º 1.103, proposta pela CNI, que julgou inconstitucional o § 2.º retro transcrito.<sup>21</sup>

---

21. A ADIN n.º 1103-1 e a decisão proferida em 18.12.96, por maioria do Pleno Após a publicação da Lei n.º 8.870, de 15.05.94 a Confederação Nacional da Indústria (CNI) questionou, mediante a ADIN n.º 1103, o art. 25 desta lei, ou alternativamente o prescrito no § 2º. Indeferido o pedido de Medida Liminar procedeu-se ao julgamento de mérito.

Eis a Ementa:

**EMENTA – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2.º DO ART. 25 DA LEI N.º 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI N.º 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA**

Veja-se: a empresa – **AGROINDÚSTRIA** – é aquela que perfaz o ciclo econômico completo da atividade, desde o plantio, passando pelo cultivo e pela colheita, até a sua transformação em produto industrializado. É ela quem prepara o insumo; é ela quem o industrializa e o transforma em produto industrializado, massificado, idêntico, standardizado para a venda ao consumidor.

Anos depois da decisão do STF na ADIN n.º 1103 de 18.12.1996, veio à luz a Lei 10.256 de 09.07.2001 que, em seu artigo 1.º, pôs uma pá de cal na antiga forma de tributação da contribuição previdenciária da Agroindústria, quando **determinou para sua base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Leia-se: produção industrial final.**

Confira-se a redação do art. 1.º da Lei, ao tratar da Agroindústria, que passou a integrar a Lei Mestra n.º 8.212/91 como art. 22-A:

“Art. 22-A. A contribuição devida pela Agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo **o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção**, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

---

**DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CE, art. 195, I E SEU § 4.º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA.**

1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94; não conhecida quanto ao *caput* do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada.

2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; **desta forma, quando o § 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.**

3. O § 4.º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei n.º 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria.

**4. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE, POR MAIORIA, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DO § 2.º DO ART. 25 DA LEI N.º 8.870/94.**



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

**I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;**

Infere-se da redação do artigo, a compreensão da natureza da Agroindústria, sua unicidade.

**6. A base de cálculo da contribuição previdenciária da Agroindústria.**

Relembre-se, como dito no início deste trabalho, o fato de o Sistema Tributário Nacional estar inserto na Constituição, pela gravidade do Poder de Tributar. A distribuição de competências atribui signos de riqueza aos entes tributantes. Estes, constituem-se nos critérios materiais das normas matrizes que a Constituição a eles dirige, delimitando o seu campo de incidência.

Relembre-se que o tributo atinge sempre a liberdade e o patrimônio do cidadão contribuinte. Na sua instituição, será sempre considerada a capacidade contributiva do cidadão e a proporcionalidade do tributo.

A base de cálculo, como já dito, deve refletir a grandeza do critério material.

**Notamos que as Contribuições Sociais referem-se a uma atividade do contribuinte e das receitas que provêm dessa atividade. Normalmente, apoiam-se na Receita Bruta, expressão de valor dessas.**

Objetivando a Contribuição Social Previdenciária da Agroindústria, observamos que ela trata, também, da Receita Bruta da atividade agroindustrial. E, a Receita Bruta deve revelar o valor da comercialização do produto industrial final da linha total da produção agroindustrial.

No caso, a Agroindústria da cana-de-açúcar tem como produto final o álcool combustível. A sua Base de Cálculo é o valor obtido com a sua comercialização.

**Apenas isso.**

**Se, além da atividade agroindustrial, houver outras atividades, como revenda de álcool adquirido de terceiros ou exploração de um posto de combustíveis ou mesmo uma lanchonete, a comercialização nada terá a ver com a atividade agroindustrial.**

Em hipótese alguma poder-se-á acrescer a Base de Cálculo da Contribuição Social Previdenciária da Agroindústria.

### **6.1 Decreto nº 3.048, de 06.05.1999: Introdução de norma que dá elastério à Base de Cálculo da Contribuição Social Previdenciária da Agroindústria**

O Decreto 3.048, de 06.05.1999, Regulamento da Lei 8.212/1991, alterado pelo Decreto 4.032, de 26.11.2001, veio tratar das novas regras introduzidas pela Lei 10.256/2001. **Introduziu, para tanto, os arts. 201-A e 201-B.**

Veja-se:

“Art. 201-A. A contribuição devida pela Agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de: (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)”

Até aqui as incidências são legítimas e, como tais, pertinentes ao Sistema Jurídico Tributário.

No mesmo passo, porém, foram introduzidas **duas normas que aumentaram o campo de incidência das contribuições previdenciárias da Agroindústria.**

**São elas: art. 201-A, § 1.º e art. 201-B.**

“Art. 201-A. (...)”

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

(...)

§ 1.º Para os fins desse artigo, entende-se por receita bruta o total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

(...)

**Art. 201-B.** Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a Agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001).”

**Estas normas objetivaram novas atividades dando-lhes tratamento análogo ao da Agroindústria quando esta praticasse:**

- a) **revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, da mesma identidade daquilo que é produzido pela Agroindústria;**
- b) **atividade econômica autônoma.**

**6.1.1 Revenda de produtos da mesma identidade daqueles realizados pela Agroindústria, adquiridos de terceiros: tributação da receita bruta proveniente da sua comercialização**

Atentemos para o disposto no parágrafo 1.º do art. 201-A

§ 1.º Para os fins desse artigo, entende-se por receita bruta o total da receita proveniente da comercialização da produção própria [ ] e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Vê-se claramente que aí foi introduzida **uma nova incidência quando determina “e da adquirida de terceiros, industrializada ou não”**, cujo resultado deve ser somado ao resultado da Agroindústria.

Com efeito, a dicção desse parágrafo traz duas incidências:

- a) **“comercialização da produção própria”** (da Agroindústria).

Como a referência é à Agroindústria, **produção própria** só pode ser a **produção industrial final, resultado da atividade agroindustrial, integral;**

- b) **e adquirida de terceiros, industrializada ou não**, mas sendo a industrialização análoga à linha de produção da Agroindústria.

Entende-se que a aquisição de terceiros pode ser produto não industrializado ou industrializado, da mesma identidade dos produtos produzidos pela Agroindústria: açúcar, álcool, eletricidade.

Não resta dúvida que aqui foi introduzido um novo critério material: revenda de produtos adquiridos de terceiros, industrializados ou não, submetidos à mesma tributação que os produtos da Agroindústria, motivo pelo qual o Decreto determina a soma das receitas.

Observe-se que os produtos devem ser os mesmos produzidos pela Agroindústria, como, por exemplo, o álcool combustível, porque há outra determinação, no artigo 201-B, que objetiva atividade econômica autônoma.

**Esta inovação é uma nova norma criada por Decreto e que vai redundar numa nova Norma Matriz de Incidência Tributária, com critério material próprio e base de cálculo própria, com certeza, espúria, por ser criada por instrumento infralegal, ignorando e violando o princípio da legalidade e da capacidade contributiva como melhor se verá.**

### **6.1.2 Atividade econômica autônoma não identificada com a atividade da Agroindústria.**

O artigo 201-B corrobora o entendimento de que o art. 201-A, § 1.º, refere-se exclusivamente à produção adquirida de terceiros, industrializada ou não, identificada com a atividade

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

da Agroindústria, quando ele próprio vem tratar da **atividade autônoma**. Confira-se:

**“Art. 201-B.** Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a Agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a **contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente**. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)” (grifei).

**Nesse caso, paralelamente à Agroindústria, a empresa estará realizando outra atividade qualquer, como, por exemplo, a exploração de um posto de combustíveis ou comercializando produtos que não se identificam com o que ela produz na Agroindústria.**

Houve aí **equiparação de outras atividades, autônomas**, com a atividade agroindustrial para fins da incidência da contribuição previdenciária. **O efeito é o alargamento ilegítimo do critério material e da base de cálculo.**

**Assim, caso haja a realização de outra atividade qualquer, distinta da atividade agroindustrial, a contribuição previdenciária incidirá sobre a soma da receita bruta de todas elas.**

**A intenção da criação dessa norma é ampliar o conceito de Agroindústria, para que esta abranja qualquer atividade industrial que ali ocorra, bem como a comercialização de produto que não estaria incluso no conceito da Agroindústria.**

Ora, permitir que isso aconteça é dar elastério à Base de Cálculo legalmente determinada, que se restringe a valorar o critério material da Contribuição Social Previdenciária da Agroindústria.

Entendemos que esses valores poderão fazer parte da Receita Bruta do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por, esta sim, abranger todas as receitas de todas as atividades praticadas pela empresa, tanto as de natureza específica da Agroindústria, como outras paralelas.