

Consultor Tributário: Empregador rural pessoa física não paga o funrural

Em sua redação original, rezava o artigo 195 da Constituição que a seguridade social seria financiada pelas contribuições (i) dos empregadores, sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, (ii) dos trabalhadores e (iii) sobre a receita dos concursos de prognósticos.

A teor do parágrafo 8º do mesmo artigo, o produtor rural pessoa física que atua em regime de economia familiar, *sem empregados permanentes*, contribui para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização de sua produção.

Fundado nesta regra específica de competência, o artigo 25 da Lei 8.212/91 submeteu o produtor rural pessoa física sem empregados a contribuição de 3% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção — o chamado Funrural.

Por sua vez, o *empregador rural* pessoa física deveria pagar normalmente a contribuição sobre a folha de salários, na forma dos artigos 15, inciso I, e 22, inciso I, da mesma lei.

A Lei 8.540/92 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, cujo *caput* passou a referir-se também ao *empregador rural* pessoa física, e cujos incisos I e II passaram a estipular — para ambas as categorias — alíquotas que somam 2,1%. A Lei 9.528/97 aprimorou a redação do dispositivo, sem trazer-lhe qualquer mudança de conteúdo.

Nos Recursos Extraordinários 363.852/MG¹ e 596.177/RS² (este com repercussão geral), o STF declarou a inconstitucionalidade de tal extensão subjetiva, ao fundamento de que o artigo 195, parágrafo 8º, autoriza a utilização desta base de cálculo peculiar — *resultado da comercialização da produção*, quando a regra geral do artigo 195, inciso I, aludia somente a *faturamento* — apenas para o produtor rural pessoa física sem empregados, donde se conclui que a sua aplicação a terceiros exigiria o emprego de lei complementar (CF, artigo 195, parágrafo 4º).

Do ponto de vista técnico, portanto, o STF excluiu do *caput* a menção ao empregador rural pessoa física, mantendo intocados os incisos, que continuaram aplicáveis à outra categoria³.

A Emenda Constitucional 20/98 alterou o artigo 195 da Carta para, dentre outros pontos, permitir a instituição de contribuição também sobre a *receita bruta*.

Nesse contexto, a Lei 10.256/2001 reinseriu o empregador rural pessoa física no *caput* do artigo 25 da Lei 8.212/91, com o intuito, mais uma vez, de sujeitá-lo ao mesmo regime do produtor rural pessoa física sem empregados. A redação atual do comando deixa claro tratar-se, para a primeira categoria, de contribuição substitutiva daquelas incidentes sobre a folha de pagamentos.





Ao ver da União, só por ser posterior à Emenda Constitucional 20/98, a nova lei teria superado todos os defeitos censurados pelo STF em suas antecessoras.

De nossa parte, consideramos que a exigência permanece inconstitucional. De saída, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, que exige definição legal exaustiva dos aspectos essenciais do fato gerador e da consequência da norma tributária.

Pois bem: apenas a Lei 8.540/92 (reiterada pela Lei 9.528/97) desempenhou esta missão quanto à contribuição sobre a receita bruta do empregador rural pessoa física.

A Lei 10.256/2001, como visto, restringiu-se a definir o sujeito passivo da exação, aproveitando, para todos os outros aspectos, as regras veiculadas pelas leis anteriores, todavia invalidadas para esta categoria de contribuintes.

Repita-se: para o empregador rural pessoa física não havia — porque anuladas pelo STF — regras definindo a base de cálculo e a alíquota da contribuição em tela. E continuou não havendo, ante a omissão da Lei 10.256/2001 a respeito desses elementos.

É pacífico o entendimento do STF quanto à impossibilidade de convalidação posterior de regras eivadas de inconstitucionalidade congênita, orientação consagrada no Recurso Extraordinário 346.084/PR⁴ (ampliação da base de cálculo do PIS/Cofins pela Lei 9.718/98, editada antes da Emenda Constitucional 20/98) e há pouco reafirmada no Recurso Extraordinário 474.267/RS⁵ (inconstitucionalidade das leis estaduais que previam a incidência de ICMS nas importações de bens por pessoas físicas antes da Emenda Constitucional 33/2001).

Situação análoga foi enfrentada pela Suprema Corte no RE 150.764/PE⁶, que versou a constitucionalidade do Finsocial.

Instituído pelo Decreto-lei 1.940/82, o tributo foi definido pelo STF, na ordem constitucional anterior, como imposto residual da União⁷. Embora materialmente contrário à Carta de 1988 — por ser cumulativo e ter base de cálculo idêntica à do ICMS — foi mantido de modo expresse pelo artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, “até que a lei disponha sobre o artigo 195, I”, da Constituição.

O artigo 9º da Lei 7.689/88, em lugar de instituir a contribuição sobre a folha de salários, definindo os aspectos centrais do fato gerador e da consequência normativas, limitou-se a determinar que “ficam mantidas” — agora com pretensão apoio no artigo 195, inciso I da Constituição — “as contribuições... e a de que trata o Decreto-Lei 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas”.

O paradoxo era gritante: a vigência extraordinária do Decreto-lei 1.940/82 duraria até a primeira manifestação do legislador quanto à tributação do faturamento, quando o artigo 56 do ADCT deixaria de operar, e a incompatibilidade do diploma com a nova Constituição cobraria pleno efeito.

Em sua primeira manifestação pós-constitucional, porém, tudo o que o legislador fez foi prorrogar a



vigência do decreto-lei que a sua própria iniciativa tornava insubsistente.

Veja-se que a edição de nova lei com conteúdo idêntico ao do Decreto-lei 1.940/82 seria possível. Mas não a mera alusão a dispositivos que naquele exato instante se tornavam juridicamente inexistentes.

A identidade do paradigma com o ponto ora em debate é total, vez que a Lei 10.256/2001, ao invés de definir os elementos da regra tributária (e poderia tê-lo feito mediante cópia literal dos preexistentes incisos do artigo 25), tomou de empréstimo o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas das Leis 8.540/92 e 9.528/97, invalidadas pelo STF para a categoria de contribuintes que tem em mira.

Por essa razão, a Procuradoria-Geral da República opinou pela procedência da ADI 4.395/DF, que versa sobre o tema desta coluna.

Não bastasse a ofensa à legalidade, tem-se ainda que a Lei 10.256/2001 não poderia ter instituído contribuição substitutiva da incidente sobre a folha de salários, técnica só autorizada dois anos e meio mais tarde pela Emenda Constitucional 42/2003, que inseriu o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição⁸.

A invalidade dessa substituição antes da edição da Emenda foi atestada pelo STF no Recurso Extraordinário 603.191/MT⁹.

As duas causas de invalidade referidas até agora poderiam ser sanadas por uma pronta e precisa atuação do legislador federal. Há uma terceira, contudo, que só poderia ser superada através de alteração na própria Constituição.

De fato, a base de cálculo do tributo em foco é a *receita bruta* proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física.

E o termo receita bruta, bem como a sua espécie faturamento, refere-se exclusivamente às pessoas jurídicas, como atestam, entre outros, os votos dos ministros Cezar Peluso e Eros Grau no já referido Recurso Extraordinário 346.084/PR.

Bem por isso, o PIS e a Cofins, tanto na modalidade cumulativa (faturamento) quanto na não-cumulativa (receita bruta), limitam-se a onerar as pessoas jurídicas, como resulta claro da leitura dos artigos 2º da Lei 9.718/98 e 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tanto é assim que a Constituição, para aludir aos ingressos financeiros obtidos pela pessoa física com a sua atividade empresarial, lançou mão de expressão diversa (*resultado da comercialização da produção; artigo 195, parágrafo 8º*), o que teria sido desnecessário caso a pessoa física tivesse *faturamento ou receita* — hipótese em que, como agudamente notado pelo ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário 363.852/MG, a tributação poderia fundar-se diretamente no inciso I do dispositivo constitucional.

Por essas razões, pensamos que o STF, nos dois processos que discutem o tema (ADI 4.395/DF e RE 718.874/RS, com repercussão geral já reconhecida), declarará a inconstitucionalidade do Funrural para os empregadores rurais pessoas físicas mesmo após a Lei 10.256/2001, mantendo-os sujeitos às



contribuições sobre a folha de pagamentos dos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/91.

[1] Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe 22.04.2010.

[2] Pleno, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 26.08.2011.

[3] Nesse sentido: STF, 1a Turma, AgRg no RE 701.254/PR, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe 10.04.2014.

[4] Pleno, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 01.09.2006.

[5] Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 19.03.2014.

[6] Pleno, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 02.04.93.

[7] Pleno, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 13.12.85.

[8] “Art. 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as 8 contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.”

[9] Pleno, Relatora Ministra ELLEN GRACIE, DJe 02.09.2011.

[10] É ver, pela ordem:

“Art. 2o. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

“Art. 1o. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

“Art. 1o. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

Date Created

02/07/2014