

**UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL
CURSO DE DIREITO**

Alessandra Cristina Wickert

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA CONTRIBUIÇÃO DO
EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA AO FUNRURAL**

Santa Cruz do Sul
2019

Alessandra Cristina Wickert

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA CONTRIBUIÇÃO DO
EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA AO FUNRURAL**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de
Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Ms. Dienenffer Brum de Moraes

Santa Cruz do Sul
2019

AGRADECIMENTOS

A gratidão é um sentimento que não há como expressar por meio de meras palavras. Somente o universo é capaz de transmiti-la àqueles que dela são merecedores. E tenho certeza que dessa tarefa ele se encarregará com maestria.

Assim, atenho-me a dizer: muito obrigada a todos – do fundo do meu coração – que de alguma forma tenham colaborado para a conclusão não só deste trabalho, mas de uma etapa da minha vida – durante a qual eu pude, acima de tudo, exercitar ainda mais o autoconhecimento.

À minha orientadora, especialmente: obrigada por toda a ajuda na feitura desta monografia, mas principalmente pelas palavras de incentivo e reconhecimento em momentos em que nem eu mesma acreditava que seria capaz de finalizá-la.

RESUMO

O presente trabalho monográfico pretende analisar a (in)constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização da sua produção, avaliando os reflexos decorrentes da evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Para enfrentar a problemática acerca da constitucionalidade formal da exação prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, fez-se um estudo de premissas já existentes acerca da temática, como normas, princípios e teorias constitucionais, além de uma análise profunda da evolução legislativa e jurisprudencial – notadamente no âmbito do Supremo Tribunal Federal – concernente à legitimidade da contribuição ao FUNRURAL, empregando-se, para tanto, o método de abordagem dedutivo e o método de procedimento histórico. Depois de compreender o sistema de custeio da seguridade social no Brasil, identificar a natureza jurídica e a regra-matriz de incidência tributária de tal exação, bem como perscrutar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, pode-se afirmar que não se mostra legítima a cobrança da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, na medida em que padece de inconstitucionalidade formal, em total afronta à Constituição Federal vigente no país.

Palavras-chave: (In)constitucionalidade formal. Contribuição social. Empregador rural pessoa física. FUNRURAL.

ABSTRACT

The present monographic work intends to analyze the (un)constitutionality of the social contribution of the rural employer physical person on the gross revenue obtained from the commercialization of its production, assessing the reflexes resulting from the evolution of the positioning of the Supreme Federal Court on the subject. To face the problematic about of formal constitutionality of the exaction provided for in article 25 of Law no. 8.212/1991, with wording given by Law no. 10.256/2001, after the advent of Constitutional Amendment no. 20/1998, a study was made of the existing premises on the subject, such as norms, principles and constitutional theories, as well as an in-depth analysis of legislative and jurisprudential developments – notably in the Federal Supreme Court – concern about the legitimacy of the contribution to FUNRURAL, using, therefore, the deductive approach method and the historical procedure method. After understanding or social security custody system in Brazil, identify the legal nature and the tax incidence matrix rule of such exaction, as well as scrutinizing the position of the Supreme Court on the matter, it can be said that it is not legitimate to charge the contribution of the rural employer physical person to FUNRURAL, insofar as suffer formal unconstitutionality, in total affront to the Federal Constitution in force in the country.

Keywords: (Un)constitutionality formal. Social contribution. Rural employer physical person. FUNRURAL.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	06
2	O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL	08
2.1	Princípios constitucionais específicos.....	08
2.2	Fontes formais do Direito Previdenciário e a criação de novas fontes de custeio da seguridade social.....	13
2.3	O financiamento da seguridade social: forma direta e indireta	19
3	A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FUNRURAL	25
3.1	Breve histórico sobre o FUNRURAL	25
3.2	Natureza jurídica	30
3.3	Regra-matriz de incidência tributária.....	36
4	A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA AO FUNRURAL	43
4.1	A evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal.....	43
4.2	Efeitos do atual reconhecimento da constitucionalidade da contribuição pelo Supremo Tribunal Federal	49
4.3	A inconstitucionalidade formal da cobrança do empregador rural pessoa física da contribuição ao FUNRURAL	55
5	CONCLUSÃO.....	63
	REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o tema da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, que permanece sendo fonte de controvérsias e insegurança jurídica, a despeito do reconhecimento da constitucionalidade da cobrança, a partir do advento da Lei n. 10.256/2001, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 718.874.

Isso porque, a Lei n. 10.256/2001 apenas alterou o *caput* do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, tratando dos sujeitos passivos da contribuição ao FUNRURAL. Nada dispôs, porém, acerca do binômio fato gerador/base de cálculo e da alíquota, objetos dos incisos I e II - que permaneceram editados pela Lei n. 9.528/1997 (e, antes, pela Lei n. 8.540/1992) e, nesses moldes, já haviam sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto, considerando a evolução da jurisprudência e a persistência de controvérsias jurídicas, inclusive com reações de ordem legislativa – como a redução de alíquotas e instituição de programas especiais de parcelamento para o setor – mostra-se de extrema relevância a análise das questões constitucionais e tributárias que envolvem o FUNRURAL, e os efeitos decorrentes do reconhecimento atual da constitucionalidade da cobrança pelo Supremo Tribunal Federal.

Além disso, o novo julgamento, embora tenha afastado a modulação de efeitos, nada definiu quanto à responsabilidade da empresa adquirente dos produtos rurais, consumidora ou consignatária ou da cooperativa, pela retenção e recolhimento do valor da contribuição aos cofres públicos, prevista no artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991.

Diante dessa conjuntura, esta monografia tem por escopo a análise da (in)constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, avaliando os reflexos decorrentes da evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Para enfrentar a problemática acerca da constitucionalidade formal da cobrança do empregador rural pessoa física da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, fez-se uso do método de abordagem dedutivo, partindo-se

do geral para o específico, com o estudo de premissas já existentes acerca do tema, como normas, princípios e teorias constitucionais.

Com o fito de examinar a evolução legislativa no que concerne à contribuição ao FUNRURAL, bem como do posicionamento da Corte Suprema sobre a legitimidade da cobrança de tal exação, fez-se uso do método de procedimento histórico, empregando-se, sempre, como técnica de pesquisa, a documentação indireta, valendo-se de fontes bibliográficas, como obras doutrinárias, revistas, artigos e periódicos qualificados dentro do tema proposto, além da legislação e da jurisprudência pertinentes, sendo esta notadamente no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Para cumprir com o objetivo geral estabelecido, o presente trabalho foi dividido em três capítulos. O primeiro foi destinado à compreensão do sistema de custeio da seguridade social no Brasil como um todo, com o estudo dos princípios constitucionais aplicáveis, das fontes formais do Direito Previdenciário, da hipótese de criação de novas fontes de custeio e, por fim, das formas pelas quais a seguridade social é financiada.

O segundo capítulo, por seu turno, foi voltado ao estudo da própria contribuição social ao FUNRURAL, com a historicização desta exação dentro do sistema da seguridade social brasileira, além da identificação da sua natureza jurídica e da regramatriz de incidência tributária.

Por derradeiro, o terceiro capítulo foi reservado à análise da (in)constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, perscrutando a evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da temática e os efeitos decorrentes do atual reconhecimento da constitucionalidade da contribuição pelo guardião da Constituição Federal.

Desta forma, a pesquisa visa não apenas contribuir para a compreensão do processo decisório no âmbito do Supremo Tribunal Federal, como também fomentar a reflexão crítica dos seus argumentos, considerando a força vinculante dos precedentes.

2 O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL

2.1 Princípios constitucionais específicos

Antes de adentrar na exposição dos princípios constitucionais específicos da seguridade social, impende destacar que a expressão seguridade social foi adotada pelo constituinte originário de 1988 com o objetivo de criar um sistema protetivo, o qual seria capaz de atender aos anseios e necessidades da sociedade, e cuja criação seria de responsabilidade do Estado (IBRAHIM, 2015).

O Estado, então, passaria pela transição da segurança jurídica típica guarnecida pelos Estados liberais, a qual se limitava tão somente à previsibilidade e certeza do direito, para a segurança social, englobando a garantia de direitos sociais mínimos (IBRAHIM, 2015).

Diante de tal transição da segurança jurídica típica para a segurança social, a seguridade social brasileira restou definida no artigo 194, *caput*, da Constituição Federal de 1988 como sendo “[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Nesse sentido, Ibrahim (2015, p. 5) conceitua a seguridade social como sendo uma:

[...] rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna.

O dispositivo constitucional referido definiu, ainda, em seu parágrafo único, os objetivos que deverão ser observados pelo Poder Público na organização do sistema protetivo. Tais objetivos, na realidade, são verdadeiros princípios constitucionais específicos da seguridade social.

Contudo, impende observar que não são os únicos, uma vez que os princípios particulares da seguridade social estão dispersos tanto pela Constituição Federal quanto pelas leis securitárias. Além disso, destaca-se que os princípios específicos

não excluem os princípios constitucionais gerais, os quais são igualmente aplicáveis ao regime protetivo (IBRAHIM, 2015; KERTZMAN, 2015).

Em vista disso, é importante ressaltar que os princípios constitucionais são “ideias matrizes orientadoras de todo o conjunto de normas e versam, basicamente, sobre a essência e estrutura da proteção social” (KERTZMAN, 2015, p. 51).

Desta forma, os princípios não possuem mais tão somente a função de integrar o sistema quando inexistentes regras reguladoras. Pelo contrário, após o advento do constitucionalismo pós-positivista, os princípios passaram a ser categorizados como normas jurídicas ao lado das regras, sendo dotados de força coercitiva e servindo como alicerce para o ordenamento jurídico, já que inspiram a elaboração das normas-regras (AMADO, 2017). Assim, de acordo com Mendes e Branco (2012, p. 108):

Os princípios seriam aquelas normas com teor mais aberto do que as regras. Próximo a esse critério, por vezes se fala também que a distinção se assentaria no grau de determinabilidade dos casos de aplicação da norma. Os princípios corresponderiam às normas que carecem de mediações concretizadoras por parte do legislador, do juiz ou da Administração. Já as regras seriam as normas suscetíveis de aplicação imediata.

Ademais, destaca-se que a interpretação e o grau de aplicação dos princípios informadores da seguridade social variará de acordo com os seus três ramos, quais sejam, saúde, previdência e assistência social. Ou seja, alguns princípios podem acabar se adequando melhor a alguma área específica da seguridade, seja no subsistema contributivo, atinente à previdência social, ou no subsistema não contributivo, relativo à assistência social e à saúde, como acentuam Amado (2017) e Kertzman (2015).

Feitas tais considerações, necessárias para a devida compreensão da temática proposta, passa-se à explanação dos princípios mais importantes da seguridade social, quais sejam: princípios da solidariedade; da universalidade de cobertura e atendimento; da uniformidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural; da seletividade e distributividade na prestação de benefícios e serviços; da irredutibilidade do valor dos benefícios; da equidade na forma de participação no custeio; da diversidade da base de financiamento; do caráter democrático e descentralizado da Administração; e, por fim, da preexistência do custeio em relação ao benefício ou serviço.

O primeiro, denominado princípio da solidariedade, previsto no artigo 3º, inciso I, da Carta Magna, é considerado o princípio securitário de maior importância, uma vez que se refere à proteção coletiva pretendida pela seguridade social. A ideia matriz trazida pelo constituinte originário com esse princípio, como leciona Ibrahim (2015), é de que o sistema social deveria ser custeado por pequenas contribuições individuais, as quais seriam o bastante para a criação de um manto protetor sobre todos, sob a ótica dos três pilares do regime, quais sejam, saúde, previdência e assistência social.

Nesse contexto, caso o segurado, por ventura, estivesse impossibilitado de trabalhar, a ele seria concedido, por exemplo, um benefício previdenciário; caso uma pessoa estivesse enferma, a ela seria disponibilizado um medicamento; ou, ainda, caso um indivíduo se encontrasse em estado famélico, a ele seriam doados alimentos (AMADO, 2017).

Destarte, a aplicação do princípio da solidariedade à seguridade social tem como objetivo proteger as pessoas em momentos de necessidade. E, para tanto, a sociedade irá arcar de forma solidária com todos esses riscos. Para Ibrahim (2015, p. 65) é o princípio da solidariedade que:

[...] permite e justifica uma pessoa poder ser aposentada por invalidez em seu primeiro dia de trabalho, sem ter qualquer contribuição recolhida para o sistema. Também é a solidariedade que justifica a cobrança de contribuições pelo aposentado que volta a trabalhar. Este deverá adimplir seus recolhimentos mensais, como qualquer trabalhador, mesmo sabendo que não poderá obter nova aposentadoria. A razão é a solidariedade: a contribuição de um não é exclusiva deste, mas sim para a manutenção de toda rede protetiva.

O inciso I do parágrafo único do artigo 194 da Constituição Federal dispõe sobre o princípio da universalidade de cobertura e atendimento que “[...] prega que todos devem estar cobertos pela proteção social” (KERTZMAN, 2015, p. 53). Com efeito, todos os riscos sociais que possam gerar um estado de necessidade, assim traduzidos como infortúnios da vida, a exemplo de doenças, acidentes, velhice, invalidez etc., deverão ser alcançados pela proteção social, uma vez que qualquer pessoa a eles está sujeita (GOES, 2018).

É com base no princípio da universalidade de cobertura e atendimento que a seguridade social deverá atender de forma irrestrita a todos aqueles que necessitarem da saúde pública e da assistência social, visto que se trata de um subsistema não

contributivo da seguridade social, que prescindir de contribuições diretas dos usuários (AMADO, 2017).

Ao revés, no tocante à previdência social, subsistema contributivo, somente serão protegidas as pessoas que contribuam para o sistema. Ou seja, o gozo das prestações previdenciárias ficará limitado àqueles que contribuem para a previdência social, na qualidade de segurado obrigatório ou segurado facultativo, sendo esta última figura criada, justamente, para atender ao referido princípio constitucional, de forma que mesmo aquele que não exerça atividade remunerada tenha a cobertura previdenciária, se assim desejar (GOES, 2018; AMADO, 2017).

O princípio da uniformidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural, esculpido no artigo 194, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, tem como finalidade estabelecer que as prestações securitárias devem ser iguais tanto para os trabalhadores rurais quanto para os urbanos.

Ao incorporar tal princípio, a Constituição Federal de 1988 pôs fim ao tratamento diferenciado atribuído até então ao trabalhador rural, permitindo distinções entre trabalhadores urbanos e rurais tão somente quando justificáveis e razoáveis diante da isonomia material, a exemplo das contribuições diferenciadas para o pequeno produtor rural, previstas pela própria Carta Magna (artigo 195, § 8º), sendo proibido qualquer tipo de privilégio injustificável a qualquer dos lados (IBRAHIM, 2015).

Doutra banda, a seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços é um princípio (artigo 194, parágrafo único, inciso III, da Constituição Federal) que tem por escopo, respectivamente, a escolha dos benefícios e serviços a serem mantidos pela seguridade social e o direcionamento da atuação do sistema protetivo para as pessoas mais necessitadas (BALERA apud IBRAHIM, 2015, p. 68). Assim, ao tratar do princípio da seletividade como um contrapeso ao princípio da universalidade da cobertura, Kertzman (2015, p. 55) refere que:

[...] se de um lado a previdência precisa cobrir todos os riscos sociais existentes, por outro os recursos não são ilimitados, impondo à administração pública a seleção dos benefícios e serviços a serem prestados, com base na relevância dos riscos sociais. É o chamado princípio da reserva do possível.

Ainda, como exemplo da seletividade na prestação dos benefícios que, destaque, caberá ao legislador implementar, Ibrahim (2015) menciona o salário-família, cuja

restrição aos segurados de baixa renda foi devidamente aplicada pela Emenda Constitucional n. 20/1998.

O artigo 194 da Constituição Federal traz ainda em seu parágrafo único, inciso IV, o princípio da irredutibilidade do valor dos benefícios, o qual garante ao segurado a irredutibilidade do valor nominal do seu benefício securitário. Ou seja, o benefício da seguridade social não pode sofrer redução (KERTZMAN, 2015).

Nesse sentido, cumpre observar que o artigo 201, § 4º, da Constituição Federal prevê que o benefício previdenciário terá também o seu valor real preservado, além do nominal, garantia esta que busca assegurar o seu reajustamento, a fim de conservar, em caráter permanente, o seu poder aquisitivo (KERTZMAN, 2015).

Considerado um desdobramento do princípio constitucional da igualdade, a equidade na forma de participação no custeio é um princípio que tem por finalidade levar em consideração a capacidade contributiva de cada contribuinte, a fim de definir a sua participação no custeio da seguridade social (GOES, 2018).

Assim, a sistemática das contribuições destinadas à seguridade social, com base no princípio esculpido no artigo 194, parágrafo único, inciso V, da Constituição Federal, será análoga aos impostos, na medida em que será fixada uma contribuição superior para aqueles que recebem remuneração, lucro ou receita maior. Contudo, em outras situações, a contribuição variará de acordo com o risco proporcionado aos segurados, como ocorre, por exemplo, no custeio do seguro de acidentes do trabalho (IBRAHIM, 2015).

Com o propósito de garantir a solvibilidade do sistema securitário, o constituinte originário de 1988 estabeleceu no artigo 194, parágrafo único, inciso VI, da Carta Magna, que o financiamento da seguridade social deveria ter múltiplas fontes, com a participação de toda a sociedade, de forma direta e indireta, na forma do artigo 195 da Constituição Federal (AMADO, 2017).

O objetivo do princípio da diversidade da base de financiamento é, portanto, “[...] diminuir o risco financeiro do sistema protetivo. Quanto maior o número de fontes de recursos, menor será o risco de a seguridade sofrer inesperadamente grande perda financeira.” (KERTZMAN, 2015, p. 59).

E, ainda, visando à participação de toda a sociedade na organização e no gerenciamento da seguridade social, o texto constitucional trouxe em seu bojo o princípio do caráter democrático e descentralizado da Administração, consoante artigo 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A ideia aqui trazida pelo constituinte é a de que todos aqueles diretamente interessados na seguridade participem da administração do sistema securitário, através de uma gestão quadripartite, com a participação de representantes dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados de deliberação, como o Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS) e o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) (IBRAHIM, 2015).

Por fim, a Constituição Federal prevê em seu artigo 195, § 5º, que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.” (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>), instituindo o princípio denominado por Ibrahim (2015) de preexistência do custeio em relação ao benefício ou serviço ou regra da contrapartida.

Tal princípio visa ao equilíbrio atuarial e financeiro do sistema securitário. Desta forma, caso algum benefício seja criado ou ampliado pelos governantes sem a previsão da origem dos recursos, isto é, da nova fonte de custeio – uma vez que não basta a mera indicação de recursos já existentes –, a prestação concedida padecerá de inconstitucionalidade (IBRAHIM, 2015; KERTZMAN, 2015).

Vale ressaltar, por oportuno, que na visão de Castro e Lazzari (2018) a precedência da fonte de custeio é um princípio específico de custeio da seguridade social, assim como os princípios do orçamento diferenciado (artigo 165, § 5º, inciso III, e artigo 195, §§ 1º e 2º, ambos da Constituição Federal); da compulsoriedade da contribuição; e da anterioridade tributária em matéria de contribuições sociais (artigo 195, § 6º, da Constituição Federal).

2.2 Fontes formais do Direito Previdenciário e a criação de novas fontes de custeio da seguridade social

De início, é importante destacar que o Direito Previdenciário – ou o Direito da Seguridade Social – é o ramo do Direito Público que estuda, analisa e interpreta as normas jurídicas concernentes à saúde, à assistência e à previdência social, sendo autônomo em relação aos demais ramos da ciência jurídica.

Nesse contexto, Ibrahim (2015) lembra que há quem entenda que o surgimento do Direito Previdenciário se deu a partir da segmentação do Direito Administrativo, tendo em vista o envolvimento do Estado na organização do sistema securitário; quem

defenda que o Direito Previdenciário surgiu a partir da evolução do Direito do Trabalho; ou, ainda, quem o considere um ramo jurídico autônomo desde os primórdios, considerando que os seus conceitos e princípios já eram conhecidos desde épocas remotas.

Fato é que a relação entre os ramos do direito não pode ser confundida com dependência de um em relação ao outro, até porque “[...] o Direito não pode ser visto como um conjunto de ramos estanques, como um todo fragmentado em partes.” (CASTRO; LAZZARI, 2018, não paginado). É imprescindível que o ordenamento jurídico seja coerente e que as normas sejam compatíveis entre si, o que não retira a autonomia dos ramos da ciência jurídica (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Com efeito, a autonomia do Direito Previdenciário pode ser considerada como normativa, científica, didática e principiológica. Normativa porque possui um conjunto de normas próprias. Científica porque os seus fenômenos jurídicos são investigados por uma doutrina própria. Didática porque cada vez mais está sendo constatada a existência de cursos de graduação e de pós-graduação voltados para o seu ensino. E, por fim, principiológica, porque possui princípios próprios, diferentes dos que existem nos outros ramos (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013).

Sendo o Direito Previdenciário, portanto, um ramo jurídico autônomo, com normas jurídicas próprias, é necessário que se compreenda as fontes de onde promanam tais normas. Sobre as fontes do Direito, Ibrahim (2015, p. 142) leciona:

Qualquer fonte de Direito, na acepção formal, inclusive na área securitária, decorre de uma estrutura de poder, a qual traz a necessária garantia de cumprimento de determinada norma imposta à sociedade. Ainda que seja esperado o cumprimento espontâneo da lei por parcela da população, a certeza da sanção pelo descumprimento deve existir.

Destaca-se que existem fontes formais e fontes materiais, sendo estas últimas de natureza histórico-econômica, a exemplo de movimentos sociais e históricos em favor de concessão de mais direitos aos trabalhadores ou fatos econômicos que dão ensejo a uma mudança na concepção da seguridade social (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013).

As fontes formais são aquelas “[...] em que o direito se revela e se exterioriza como forma de conduta padronizada, admitida por um ordenamento jurídico” (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013, <<https://books.google.com.br>>). Nesse sentido, ressalta-se que as fontes formais do Direito Previdenciário emanam

do Estado. Ou seja, as normas que regem tais relações são decorrentes da atividade legiferante do Estado, não sendo possível utilizar como fonte formal, por exemplo, o costume (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Logo, as fontes formais podem subdividir-se em estatais e não estatais. As fontes estatais serão estudadas detalhadamente neste trabalho, como se verá mais adiante. No tocante às fontes não estatais, cumpre apenas pontuar que se trata da doutrina e do costume, lembrando Kertzman (2015, p. 90) que:

Doutrina é o conjunto de produções científicas dos estudiosos da matéria. O costume é a prática reiterada de determinadas condutas, com a convicção de necessidade jurídica (elemento objetivo e subjetivo). Observe que é necessária à configuração do costume a consciência coletiva de que certos atos da comunidade devem servir de parâmetro de comportamento. A prática de emissão de cheque "pré-datado", por exemplo, realizada, uniformemente, na convicção de se tratar de norma jurídica.

Destaca-se, contudo, que as normas decorrentes do Poder Legislativo acabam tendo que ser compostas, por vezes, de normas complementares, uma vez que o legislador traça apenas as diretrizes genéricas que deverão ser seguidas pelo administrador. Assim, cabe ao Poder Executivo viabilizar a aplicação prática dos preceitos legais, de modo a facilitar o entendimento dos administrados (IBRAHIM, 2015).

Não há que se falar, no caso, em violação ao princípio da legalidade, princípio este totalmente aplicável ao Direito Previdenciário, desde que tais normas complementares não extrapolem o conteúdo da lei, nem a ela sejam contrárias (IBRAHIM, 2015). Em outras palavras, essas normas complementares somente serão consideradas fontes formais se não contrariarem os dispositivos constitucionais e legais. Ou seja, desde que se limitem a tão somente regulamentar os preceitos já existentes (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Nesse diapasão, caberá ao aplicador das normas previdenciárias a consciência de que os atos normativos relativos à seguridade social, aqueles emanados pelo Poder Executivo, possuem uma autonomia maior. Essa autonomia não significa independência frente à lei, mas tão somente uma margem de manobra, uma vez que é inviável exigir do legislador ordinário uma previsão sublime de todas as normas, até porque não possui conhecimento de diversos preceitos que são particulares da proteção social (IBRAHIM, 2015).

São consideradas fontes formais do Direito Previdenciário, portanto, a Constituição Federal, as emendas constitucionais, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, bem como os atos de natureza administrativa, como decretos, portarias, ordens de serviço etc., devendo estes se submeterem aos rigores legais, uma vez que têm a função de apenas complementar as normas já existentes, regulamentando-as (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013; CASTRO; LAZZARI, 2018).

Ressalta-se, por oportuno, que existe uma ordem de graduação entre as normas, em escala decrescente, sendo a norma superior substrato de validade da norma inferior, o que é denominado de hierarquia das normas (IBRAHIM, 2015). Desta forma, segundo Amado (2017), a interpretação da legislação previdenciária somente estará correta se observada a referida hierarquia, uma vez que a ela está submetida.

Em vista disso, as normas securitárias constantes da Constituição Federal possuem uma posição hierárquica superior se comparadas com as demais normas do ordenamento jurídico, com base no princípio da supremacia da Constituição. É da Constituição Federal que se retira o fundamento de validade das normas infraconstitucionais. Assim, nenhuma lei ou ato jurídico normativo será considerado válido se infringir as normas constitucionais, seja formal ou materialmente (AMADO, 2017).

A superioridade das normas constitucionais também se expressa na imposição de que todos os atos do poder político estejam em conformidade com elas, de tal sorte que, se uma lei ou outro ato do poder público contrariá-las, será inconstitucional, atributo negativo que corresponde a uma recusa de validade jurídica. Porque as normas constitucionais são superiores às demais; elas somente podem ser alteradas pelo procedimento previsto no próprio texto constitucional (MENDES; BRANCO, 2012, p. 100).

No tocante às emendas constitucionais, observa-se que, por serem espécies legislativas decorrentes do exercício do poder constituinte derivado, o legislador não pode invadir as matérias concernentes às cláusulas pétreas, previstas no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal, uma vez que não possui os mesmos poderes do poder constituinte originário. Afora isso, a partir do momento em que são aprovadas, as emendas constitucionais passam a fazer parte do texto constitucional, adquirindo o *status* de norma constitucional, exceto se infringirem as cláusulas pétreas (CASTRO; LAZZARI, 2018).

As leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias e os decretos legislativos estão na mesma hierarquia, situando-se abaixo da Constituição Federal, a qual não devem infringir, sob pena de inconstitucionalidade, consoante Amado (2017) e Kertzman (2015). Aqui, contudo, há que se dedicar à diferenciação das leis complementares e ordinárias, que se mostra de extrema importância para este trabalho monográfico.

Para Moraes (2017) são duas as diferenças entre as leis complementares e as leis ordinárias, uma de cunho material e outra de cunho formal. A diferença material diz respeito às matérias que poderão ser objeto das leis complementares. Somente as matérias reservadas pela Constituição Federal, de forma taxativa, serão regulamentadas por meio de lei complementar. Todas as demais deverão ser objeto das leis ordinárias. A diferença formal, por sua vez, é referente à fase de votação das respectivas leis durante o processo legislativo. O *quorum* para aprovação da lei ordinária é de maioria simples, enquanto o *quorum* para aprovação da lei complementar é de maioria absoluta, que significa o primeiro número inteiro superior à metade dos membros da Casa Legislativa.

Nesse sentido, observa-se que a criação de novas fontes de custeio destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social é matéria que deverá ser regulamentada por meio de lei complementar, por força do artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, bem como do artigo 154, inciso I, da Carta Magna, ao qual o dispositivo constitucional anteriormente referido exige obediência (BRASIL, 1988).

Sendo assim, jamais uma lei ordinária poderia tratar sobre a criação de novas fontes de custeio para o pagamento das contribuições para a seguridade social ou sobre quaisquer outros temas reservados à lei complementar, sob pena de ser declarada formalmente inconstitucional (AMADO, 2017). Na acepção de Moraes (2017, não paginado):

[...] a razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato de o legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário. O legislador constituinte pretendia resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, assim que necessário.

Assim, pode-se concluir que, com a exigência de lei complementar para a instituição de novas fontes de custeio da seguridade social, o constituinte originário quis evitar uma multiplicação de contribuições securitárias (CARRAZZA apud PITTONDO, 2014, p. 149), de modo a preservar o universo dos contribuintes (ATALIBA apud PITTONDO, 2014, p. 149).

No tocante à hierarquia entre as leis complementares e ordinárias, cabe asseverar que Moraes (2017), ao contrário de Amado (2017), Kertzman (2015), Ibrahim (2015) e Mendes e Branco (2012), entende que aquelas são superiores a estas, não podendo se admitir que leis ordinárias revoguem leis complementares, ainda que regulamentem matéria residual de competência das leis ordinárias. Isso porque as leis complementares são aprovadas por *quorum* qualificado e, não raro, determinada matéria reservada às leis complementares acaba se confundindo com alguma matéria de cunho residual, objeto das leis ordinárias.

Quanto às leis delegadas, acentua-se que são leis que não poderão versar sobre as matérias reservadas às leis complementares, sendo elaboradas pelo Presidente da República, com autorização do Poder Legislativo, autorização esta que será concedida ou não a partir de uma solicitação do Chefe do Poder Executivo de delegação ao Congresso Nacional (AMADO, 2017; MORAES, 2017).

Já as medidas provisórias poderão ser adotadas pelo Presidente da República, em caso de relevância e urgência, devendo ser submetidas, imediatamente, ao Congresso Nacional, como prevê o artigo 62, *caput*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Com efeito, Amado (2017) preleciona que as medidas provisórias poderão dispor sobre todas as matérias previdenciárias, com exceção daquelas reservadas às leis complementares e da matéria que já restou disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional, que se encontra pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Destaca-se, nesse sentido, a crítica de Castro e Lazzari (2018) quanto à utilização das medidas provisórias para veicular regras do Direito Previdenciário sem o devido revestimento de caráter de relevância e urgência exigido pelo dispositivo constitucional supramencionado.

Os decretos legislativos consistem na espécie normativa destinada a regulamentar as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, as quais estão previstas, sobretudo, no artigo 49 da Constituição Federal (MORAES, 2017). Castro e Lazzari (2018) destacam, como exemplo de decreto legislativo acerca de

matéria securitária, o Decreto Legislativo n. 269, que ratificou a Convenção n. 102 da Organização Internacional do Trabalho, com a qual o Brasil, ao aderir os seus termos, assumiu o compromisso de seguir os princípios e padrões estabelecidos pela Organização Internacional do Trabalho para a organização dos sistemas securitários.

Os atos de natureza administrativa, como decretos, portarias, ordens de serviço etc., nada mais são do que as normas complementares já referidas neste trabalho, as quais só terão validade e, portanto, serão consideradas fontes formais do Direito Previdenciário, quando não contrariarem os dispositivos constitucionais ou legais preexistentes. Nesse sentido, ressalta-se:

[...] se qualquer ato de natureza administrativa – decretos, portarias, ordens de serviço etc. – dispuser de forma contrária à lei, impondo novas obrigações e mesmo novos direitos para o administrado, deve ser desconsiderado, valendo a disposição legal – em especial se esta contiver disposição que esteja em consonância com a finalidade inscrita no texto constitucional. [...]. Há que se preservar, pela observância constitucional da noção de maior proteção social, os atos administrativos mais favoráveis ao segurado do que o disposto em lei. (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013, <<https://books.google.com.br>>).

Giza-se que, dentre as espécies de atos administrativos, o decreto regulamentador, exclusivamente expedido pelo Chefe do Poder Executivo, é hierarquicamente superior aos atos das demais autoridades administrativas (AMADO, 2017).

Nesse contexto, ressalta-se, ainda, que o próprio legislador, por vezes, delega o complemento das leis ao Poder Executivo, levando-se em conta a complexidade das atividades estatais, o que, frisa-se, mais uma vez, não é atentatório ao princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal), desde que, por meio do ato delegatório, o legislador determine os parâmetros gerais para o regular exercício do poder regulamentar (AMADO, 2017).

2.3 O financiamento da seguridade social: forma direta e indireta

O artigo 195, *caput*, da Constituição Federal determina que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como das contribuições sociais (BRASIL, 1988).

Depreende-se, a partir da simples leitura do referido dispositivo constitucional, que a relação de custeio da seguridade social é regida pelo princípio de que todos que compõem a sociedade devem colaborar para a cobertura dos riscos sociais, a exemplo da perda ou redução da capacidade de trabalho de um indivíduo. Tal colaboração, portanto, é compulsória àqueles que a lei impõe (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Nesse sentido, ressalta-se que o financiamento direto da seguridade social se dá através das contribuições sociais, enquanto que o financiamento indireto ocorre por meio de dotações orçamentárias fixadas no orçamento fiscal de todos os entes federativos. Observa-se que, em qualquer dos casos, quem arca direta e indiretamente com o custeio da seguridade social é a sociedade (IBRAHIM, 2015).

Destaca-se que a seguridade social possui um orçamento específico, cabendo à União cobrir eventual falta de recursos financeiros para o pagamento de benefícios previdenciários de prestação continuada, de acordo com o artigo 16 da Lei n. 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e institui o seu plano de custeio (AMADO, 2017).

Consideradas as principais fontes de custeio da seguridade social, as contribuições sociais estão previstas nos incisos do artigo 195 da Constituição Federal, o qual teve o texto reformado pela Emenda Constitucional n. 20/1998, 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) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...] (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Note-se que, ao prever várias fontes de custeio para o financiamento da seguridade social – como o lucro, o faturamento e a remuneração dos segurados – o

constituinte atentou ao princípio da diversidade da base de financiamento, insculpido no artigo 194, parágrafo único, inciso VI, da Constituição Federal, como lembra Kertzman (2015).

Ademais, a competência para a criação das contribuições sociais é, em regra, privativa da União, como determina o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal. Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é cabível, tão somente, a instituição de contribuições para o custeio do regime próprio de previdência dos seus servidores, de acordo com o § 1º do referido dispositivo constitucional (IBRAHIM, 2015).

A União ainda possui a denominada competência residual, prevista no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, para a criação de outras contribuições para o custeio da seguridade social, não previstas nos incisos do referido artigo 195. Tais contribuições, como já explicitado neste trabalho, terão que ser implementadas por meio de lei complementar, enquanto que as contribuições constantes dos incisos I, II, III e IV do artigo 195 poderão ser instituídas por lei ordinária, desde que esta não afronte às normas gerais definidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional (GOES, 2018; CASTRO; LAZZARI, 2018).

Isso porque, como leciona Castro e Lazzari (2018), o artigo 149 da Constituição Federal determina que tanto as normas gerais do Direito Tributário quanto os princípios da legalidade e da anterioridade deverão ser observados quando da instituição das contribuições sociais. Aliás, quanto ao princípio da anterioridade, necessário que se faça uma ressalva.

Com efeito, o princípio da anterioridade se desdobra na anterioridade tradicional e na nonagesimal, que, para os tributos em geral, atuam conjuntamente. Com base na anterioridade tradicional (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal), o tributo instituído ou majorado só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte, ficando a sua eficácia suspensa durante esse período. Já a anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta Magna) determina que o tributo só poderá ser exigido após decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou (IBRAHIM, 2015).

Todavia, a anterioridade tradicional não se aplica às contribuições sociais, uma vez que o texto constitucional estabeleceu no § 6º do artigo 195 uma norma de anterioridade especial para estas, qual seja, a noventena. Significa dizer que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após o interregno mínimo de 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que a houver instituído ou modificado.

Destarte, as contribuições da seguridade social poderão tranquilamente ser exigidas no mesmo exercício financeiro, desde que respeitada a anterioridade nonagesimal (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Interessante observação faz Ibrahim (2015) acerca da noventena das contribuições sociais: em que pese o texto constitucional prever o interregno de 90 (noventa) dias para o início da produção de efeitos da lei que instituiu ou modificou contribuição social, não há que se falar em suspensão da eficácia da lei que tiver reduzido a contribuição, uma vez que tal princípio busca assegurar aos contribuintes uma preparação financeira para o pagamento da exação, o que, por óbvio, não é necessário para arcar com tributação inferior.

Nesse contexto, giza-se que a redação original do artigo 195 da Constituição Federal sofreu várias mudanças com a Emenda Constitucional n. 20/1998. Dentre elas, ressalta-se a alteração das incidências previstas no *caput* e nos incisos do referido artigo 195. Com efeito, tal alteração passou a permitir a cobrança de contribuição social sobre todo e qualquer tipo de pagamento remuneratório a pessoa física, com vínculo empregatício ou não, bem como sobre a receita bruta do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei. Isso possibilitou a instituição dessas contribuições por meio de lei ordinária, e não mais por lei complementar, vez que passaram a fazer parte do rol das fontes de custeio da seguridade previstas no texto constitucional (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Ademais, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, tanto a doutrina – a exemplo de Amado (2017), Ibrahim (2015), Kertzman (2015), Goes (2018), Paulsen (2017) e Castro e Lazzari (2018) – quanto a jurisprudência passaram a ter o entendimento de que as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social possuem natureza jurídica tributária. Tal temática será melhor estudada no próximo capítulo desta monografia, razão pela qual, por ora, limita-se à explanação acerca da classificação das contribuições sociais.

Nesse sentido, Ibrahim (2015) preleciona que as contribuições sociais são consideradas espécie das denominadas contribuições especiais e podem ser classificadas em contribuições sociais previdenciárias e não previdenciárias. Já Goes (2018, p. 392, grifo nosso) menciona que as contribuições sociais estão sujeitas, antes da referida classificação, a mais uma divisão, podendo ser categorizadas como:

[...] **a) de Seguridade Social** (quando destinadas ao financiamento da saúde, previdência social e assistência social); **b) outras de Seguridade Social** (instituídas com base na competência residual prevista no art. 195, §4º, da CF); e **c) sociais gerais** (quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social).

Contribuições sociais previdenciárias e não previdenciárias, portanto, segundo Goes (2018), são aquelas destinadas tão somente ao financiamento da seguridade social. As previdenciárias são reservadas exclusivamente ao custeio dos benefícios previdenciários, como dispõe o artigo 167, inciso XI, da Constituição Federal, estando previstas nos incisos I, alínea “a”, e II do artigo 195 da Carta Magna. Já as não previdenciárias são destinadas para as áreas da saúde e assistência social e consistem nas demais contribuições previstas no referido dispositivo constitucional, como explica Kertzman (2015).

De forma geral, as contribuições para a seguridade social são uma espécie das contribuições sociais, tendo por finalidade o financiamento das ações nas áreas da saúde, previdência e assistência social. Tais contribuições, previstas no artigo 195 da Constituição Federal, são exigidas com base nas leis que as instituíram, estando agrupadas no parágrafo único do artigo 195 do Decreto n. 3.048/1999 (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Art. 195. [...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

I - as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

II - as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário-de-contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;

III - as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário-de-contribuição;

IV - as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;

V - as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural;

VI - as das empresas, incidentes sobre a receita ou o faturamento e o lucro; e

VII - as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos. (BRASIL, 1999, <<http://www.planalto.gov.br>>, grifo nosso).

As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural são de suma importância para este trabalho, razão pela qual é importante referir que a Lei n. 8.212/1991, ao regulamentar o § 8º do artigo

195 da Constituição Federal – que prevê que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador rural, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, contribuirão sobre o resultado da comercialização da sua produção rural –, expandiu essa modalidade de contribuição diferenciada às empresas rurais (PAULA, 2013).

Ou seja, tanto o empregador rural pessoa física quanto a agroindústria e o empregador rural pessoa jurídica passaram a contribuir para a seguridade social por meio de uma alíquota incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção rural. Ocorre que a referida lei ordinária é anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998, que incluiu como base das contribuições sociais a receita do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, sendo alvo de controle de constitucionalidade por diversas vezes, uma vez que novas fontes de custeio devem ser instituídas por lei complementar e não ordinária, o que será amplamente examinado ao longo do presente trabalho.

Menciona-se, por derradeiro, que existem ainda outras receitas voltadas ao custeio da seguridade social, como multas; atualização monetária e juros moratórios; remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; além de 40% do resultado de leilões de bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal do Brasil, como prevê o artigo 27 da Lei n. 8.212/1991 (AMADO, 2017).

3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FUNRURAL

3.1 Breve histórico sobre o FUNRURAL

No Brasil, a doutrina majoritária considera como marco inicial da previdência social o Decreto Legislativo n. 4.682, de 24 de janeiro de 1923, conhecido como Lei Eloy Chaves, diploma este que assegurava à categoria dos ferroviários alguns benefícios previdenciários, como a aposentadoria por invalidez e a pensão por morte, por meio das chamadas Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAPs), administradas pelos próprios empregadores, sendo estabelecidas pelo Estado tão somente as regras para o seu funcionamento, mediante lei (GOES, 2018).

Contudo, ainda que a Lei Eloy Chaves seja considerada o marco inicial da previdência brasileira, antes dela já existiam outras leis esparsas que concediam aposentadorias para algumas categorias de trabalhadores, como professores, empregados dos Correios e servidores públicos, além do Decreto-Legislativo n. 3.724/1919, que tratava sobre o seguro obrigatório de acidentes de trabalho (GOES, 2018; IBRAHIM, 2015).

Após o advento da Lei Eloy Chaves, a previdência social no Brasil passou a se desenvolver e a se estruturar sobremaneira, uma vez que outras categorias de trabalhadores passaram a buscar a mesma proteção social. Dentre as normas legais editadas a fim de estender a referida técnica protetiva a diferentes categorias profissionais, Ibrahim (2015) destaca as Leis ns. 5.109/1926 e 5.485/1928, as quais estenderam a proteção da Lei Eloy Chaves aos portuários, marítimos e aos trabalhadores das empresas de serviços telegráficos e radiotelegráficos.

Note-se que tanto a Lei Eloy Chaves quanto as normas jurídicas posteriores, que expandiram o regime previdenciário a outras classes profissionais, nada previram acerca da proteção social dos trabalhadores rurais, situação de desproteção que perdurou por aproximadamente meio século, o que evidencia a disparidade – e, de certa forma, a desigualdade – da evolução legislativa no que tange à cobertura previdenciária dos trabalhadores rurais.

Com o início do governo de Getúlio Vargas, em 1930, a previdência social brasileira passou por uma grande reformulação. As Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAPs), organizadas pelas empresas, foram unificadas em Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs), os quais eram estruturados por categorias

profissionais. Tais institutos foram dotados de natureza autárquica e, desta forma, passaram a ser subordinados diretamente à União, notadamente ao Ministério do Trabalho – também criado nessa época –, consolidando, assim, o controle do Estado sobre o sistema securitário no Brasil (IBRAHIM, 2015).

Não obstante a ampliação da intervenção estatal no regime previdenciário, as Constituições Federais de 1934, 1937 e 1946 em nada alteraram a situação dos trabalhadores rurais, vez que não dispuseram acerca da proteção social dos rurícolas, proteção esta que continuava sendo garantida, tão somente, aos trabalhadores urbanos empregados (SANTOS, 2016). Aqui, vale destacar que o texto constitucional de 1934 foi o primeiro a prever a forma tríplice da fonte de custeio da previdência social, por meio de contribuições do Estado, do empregador e do empregado, como aponta Ibrahim (2015).

Ainda na égide na Constituição Federal de 1946 foi publicada a Lei n. 3.807/1960, a qual agrupou toda a legislação previdenciária existente à época, com o fito de unificar os Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs), que, como dito acima, eram organizados por categorias profissionais, possuindo cada categoria o seu próprio instituto – a exemplo dos Institutos de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, dos Bancários e dos Servidores do Estado –, ficando tal norma conhecida como Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) (GOES, 2018; IBRAHIM, 2015; SANTOS, 2016).

Ocorre que a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) excluiu expressamente – em seu artigo 3º, inciso II – os trabalhadores rurais da proteção previdenciária, mesmo depois de modificada pelas Leis ns. 5.890/1973 e 6.887/1980 (SANTOS, 2016). Veja-se:

Art. 3º São excluídos do regime desta lei:

I - os servidores civis e militares da União, dos Estados, dos Municípios, dos Territórios e do Distrito Federal, bem como os das respectivas autarquias, que estejam sujeitos a regimes próprios de previdência, salvo se forem contribuintes da Previdência Social Urbana;

II - os trabalhadores rurais, assim definidos na forma da legislação própria.

Parágrafo único. Os servidores de que trata o inciso I deste artigo, que tenham garantido apenas aposentadoria pelo Estado ou Município, terão regime especial de contribuição, fazendo jus, pela Previdência Social Urbana, exclusivamente aos benefícios estabelecidos na alínea " f ", do inciso I, nas alíneas " a ", " b ", e " c " do inciso II e no inciso III do artigo 22. (BRASIL, 1960, <<http://www.planalto.gov.br>>, grifo nosso).

Vale destacar que, em 23 de setembro de 1955, foi publicada a Lei n. 2.613/1955, que autorizava a União a criar uma Fundação denominada Serviço Social Rural (S.S.R.), que tinha como objetivos a prestação de serviços sociais no meio rural, visando à melhoria das condições de vida da população rurícola; a promoção da aprendizagem e do aperfeiçoamento das técnicas de trabalho adequadas ao meio rural; a fomentação da economia das pequenas propriedades e das atividades domésticas no meio rural; o incentivo à criação de comunidades, cooperativas ou associações rurais; a realização de inquéritos e estudos para conhecimento e divulgação das necessidades sociais e econômicas do homem do campo; e, por fim, o fornecimento semestral ao Serviço de Estatística da Previdência e Trabalho de relações estatísticas sobre a remuneração paga aos trabalhadores do campo (PAULA, 2010; BRASIL, 1955).

Note-se que tal norma em nada modificava, mais uma vez, a situação dos rurícolas no que tange à proteção social, embora houvesse em seu bojo previsão de três espécies de contribuições devidas pelas empresas de atividades rurais ao Serviço Social Rural (S.S.R.), entidade autárquica, à época subordinada ao Ministério da Agricultura (PAULA, 2010; BRASIL, 1955).

Em 02 de março de 1963, como resultado das pressões feitas pelas Ligas Camponesas no campo, que buscavam por melhores condições de trabalho e visavam à reforma agrária, foi editado o Estatuto do Trabalhador Rural (Lei n. 4.214/1963), que criou o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL), sendo finalmente instituída a cobertura previdenciária dos trabalhadores rurais, com a respectiva fonte de custeio (SANTOS, 2016).

Art. 158. Fica criado o “Fundo Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, que se constituirá de 1 % (um por cento) do valor dos produtos agro-pecuários colocados e que deverá ser recolhido pelo produtor, quando da primeira operação, ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, mediante guia própria, até quinze dias daquela colocação.

§ 1º – Na hipótese de estabelecimento fabril que utilize matéria prima de sua produção agro-pecuária, arrecadação se constituirá de 1% (um por cento) sobre o valor da matéria-prima própria, que fôr utilizada,

§ 2º – Nenhuma empresa, pública ou privada, rodoviária, ferroviária, marítima ou aérea, poderá transportar qualquer produto agro-pecuário, sem que comprove, mediante apresentação de guia de recolhimento; o cumprimento do estabelecido neste artigo. (BRASIL, 1963, <<http://www.planalto.gov.br>>).

O FUNRURAL passou a ser financiado, portanto, pela contribuição paga pelo produtor rural no percentual de 1% (um por cento) sobre o valor dos produtos

agropecuários, devendo o produtor recolher a referida contribuição, por ocasião da primeira operação realizada, ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPI), o qual restou encarregado, por força do artigo 159 do Estatuto do Trabalhador Rural, da arrecadação da contribuição ao Fundo, bem como da concessão dos benefícios previdenciários ao trabalhador rural e seus dependentes (SANTOS, 2016).

Nesse sentido, vale destacar que o Estatuto do Trabalhador Rural elegeu como segurados obrigatórios (artigo 160) os trabalhadores rurais, os colonos ou parceiros, os pequenos proprietários rurais, empreiteiros, tarefeiros e as pessoas físicas que explorassem as atividades com trabalhadores que residissem sozinhos ou com a família em moradia fornecida pelo empregador, desde que em número inferior a cinco (BRASIL, 1963).

Permitiu o Estatuto do Trabalhador Rural, ainda, em seu artigo 161, a filiação dos arrendatários, dos demais empregados rurais que não fossem segurados obrigatórios, bem como dos titulares de firma individual, diretores, sócios, gerentes, sócios solidários, sócios quotistas, como segurados facultativos do Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPI), desde que, no ato da inscrição, não possuíssem mais de 50 (cinquenta) anos de idade (BRASIL, 1963).

A contribuição paga pelos segurados facultativos ao FUNRURAL foi estabelecida no § 1º do artigo supramencionado, à razão de 8% (oito por cento) sobre um mínimo de três e um máximo de cinco vezes o salário mínimo vigente na região, sendo a eles assegurados todos os benefícios atribuídos aos segurados rurais e aos dependentes destes, a saber: assistência à maternidade; auxílio-doença; aposentadoria por invalidez ou velhice; pensão aos beneficiários em caso de morte; e, por fim, assistência médica, como se pode observar do § 2º do artigo 161 (BRASIL, 1963).

Após a instituição do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL) pelo Estatuto do Trabalhador Rural, foi criado o plano básico da área rural pelo Decreto-Lei n. 564/1969, posteriormente ampliado pelo Decreto-Lei n. 704/1969, que tinha por intuito estender a proteção previdenciária aos empregados e dependentes do setor rural não abrangidos pela Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) (IBRAHIM, 2015; SANTOS, 2016).

Ocorre que, em menos de dois anos, o plano básico da previdência social rural, criado pelo Decreto-Lei n. 564/1969, foi extinto pela Lei Complementar n. 11/1971, sendo por esta instituído o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural

(PRORURAL), que passou a ser de responsabilidade do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL), ao qual foi conferida natureza autárquica pela mesma lei complementar. Tal entidade passou a então ser subordinada ao Ministro do Trabalho e Previdência Social (IBRAHIM, 2015).

Nesse contexto, Santos (2016) refere que o sistema securitário dos trabalhadores rurais foi de fato concretizado a partir da Lei Complementar n. 11/1971, indo ao encontro de Kertzman (2015), Amado (2017) e Castro e Lazzari (2018), autores que, inclusive, passam a historicizar os direitos previdenciários dos trabalhadores rurais tão somente a partir da referida lei complementar.

Diferentemente do Estatuto do Trabalhador Rural, a Lei Complementar n. 11/1971 definiu o trabalhador rural como sendo a pessoa física que presta serviços de natureza rural a empregador, bem como o produtor, proprietário ou não, que trabalhe na atividade rural, sem empregados, individualmente ou em regime de economia familiar. Além disso, o PRORURAL passou a garantir aos segurados rurícolas e seus dependentes os benefícios da aposentadoria por velhice; aposentadoria por invalidez; pensão; auxílio-funeral; serviço de saúde; e serviço de social (SANTOS, 2016).

O PRORURAL era custeado pela contribuição devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais – já prevista pelo Estatuto do Trabalhador Rural –, à razão de 2% (dois por cento), bem como pela contribuição incidente sobre a folha de salários, a cargo das empresas vinculadas à previdência social urbana, a qual foi elevada a 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL, de acordo com o artigo 15 da Lei Complementar n. 11/1971 (SABBAG, 2017).

Mostra-se válido destacar que a aposentadoria por velhice assegurada pela referida lei complementar era devida ao trabalhador rural com 65 (sessenta e cinco) anos de idade ou mais, tendo como renda mensal o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o salário mínimo de maior valor no país, panorama este que foi alterado com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual garantiu em seu artigo 201, § 2º, que “nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.” (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Outrossim, com o novo regime constitucional, a proteção previdenciária passou a ser garantida aos trabalhadores urbanos e rurais de forma igualitária, com a uniformidade e equivalência de benefícios e serviços, garantia esta erigida a princípio

constitucional da seguridade social, previsto no artigo 195, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal de 1988, já tendo sido, inclusive, estudado no presente trabalho monográfico.

Assim que promulgado o texto constitucional de 1988, os sistemas previdenciários rurais e urbanos anteriormente existentes foram unificados, o que ocasionou, por corolário, a extinção do regime instituído pelo PRORURAL – administrado pelo Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (FUNRURAL) –, o qual salvaguardou os trabalhadores rurais até a vigência da Lei n. 8.213/1991, que instituiu o Plano de Benefícios da Previdência Social, e a Lei n. 8.212/1991, que tratou sobre o Plano de Custeio e Organização da Seguridade Social (CASTRO; LAZZARI, 2018; SANTOS, 2016).

Entretanto, a Lei n. 8.212/1991, após redação dada pela Lei n. 8.540/1992 e, posteriormente, pela Lei n. 9.528/1997, passou a atribuir ao produtor rural pessoa física que possui empregados (qualificado como segurado obrigatório na condição de contribuinte individual e equiparado à empresa, para os efeitos da lei, em relação ao segurado que lhe presta serviço – artigos 12, inciso V, alínea “a”, e 15, parágrafo único, da Lei n. 8.212/1991) a obrigação de contribuir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, em substituição à contribuição prevista nos incisos I e II do artigo 22 da referida lei, exação esta popularmente conhecida como “contribuição ao FUNRURAL” (CASTRO; LAZZARI, 2018), cuja (in)constitucionalidade será amplamente enfrentada no terceiro capítulo do presente trabalho.

3.2 Natureza jurídica

Necessário relembrar, antes de adentrar na temática da natureza jurídica da contribuição social ao FUNRURAL, que a seguridade social no Brasil é financiada, como dispõe o artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, por toda a sociedade. Tal financiamento se dá de forma direta através das contribuições sociais e de forma indireta por meio de dotações orçamentárias fixadas no orçamento fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1988).

As contribuições sociais, por sua vez, são classificadas por Goes (2018) e por Sabbag (2017), levando-se em conta o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como sendo (a) de Seguridade Social; (b) outras de Seguridade Social; e (c) sociais

gerais. Já por Ibrahim (2015) são categorizadas tão somente em contribuições previdenciárias e não previdenciárias, sendo estas duas espécies das chamadas contribuições especiais.

Nesse contexto, a contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, caso tivesse sido instituída – corretamente, diga-se de passagem – com base na competência residual da União, prevista no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, se amoldaria perfeitamente na classificação de Goes (2018) e Sabbag (2017) em “outras de Seguridade Social”. Contudo, não tendo a sua criação se dado dessa forma, pode-se afirmar que a contribuição do produtor rural pessoa física ao FUNRURAL é, de acordo com a categorização de Ibrahim (2015), uma contribuição não previdenciária.

Isso porque, como explica Kertzman (2015), as contribuições instituídas com base nas hipóteses dos incisos I, alíneas “b” e “c”, II, III e IV, do artigo 195, da Constituição Federal, podem ser destinadas às outras áreas da seguridade social e não somente à previdência social. O que significa dizer que tais exações podem ser destinadas tanto à área da saúde quanto à área da assistência social, enquanto que as contribuições mencionadas nos incisos I, alínea “a”, e II do referido dispositivo constitucional somente poderão ser destinadas à previdência, com o fito de custear os benefícios previdenciários.

A grande celeuma doutrinária e jurisprudencial em torno das contribuições sociais, contudo, diz respeito à sua natureza jurídica, que, segundo Ibrahim (2015), ainda não está totalmente definida, sendo por ele defendida, inclusive, a posição contrária à natureza tributária de tais contribuições, a qual, incontestavelmente, é a mais adotada após a promulgação da Constituição de 1988, como se demonstrará a seguir.

Do ponto de vista histórico, Caliendo (2019, não paginado) destaca quatro fases no que tange à evolução do entendimento acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, são elas:

- 1ª fase: Natureza não tributária (até 1966): nem a CF/46, nem a EC n. 18/65, nem o CTN de 1966 incluíram as contribuições sociais dentre as espécies de tributos;
- 2ª fase: Breve período de natureza tributária (1966-1977): decidiu o STF que as contribuições tinham natureza tributária durante o breve período entre 1966 até 1977, visto que a EC n. 1/69, ao tratar do capítulo referente ao Sistema Tributário reafirmou a natureza tributária destas desde o DL n. 27/66.

Esta foi suprimida pela EC n. 8/77, que dividiu a competência para dispor sobre tributos e sobre contribuições sociais;

- 3ª fase: Natureza não tributária (1977-1988): permaneceu a convicção da natureza especial das contribuições sociais;
- 4ª fase: Natureza tributária (1988 em diante): a partir da CF/88, todas as contribuições sociais passaram a ter natureza tributária, inclusive as contribuições previdenciárias.

Observa-se, desde logo, as oscilações legislativas e jurisprudenciais quanto a esta temática, motivo pelo qual diversas teorias doutrinárias passaram a se formar, a fim de definir a natureza jurídica das contribuições sociais, dentre as quais se destacam: a teoria fiscal; a teoria parafiscal; a teoria do prêmio de seguro; a teoria do salário social; a teoria do salário diferido; e a teoria da exação *sui generis*.

Sob a perspectiva de Castro e Lazzari (2018), a teoria fiscal preleciona que a natureza jurídica das contribuições sociais é tributária, levando-se em conta o fato de que se trata de prestações pecuniárias compulsórias, instituídas por lei e cobradas pelo ente público arrecadador, com o fim de custear as ações nas três áreas da seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

Os defensores da teoria fiscal utilizam-se, ainda, do argumento de que as contribuições sociais estão previstas na Constituição Federal dentro do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional” (artigo 149), razão pela qual seriam consideradas uma espécie de tributo, juntamente com as espécies mencionadas no artigo 145 do texto constitucional – impostos, taxas e contribuições de melhoria (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Desde já, ressalta-se a crítica de Ibrahim (2015) no que tange à aplicação desta teoria às contribuições previdenciárias, ou seja, aquelas contribuições destinadas integralmente ao custeio dos benefícios da previdência social. O autor afirma que classificar as referidas contribuições como de natureza jurídica tributária simplesmente por se tratar de prestações pecuniárias compulsórias ou por se localizarem dentro do texto constitucional no capítulo atinente ao sistema tributário nacional mostra-se por demais frágil e simplório. Outrossim, ainda que sejam mencionadas no artigo 149 da Carta Magna, as referidas contribuições são devidamente disciplinadas a partir do artigo 195, já dentro do capítulo alusivo à ordem social.

Nesse contexto, Correia, M. O. G. e Correia, E. P. B. (2013), ao tratar do argumento de que as contribuições sociais são prestações compulsórias – o que, em tese, lhes conferiria natureza jurídica tributária –, traz à baila os casos em que a

simples demonstraç o da rela o de emprego   o suficiente para a concess o de benef cios previdenci rios ao trabalhador, quando o empregador deixa de realizar o recolhimento das contribui es, responsabilidade que lhe   cab vel, nos moldes da Lei n. 8.212/1991.

Da mesma forma, destaca-se a figura do contribuinte facultativo – aquele que n o desenvolve atividade laborativa remunerada –, que, embora financie o sistema securit rio tanto quanto o contribuinte obrigat rio, contribui por ato de vontade pr pria, sem imposi o legal alguma, podendo deixar de ser filiado ao sistema quando assim desejar, ao contr rio do segurado obrigat rio (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013). Tal contribui o, portanto, de acordo com Ibrahim (2015), n o se amolda   defini o de tributo, j  que n o se trata de uma presta o pecuni ria compuls ria.

Ressalta-se que Amado (2017), Kertzman (2015) e Goes (2018) consideram a referida contribui o previdenci ria do segurado facultativo como sendo uma exce o ao regime jur dico tribut rio aplic vel  s contribui es sociais, hip tese esta refutada tanto por Correia, M. O. G. e Correia, E. P. B. (2013) como por Ibrahim (2015, p. 135), tendo em vista que se estaria diante de “[...] mais uma exce o dentro deste segmento j  provido de diversas exce es”.

Ademais, para Ibrahim (2015), embora as contribui es sociais possam se enquadrar no conceito de tributo, previsto no artigo 3  do C digo Tribut rio Nacional, a elas n o se aplicam os artigos seguintes do referido diploma legal, a exemplo do artigo 4 :

Art. 4  A natureza jur dica espec fica do tributo   determinada pelo fato gerador da respectiva obriga o, sendo irrelevantes para qualific -la:
I - a denomina o e demais caracter sticas formais adotadas pela lei;
II - **a destina o legal do produto da sua arrecada o**. (BRASIL, 1966, <<http://www.planalto.gov.br>>, grifo nosso).

Veja-se que o referido dispositivo legal menciona que   irrelevante para a qualifica o da natureza jur dica do tributo a destina o legal do produto da sua arrecada o. Ora, um dos requisitos de validade para a institui o das contribui es sociais   a destina o legal da sua arrecada o   finalidade prevista na Constitui o Federal (mais especificamente, dentro do cap tulo atinente   ordem social), sendo certo que o desvio do produto da arrecada o para finalidade diversa da qual justificou sua cria o resultar  na invalidade da exa o (IBRAHIM, 2015; PAULSEN, 2017).

Note-se, portanto, que, embora o Supremo Tribunal Federal já tenha orientação firmada acerca da adoção, após o advento da Constituição de 1988, da teoria fiscal quanto à natureza jurídica das contribuições sociais (CASTRO; LAZZARI, 2018), existem autores que ainda discutem veementemente a aplicação integral do regime jurídico tributário àquelas, a exemplo de Ibrahim (2015) e Correia, M. O. G. e Correia, E. P. B. (2013), aqui já citados, bem como de Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado, mencionados por Caliendo (2019).

A propósito, segundo Caliendo (2019), Ruy Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro defendem a aplicação da teoria parafiscal no que se refere à natureza jurídica das contribuições sociais, teoria esta que se passa a expor.

A parafiscalidade é vista como um regime lateral ao fiscal. Logo, para aqueles que defendem a teoria parafiscal, as contribuições para a seguridade social teriam tal natureza em razão de suprirem encargos que não são próprios do Estado, quais sejam, os benefícios previdenciários. Nessa ótica, as receitas oriundas das referidas exações iriam para um orçamento próprio, que não o da União, sendo posteriormente destinadas às necessidades econômicas e sociais de determinados grupos ou categorias profissionais e econômicas, contabilização financeira esta que afastaria, portanto, a natureza fiscal de tais contribuições, ainda que sejam de exigência compulsória (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Na visão de Goes (2018), a parafiscalidade enquadrava-se às contribuições sociais previdenciárias até o advento da Lei n. 11.457/2007, quando as atribuições de arrecadação, fiscalização e cobrança das referidas cotizações passaram a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que pertence à administração direta sem personalidade jurídica própria, e não mais do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), passando a ser a União o sujeito ativo das referidas contribuições.

Quanto à teoria em comento, Ibrahim (2015, p. 130-131) julga a parafiscalidade como um “[...] rótulo para uma prática já existente por décadas – entidades públicas que demandam cotizações compulsórias de seus integrantes, à margem do poder tributário estatal”.

A teoria do prêmio de seguro trata a contribuição previdenciária como uma espécie de prêmio pago pelo segurado à seguradora, por ocasião da ocorrência de um infortúnio, de forma similar ao que ocorre na esfera civilista (AMADO, 2017).

Ocorre que tal teoria é incompatível com o atual sistema previdenciário, já que este faz parte de um regime jurídico de direito público, possuindo diversas

peculiaridades, como, por exemplo, a filiação obrigatória dos trabalhadores em geral. De outra banda, como explica Amado (2017), o objetivo da relação previdenciária, decorrente de lei, tem por finalidade proteger os segurados e dependentes de forma ampla dos riscos sociais previstos na legislação, enquanto que a proteção de um contrato tradicional de seguro é bastante restrita.

A teoria do salário social e a teoria do salário diferido guardam estrita semelhança. Na ótica de tais teorias, a contribuição previdenciária seria uma espécie de valor descontado do salário do trabalhador que seria auferida quando a lei julgasse oportuno para a sua proteção. Ou seja, tais importâncias descontadas da remuneração do trabalhador seriam guardadas para um futuro risco social, gerador da concessão de um benefício previdenciário, aplicando-se o mesmo raciocínio à parcela paga pelos empregadores sobre o salário dos empregados (CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B., 2013; AMADO, 2017).

Amado (2017) considera ambas as teorias conflitantes com o regime securitário brasileiro, já que existem segurados que trabalham por conta própria, não recebendo, portanto, remuneração de empresa, a exemplo do contribuinte individual. De outro lado, para o autor, no prisma dessas teorias, a relação de trabalho entre o empregador e o empregado acaba se confundindo com a relação previdenciária entre o segurado e a entidade previdenciária, vínculos estes que, ainda que conexos, são independentes.

Na perspectiva da teoria da exação *sui generis*, as contribuições sociais em nada relacionam-se com o Direito Tributário, não possuindo natureza fiscal tampouco parafiscal. Para essa teoria, tais contribuições possuem uma natureza jurídica especial, fazendo parte de um regime jurídico diferenciado, tratando-se, portanto, de uma imposição estatal prevista em lei e na Constituição Federal atípica (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Ibrahim (2015) aparenta, ainda que não expressamente, filiar-se a essa teoria, uma vez que ao longo de sua obra se refere em vários momentos à característica *sui generis* das contribuições sociais, e, de forma geral, da previdência social. A recíproca, contudo, não é verdadeira para Correia, M. O. G. e Correia, E. P. B. (2013), os quais rejeitam veementemente essa hipótese, afirmando que as referidas contribuições se submetem a regime próprio.

No presente trabalho adotar-se-á a teoria fiscal para fins de classificação da natureza jurídica das contribuições sociais, considerando se tratar de entendimento

prevalente na doutrina e na jurisprudência, já tendo sido tal orientação ratificada, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal, posição esta à qual não se opõe.

Ademais, as críticas ao regime jurídico tributário ao qual as contribuições sociais estariam submetidas são mais enfáticas no que diz respeito às contribuições previdenciárias, e, como alhures mencionado, a contribuição social ao FUNRURAL é classificada como contribuição não previdenciária.

Por fim, como lembra Amado (2017), caso afastado o caráter tributário das contribuições sociais, não seria necessária, por exemplo, a observância ao princípio da anterioridade tributária, de forma que tais exações poderiam ter a alíquota majorada e exigida a qualquer momento, sem o interregno mínimo de 90 (noventa) dias – a chamada noventena –, com o que não se coaduna.

3.2 Regra-matriz de incidência tributária

Inicialmente, mostra-se relevante destacar que o Direito Tributário se caracteriza por ser uma área do Direito Público predominantemente obrigacional, onde são estudados institutos semelhantes àqueles existentes na esfera do Direito Civil, notadamente no que tange ao ramo do Direito das Obrigações, a exemplo dos institutos da compensação, da dação em pagamento, da prescrição e da decadência (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Entretanto, ao contrário do que ocorre no Direito Privado, no qual as obrigações surgem da vontade das partes, normalmente através de um contrato, no Direito Tributário as obrigações advêm das normas jurídicas, que preveem deveres ou regras de conduta, que são impostas pelo Estado ao particular, daí emergindo, então, a denominada relação jurídico-tributária, estabelecida por força da ordem tributária (CAPARROZ, 2019).

A respeito da relação tributária, Schoueri (2019) aduz que algumas relações da vida acabam por ser indiferentes ao Direito, como por exemplo a amizade. Já outras, acabam sendo pelo Direito reconhecidas e reguladas, tornando-se relações jurídicas, a exemplo do mútuo. Todavia, por vezes é o próprio Direito que acaba criando uma relação, não sendo esta decorrente, portanto, de uma relação da vida, a exemplo do que ocorre com a relação tributária, ao menos no que tange aos tributos não vinculados – exigidos independentemente de qualquer atividade estatal específica –, a qual não existiria sem a previsão legal.

O Código Tributário Nacional insere a relação jurídico-tributária no campo da obrigação tributária, estando esta regulada no artigo 113 do referido diploma legal. Nesse sentido, Schoueri (2019, não paginado) explica que a obrigação

[...] implica um vínculo jurídico (i.e.: protegido pelo Direito) que une duas pessoas, por meio do qual uma (o devedor) deve efetuar uma prestação de natureza patrimonial (o objeto: dar, fazer ou não fazer) a outra (o credor). Se o devedor não cumprir sua obrigação, pode o credor pleitear ao Estado, por meio do Poder Judiciário, que constranja, inclusive com emprego da força, o devedor ao cumprimento da obrigação. Esta possibilidade, dada ao credor, de acionar o Estado, permite que se designe o credor de sujeito ativo, enquanto o devedor será o sujeito passivo. Quando se afirma que na matéria tributária se estabelece uma obrigação, aponta-se o dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (geralmente, o Estado) um valor, denominado tributo.

Cumprido ressaltar, ainda, que a relação jurídico-tributária deverá ser constituída sob a forma de uma norma jurídica completa, a qual deverá prever em seu bojo elementos fundamentais, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e vínculo jurídico. Na falta de um desses elementos, a relação jurídico-tributária padecerá de vício de validade, existência ou eficácia, não se constituindo, portanto, a obrigação tributária (CALIENDO, 2019).

A relação jurídico-tributária válida e eficaz, por sua vez, instaura-se sempre que alguém pratica, no mundo fenomênico, os fatos descritos na norma jurídica. Nesse momento, ocorre o fenômeno conhecido como incidência, uma vez que a relação jurídico-tributária incide sobre esses fatos, fazendo surgir a obrigação tributária (CAPARROZ, 2019; MACHADO SEGUNDO, 2018). Tal fenômeno foi cunhado por Paulo de Barros Carvalho como “regra-matriz de incidência tributária”, um método que busca a compreensão do fenômeno jurídico-tributário (SCHOUERI, 2019).

Antes de adentrar no estudo do método da regra-matriz de incidência tributária, contudo, necessário se atentar às espécies de obrigações tributárias, que, vale destacar, podem ser de natureza contributiva, colaborativa ou punitiva (PAULSEN, 2017).

Com efeito, as obrigações tributárias dividem-se em principais ou acessórias. De acordo com Paulsen (2017), as obrigações principais são denominadas pelo Código Tributário Nacional (artigo 113, § 1º) de obrigações de prestar dinheiro, a título de tributo ou multa; enquanto as obrigações acessórias (artigo 113, § 2º) são denominadas de obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar os deveres formais (emitir notas fiscais, guardar livros fiscais, apresentar declarações ao Fisco, facultar o

acesso dos auditores fiscais aos livros da empresa, não transportar mercadoria sem nota fiscal etc.).

As obrigações tributárias principais dependem de lei em sentido estrito para definir seus diversos aspectos. O que significa dizer que tanto a instituição do tributo quanto o estabelecimento de obrigação de terceiro de pagar tributo na condição de substituto ou de responsável precisarão de prescrição legal (PAULSEN, 2017).

Já as obrigações acessórias, que têm por finalidade facilitar a atividade de fiscalização das autoridades tributárias, por força do artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, não se submetem ao princípio da reserva legal, podendo ser instituídas por instrumentos jurídicos diversos, como decretos, portarias, instruções normativas e outros atos infralegais, já que o referido dispositivo legal entabulou que as obrigações acessórias decorrem da “legislação tributária” e não da lei em sentido estrito (CAPARROZ, 2019).

Importante destacar, ainda, que não há dependência entre as figuras das obrigações principais e acessórias, não se aplicando na área tributária a premissa de que “o acessório segue o principal”, já que plenamente possível a existência de uma obrigação acessória sem qualquer obrigação principal (CAPARROZ, 2019). Machado Segundo (2018) exemplifica tal situação com a venda de um livro por uma livraria. Embora a referida operação não esteja submetida ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a livraria tem a obrigação acessória de emitir a respectiva nota fiscal, até mesmo para confirmar que o produto vendido se tratava de um livro e não de outro objeto passível de tributação.

Ocorre que para uma obrigação tributária surgir é necessário que a lei veiculadora da norma tributária impositiva contenha todos os aspectos indispensáveis ao seu surgimento e conteúdo (PAULSEN, 2017), sob pena de invalidade da relação jurídico-tributária, como alhures já mencionado. É aqui que se mostra de elevada importância o estudo do método da regra-matriz de incidência tributária, a fim de compreender esse fenômeno jurídico-tributário.

De início, ressalta-se que na doutrina, a exemplo de Mazza (2019), Paulsen (2017), Machado Segundo (2018), Caparroz (2019) e Sabbag (2017), as expressões “hipótese de incidência” e “regra-matriz de incidência tributária” são estudadas como termos análogos, de sorte que a ideia central de ambas é a compreensão da deflagração da relação jurídico-tributária.

Com efeito, a regra-matriz de incidência tributária é desmembrada analiticamente em antecedente e consequente, com o objetivo de demonstrar a importância da relação obrigacional que advém da concretização da hipótese normativa. Tanto é que somente se pode dizer que um tributo foi instituído se toda a norma de incidência foi prevista em lei, qual seja, o antecedente e o consequente da regra-matriz, em atendimento, inclusive, ao princípio da legalidade (SCHOUERI, 2019).

Nesse sentido é o artigo 97 do Código Tributário Nacional, que prevê alguns dos aspectos do antecedente (definição do fato gerador) e consequente (sujeito passivo, alíquota e base de cálculo) da regra-matriz de incidência tributária. Veja-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a **definição do fato gerador** da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu **sujeito passivo**;
 IV - a **fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo**, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 [...] (BRASIL, 1966, <<http://www.planalto.gov.br>>, grifo nosso).

Mas o que de fato se encontra no antecedente e consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária?! Pois bem, no antecedente normativo da regra-matriz encontra-se a hipótese de incidência, também denominada de hipótese tributária, e o fato gerador. A hipótese de incidência nada mais é do que a previsão abstrata em lei de um fato qualquer do mundo real que, assim que concretizado, fará surgir a obrigação tributária. Já o fato gerador é justamente essa concretização da situação descrita na hipótese de incidência no mundo concreto, a qual atrai a incidência da norma tributária impositiva e faz nascer a obrigação tributária (PAULSEN, 2017; SABBAG, 2017; SCHOUERI, 2019).

Importante referir que, na perspectiva de Schoueri (2019), o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal utilizam a expressão “fato gerador” para se referir tanto à circunstância abstrata definida na norma tributária pelo legislador (hipótese de incidência) quanto aos fatos concretos que correspondem à hipótese abstrata (fato gerador), fatos estes chamados de fato imponível ou fato jurídico tributário; ponto de vista este com o qual Caparroz (2019) se coaduna.

A hipótese de incidência definida pela lei instituidora de um tributo é ainda dissecada em outros aspectos, quais sejam: material, espacial e temporal. O aspecto

material diz respeito ao evento ou situação (fato gerador) que ao se concretizar gera o dever de pagar o tributo. O aspecto temporal concerne ao momento da ocorrência do fato gerador, podendo este ser instantâneo, continuado ou de período (complexo). Já o aspecto espacial determina o território onde a ocorrência do fato gerador irá fazer surgir a obrigação tributária (MAZZA, 2019; PAULSEN, 2017).

Cada um desses critérios corresponde a três perguntas fundamentais para que se possa saber se a incidência tributária realmente ocorreu, são elas: “O que aconteceu?”; “Onde aconteceu?”; e “Quando aconteceu?”. Como consequência à resposta positiva às três perguntas, cujos aspectos integram o antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária, nascerá a relação jurídico-tributária entre o Estado e o sujeito passivo (CAPARROZ, 2019).

Por seu turno, o consequente normativo da regra-matriz engloba a própria obrigação tributária, que se instaura a partir da ocorrência no mundo factual da situação abstrata prevista na norma jurídica. A obrigação tributária, portanto, é a relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo, que possui por objeto o pagamento do tributo. Desta forma, a análise do consequente normativo desdobra-se nos aspectos pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (SCHOUERI, 2019).

O sujeito ativo da obrigação tributária é o titular da competência conferida pela Constituição Federal para legislar e dispor sobre tributos, que, em regra, será de um dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios). Essa competência é indelegável e não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa, que corresponde à possibilidade de fiscalizar e arrecadar tributos, passível de delegação a pessoa jurídica de direito privado, por meio de lei (CAPARROZ, 2019).

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária será a pessoa que assumirá o ônus da obrigação tributária, podendo ser, no que tange à obrigação principal, tanto o contribuinte como o responsável, de acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional. Quanto à obrigação acessória, prevê o referido diploma legal que o sujeito ativo é a pessoa obrigada às prestações positivas ou negativas em função da arrecadação ou fiscalização de tributos, conceito este que se extrai da conjugação dos artigos 121 e 113, § 2º (CAPARROZ, 2019; SABBAG, 2017).

Ressalta-se que o contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, ou seja, é o sujeito que praticou a conduta prevista em lei. Já o responsável tributário é o sujeito que, embora não se revista da condição de

contribuinte, tem obrigação de recolher tributos em razão de expressa disposição legal (MAZZA, 2019).

Aqui, importa destacar, desde já, que o artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991 previa a responsabilidade da empresa adquirente dos produtos rurais, consumidora ou consignatária ou da cooperativa, pela retenção e recolhimento do valor da contribuição social ao FUNRURAL aos cofres públicos. Ocorre que o referido dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RREE 363.852 e 596.177, não sendo nada definido, posteriormente, no novo julgamento que reconheceu a constitucionalidade da cobrança da referida contribuição, acerca da mencionada responsabilidade.

O aspecto quantitativo do consequente normativo determina critérios para o cálculo do montante devido ao Fisco, que se dá por meio de ação conjunta de dois elementos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. De maneira simplória, a base de cálculo pode ser definida como sendo a expressão ou grandeza econômica prevista em lei sobre a qual incide o tributo (MAZZA, 2019).

Ou seja, a base de cálculo é o valor que servirá de referência para a apuração do tributo. Nesse diapasão, a base de cálculo da contribuição social ao FUNRURAL seria equivalente ao valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física.

A alíquota, por sua vez, representa uma fração da base de cálculo, normalmente expressa por meio de um percentual, que deverá ser entregue ao Fisco (MAZZA, 2019). Desta forma, pode-se concluir que, em regra, a multiplicação da base de cálculo pela alíquota definirá o valor devido pelo sujeito passivo ao Estado (CAPARROZ, 2019).

Em vista disso, note-se que a regra-matriz de incidência tributária demonstra a relação entre os aspectos da hipótese de incidência (material, espacial e temporal), presentes no antecedente normativo, que, quando concretizados, provocam o surgimento da relação jurídico-tributária (consequente normativo) entre os sujeitos ativo e passivo (aspecto pessoal), relação esta que tem como objeto o pagamento de um tributo, cujo cálculo é realizado pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota (aspecto quantitativo) (CAPARROZ, 2019).

E, como já visto, na falta de quaisquer desses elementos, a relação jurídico-tributária padecerá de vício de validade, existência ou eficácia. Daí exsurge, portanto,

a alegação de inconstitucionalidade formal da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL.

Primeiro porque, anteriormente à Emenda Constitucional n. 20/1998, tal contribuição incidia sobre base de cálculo sequer contemplada pelas hipóteses previstas no artigo 195 da Constituição Federal, sendo inserida no ordenamento jurídico por meio de lei ordinária, em total afronta ao comando do § 4º do referido dispositivo constitucional e ao disposto no artigo 154, inciso I, da Carta da República.

Segundo porque, mesmo depois da inclusão pela Emenda Constitucional n. 20/1998 do critério “receita” na alínea “b”, do inciso I, do artigo 195 como grandeza econômica apta a custear a seguridade social, a Lei n. 10.256/2001 tratou tão somente dos sujeitos passivos da contribuição ao FUNRURAL ao alterar o *caput* do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991.

Nada dispôs, porém, acerca do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota da referida contribuição, objetos dos incisos I e II, que permaneceram editados pela Lei n. 9.528/1997 e, anteriormente, pela Lei n. 8.540/1992, e, nesses moldes, já haviam sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos recursos extraordinários alhures mencionados. Nasceu, assim, nas palavras de Álvaro Eduardo Junqueira – relator do incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado na Apelação Cível n. 2008.70.16.000444-6/PR –, uma lei capenga, natimorta (BRASIL, 2011a), incapaz de fazer surgir a relação jurídico-tributária, uma vez que eivada de vício.

4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA AO FUNRURAL

4.1 A evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Em que pese a contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL não ter se mostrado compatível com os ditames da ordem constitucional instalada a partir de 1988 – acerca da instituição de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social – desde os primórdios, foi a partir da entrada em vigor da Lei n. 11.718/2008, que revogou o § 4º do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, que tal temática deflagrou o ajuizamento de inúmeras ações judiciais questionando a constitucionalidade da cobrança dos empregadores rurais pessoas físicas da contribuição social ao FUNRURAL (PARRA, 2019).

Com efeito, o § 4º do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, antes da vigência da Lei n. 11.718/2008, previa que as operações de compra e venda entre criadores pessoas físicas eram isentas da contribuição previdenciária ao FUNRURAL. Ocorre que a Lei n. 11.718/2008, ao revogar o referido § 4º, retirou a isenção de tais operações, passando a incidir a referida exação sobre todas as comercializações realizadas pelos produtores rurais pessoas físicas (PARRA, 2019). Veja-se, na íntegra, o teor do referido dispositivo legal revogado:

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:

[...]

§ 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. [...] (BRASIL, 1991, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Destaca-se que, até então, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto a esta matéria era no sentido de conferir legitimidade à cobrança da contribuição em comento, sob o argumento de que a exação encontrava guarida,

antes do advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, na expressão “faturamento”, prevista na alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal (PAULA, 2010).

Ocorre que, em 03 de fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade, no julgamento do recurso extraordinário (RE) 363.852, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei n. 8.540/1992, que deu nova redação ao artigo 12, incisos V e VII, ao artigo 25, incisos I e II, e ao artigo 30, inciso IV, ambos da Lei n. 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/1997, deslegitimando a cobrança da contribuição ao FUNRURAL dos empregadores rurais, pessoas naturais, até que nova legislação, alicerçada na Emenda Constitucional n. 20/1998, instituisse a exação (BRASIL, 2010a).

Para fins de contextualização, mostra-se relevante destacar que o referido recurso extraordinário, cuja decisão foi precursora de uma enorme insegurança jurídica no ramo do agronegócio, foi interposto pelo Frigorífico Mataboi S/A e uma empresa subsidiária, com o fito de se verem desobrigados da retenção e do recolhimento da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL por sub-rogação, responsabilidade esta decorrente da substituição tributária prevista no artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991 (PARRA, 2019; BRASIL, 2010a).

Para tanto, os recorrentes alegaram, em síntese, a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, por se mostrar imprescindível para a instituição da referida exação a edição de lei complementar, já que a exceção prevista no artigo 195, § 8º, da Carta Magna, atinente aos segurados especiais, não poderia ser estendida aos demais empregadores rurais (BRASIL, 2010a).

Considerando a inegável importância para este trabalho, passa-se à análise do que ficou assentado no referido julgamento, mormente no que tange aos fundamentos adotados para a sustentação da tese ali fixada. Observa-se, nesse sentido, a ementa do acórdão do RE 363.852:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 ARTIGO 195,

INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – **INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR**. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações. (BRASIL, 2010a, <<http://www.stf.jus.br>>, grifo nosso).

Depreende-se, inicialmente, da simples leitura da ementa supramencionada, que um dos fundamentos adotados para a declaração da inconstitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL foi, de fato, a inexistência de lei complementar instituindo a referida figura tributária, de forma a deslegitimar, portanto, a cobrança da referida exação no período anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998.

Contudo, afora isso, impende destacar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal também utilizou como argumentos para a declaração da inconstitucionalidade da contribuição em questão a duplicidade de tributação (*bis in idem*) e a quebra de isonomia entre contribuintes urbanos e rurais, em evidente ofensa aos princípios da isonomia (artigo 150, inciso II, da Constituição Federal) e da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social (artigo 194, inciso V, da Constituição Federal) (BRASIL, 2010a).

A partir dos fundamentos lançados na decisão do julgamento do RE 363.852 infere-se, portanto, que a Suprema Corte entendeu pela inconstitucionalidade formal e material da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, já que tal exação teria sido enxertada no ordenamento jurídico brasileiro sem a observância aos requisitos procedimentais da elaboração normativa e também estaria indo frontalmente de encontro ao conteúdo da Constituição Federal.

Com o julgamento do recurso extraordinário em comento, mais de 15 (quinze) mil produtores rurais ingressaram na via judicial visando à desobrigação do recolhimento da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e tiveram seu pedido deferido, ainda que liminarmente (PARRA, 2019).

Isso porque, a modulação de efeitos da decisão, requerida pela União (Fazenda Nacional) no mesmo julgamento, restou negada por ampla maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal, o que possibilitou aos produtores rurais o ajuizamento dessa enxurrada de novas ações. Aqui, destaca-se, a título de elucidação, que, de acordo com Moraes (2017), a referida modulação temporal tem por objetivo a

aplicação de efeitos *ex nunc* à decisão, isto é, de forma não retroativa. Significa dizer que, nesse caso, não haveria a devolução aos contribuintes dos valores recolhidos sob a rubrica da exação prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF, 2010).

Ademais, o RE 363.852 foi julgado no controle difuso de constitucionalidade, via de exceção que permite a todo e qualquer juiz ou tribunal realizar a análise sobre a compatibilidade de determinada norma jurídica com a Constituição Federal. Ocorre que tal análise se dá dentro do caso concreto, com o fito de isentar o interessado em obter a declaração de inconstitucionalidade do cumprimento da lei ou do ato que se encontra em desacordo com o texto constitucional. Assim, a anulação de uma norma jurídica dentro do controle difuso não produz efeitos *erga omnes*, sendo aplicada, tão somente, ao caso concreto (MORAES, 2017).

Há que se atentar ao fato, ainda, de que no momento da interposição do recurso extraordinário em apreço – ocorrida em 2002 –, não era necessária a existência de repercussão geral para sua admissão, requisito este cuja inserção no ordenamento jurídico só ocorreu com a Emenda Constitucional n. 45/2004 (SARAIVA, 2018). Tal circunstância viabilizou a interposição do RE 596.177, distribuído na Suprema Corte em dezembro de 2008 (BRASIL, 2011b).

Devidamente admitido, em razão do reconhecimento da existência de repercussão geral na questão constitucional suscitada, o RE 594.177 restou julgado em 1º de agosto de 2011, sendo mantido, por votação unânime, o entendimento já firmado pela Excelsa Corte, no sentido de declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei n. 8.540/1992 (BRASIL, 2011b). O acórdão do recurso em exame restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC. (BRASIL, 2011b, <<http://www.stf.jus.br>>).

A relatoria do recurso extraordinário em análise ficou a cargo do ministro Ricardo Lewandowski, o mesmo ministro que, exatos 02 (dois) anos depois, manifestou-se

pela existência de repercussão geral no RE 718.874, que, mais uma vez, trouxe à baila a controvérsia acerca da contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção (BRASIL, 2013).

Causou certa estranheza no âmbito jurídico o reconhecimento da repercussão geral do RE 718.874, tendo em vista a recente decisão à época prolatada no RE 594.177, também sob esse filtro, cuja tese poderia ser replicada nas instâncias de origem, desafogando o Poder Judiciário das inúmeras demandas judiciais ajuizadas objetivando a aplicação do entendimento já firmado no RE 363.852 pelo Plenário da Suprema Corte.

Entretanto, consoante a manifestação do ministro Ricardo Lewandowski no julgamento da preliminar de repercussão geral do RE 718.874, a temática ali abordada extrapolava o mero interesse subjetivo das partes envolvidas no processo, na medida em que, por ocasião do julgamento do RE 596.177, não se teve a oportunidade de exame da matéria sob o enfoque da exigência da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 com fundamento na Lei n. 10.256/2001, editada após a Emenda Constitucional n. 20/1998 (BRASIL, 2013).

Pois bem, fato é que a validade da contribuição do empregador rural sobre a receita bruta da sua produção foi novamente posta em pauta, sendo submetida a novo julgamento pelo Supremo Tribunal Federal. Ressalta-se que, desta feita, a irresignação partiu da União (Fazenda Nacional), que não se conformou com o acórdão proferido pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (BRASIL, 2013).

Por ocasião do julgamento, a referida turma decidiu – em arrimo com a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal até então, bem como pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na arguição de inconstitucionalidade suscitada na Apelação Cível n. 2008.70.16.000444-6/PR – pela inconstitucionalidade da exigência do empregador rural pessoa física da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, já com a redação conferida pela Lei n. 10.256/2001 (BRASIL, 2013).

De acordo com Parra (2019), foi por forte pressão política que, em 30 de março de 2017, a Excelsa Corte alterou radicalmente, em uma votação acirrada de 06 (seis) votos a 05 (cinco), seu entendimento – anteriormente pacificado de forma unânime –

sobre a exigência da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL. O julgado foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001. 1.A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses. 2.A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98. 3. **Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.** (BRASIL, 2017a, <<http://www.stf.jus.br>>, grifo nosso).

Veja-se da referida ementa que o Supremo Tribunal Federal fixou a tese, portanto, de que “é constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n. 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção” (BRASIL, 2017a, <<http://www.stf.jus.br>>), modificando drasticamente sua jurisprudência depois de pouco mais de 07 (sete) anos de pacificação.

Tal entendimento foi fundamentado, basicamente, em três argumentos: (a) os incisos I e II do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com redação dada pela Lei n. 9.528/1997, foram aproveitados pelo legislador ordinário quando da edição da Lei n. 10.256/2001, pois a declaração de inconstitucionalidade no RE 596.177 não teve o condão de retirar do ordenamento jurídico o texto legal do referido dispositivo; (b) não há violação ao princípio da isonomia tributária, vez que o tratamento diverso despendido aos empregadores rurais e urbanos se justifica por motivos econômicos e práticos, em razão da atividade econômica exercida; e (c) não há ocorrência de dupla tributação (*bis in idem*), na medida em que a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) não é exigida no produtor rural pessoa física (BRASIL, 2017a).

Não é nem preciso comentar acerca do agravamento do cenário de insegurança jurídica já existente no setor do agronegócio brasileiro após o julgamento mencionado,

considerando ainda que, mais uma vez, o pedido de modulação de efeitos temporal da decisão – desta feita requerido pelos produtores rurais e suas entidades representativas – foi indeferido (PARRA, 2019).

Assim, pode-se afirmar que, literalmente, o jogo virou. Se antes a União (Fazenda Nacional) ver-se-ia obrigada a devolver a quantia arrecadada nos últimos 05 (cinco) anos pelo recolhimento do empregador rural pessoa física da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 – estimada em R\$ 11.000.000.000,00 (onze bilhões de reais) em 2010 –, agora quem se vê nessa obrigação são os aproximadamente 15 (quinze) mil empregadores rurais pessoas físicas que haviam sido desobrigados do recolhimento da referida contribuição liminarmente na justiça (AMADO, 2017; STF, 2010 e 2017).

E, é claro que diante desse contexto, o governo federal, sem perder tempo, instituiu programas de parcelamento para o setor, reduzindo, inclusive, a alíquota da contribuição ao FUNRURAL, efeitos estes decorrentes do reconhecimento da constitucionalidade da exação em análise que serão esmiuçados no próximo tópico deste capítulo.

4.2 Efeitos do atual reconhecimento da constitucionalidade da contribuição pelo Supremo Tribunal Federal

É incontestável que, após o julgamento do RE 718.874, as discussões no âmbito jurídico acerca da exigência da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção só aumentaram. A incerteza quanto à aplicação da decisão proferida no recurso tomou conta do produtor e de toda a cadeia produtiva ruralista brasileira (PARRA, 2019).

Face à conjuntura já exposta acerca dessa temática, bem como a que se passará a expor, mostra-se de extrema pertinência os debates deflagrados sobre a cobrança ou não da exação em questão. Não foi à toa que contra o acórdão prolatado no RE 718.874 foram opostos 08 (oito) embargos de declaração, com o intuito de se ver, no mínimo, modulados os efeitos da decisão embargada (BRASIL, 2017a).

Isso porque, os impactos econômico e social advindos da drástica alteração da jurisprudência dominante do Pretório Excelso quanto ao tema, agravaram ainda mais o cenário de insegurança jurídica já existente no setor do agronegócio brasileiro (STF, 2018).

Malgrado o empenho, em 23 de maio de 2018, todos os embargos declaratórios foram rejeitados, restando vencidos os ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que haviam votado pelo acolhimento dos aclaratórios com o fito de modular os efeitos da decisão de constitucionalidade, estabelecendo como marco inicial para produção de seus efeitos a data do julgamento do RE 718.874, considerando a sensível mudança da jurisprudência da Suprema Corte (BRASIL, 2018a).

Veja-se, nesse sentido, excerto do voto divergente do ministro Edson Fachin (BRASIL, 2018a, <<http://www.stf.jus.br>>):

[...] o Tribunal Pleno assentou, ao apreciar o RE 363.852, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 23.04.2010, a inconstitucionalidade formal da contribuição à seguridade social incidente sobre a comercialização da produção do empregador rural pessoa física, na redação dada pelas Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997, em virtude da exigência de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social, tendo em vista o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal. Posteriormente, atribuiu-se à controvérsia os efeitos da repercussão geral, tendo sido confirmada a inconstitucionalidade da contribuição no RE 596.177 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, DJe 29.08.2011. Em 30.03.2017, quando do julgamento do presente recurso extraordinário, o Plenário, por maioria, fixou a constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física, nos termos da Lei nº 10.256/2001. Esta decisão teve como base o entendimento majoritário de que a declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1992 (com redação dada pelas Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997) não atingiu os incisos do mesmo dispositivo. Desta forma, verifica-se que o Tribunal alterou, de forma sensível, a sua jurisprudência, uma vez que limitou o seu entendimento anterior, explicitando que não se declarou inconstitucional toda a obrigação tributária, mas somente o elemento referente ao seu sujeito passivo.

Não bastasse isso, em 12 de setembro de 2017, isto é, entre o julgamento do RE 718.874 e a rejeição dos embargos de declaração opostos contra o acórdão ali proferido, o Senado Federal – no uso das suas atribuições previstas no artigo 52, inciso X, da Constituição Federal – suspendeu a execução do artigo 1º da Lei n. 8.540/1992, que deu nova redação ao artigo 12, incisos V e VII, ao artigo 25, incisos I e II, e ao artigo 30, inciso IV, ambos da Lei n. 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/1997, por meio da Resolução n. 15/2017 (BRASIL, 2017b).

De acordo com Mendes e Branco (2012), a eficácia *erga omnes* de decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo fica condicionada à resolução do Senado Federal, nos termos dos artigos 97 e 52, inciso X, da Constituição Federal.

Assim, ao editar a referida resolução, o Senado Federal conferiu eficácia *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade proclamada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos recursos extraordinários (RREE) 363.852 e 596.177, embora o julgamento deste último já vinculasse todas as instâncias do Poder Judiciário – de acordo com a sistemática adotada pelo artigo 927 do Código de Processo Civil –, bem como a própria Administração Pública, por força da Lei n. 10.522/2002 (MORAES, 2017; BRASIL, 2002, 2015).

Depreende-se, portanto, que tanto a Resolução n. 15/2017 do Senado Federal como a decisão proferida no RE 718.874 pelo Supremo Tribunal Federal – cujo julgamento se deu no regime de repercussão geral, devendo assim ser observado nas ações judiciais sobre idêntica controvérsia – possuem eficácia *erga omnes*. E o pior: sobre a mesma questão constitucional de forma totalmente divergente.

Ocorre que essa competência conferida pela Carta Magna ao Senado Federal – de suspender a execução de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – é puramente genérica. Significa dizer que o Senado Federal não possui um dever, mas sim um poder de agir – tratando-se, portanto, de mera atividade discricionária, de natureza eminentemente política (CLÈVE apud BARBOSA, 2017, p. 213-214; MORAES, 2017).

Essa natureza política fica ainda mais evidente ao se observar o Parecer n. 88/2017, de relatoria do senador Jader Barbalho (MDB-PA), constante do Projeto de Resolução do Senado n. 13/2017, que tramitou na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (SENADO FEDERAL, 2017a, <www12.senado.leg.br>):

[...] a conveniência política se sustenta na medida em que situação de grave instabilidade social restou verificada (v.g. audiência pública das Comissões de Agricultura da Câmara e do Senado realizada no dia 3/5/2017, no auditório Petrônio Portela), colocando em risco os postulados da segurança jurídica e proteção à confiança, além de ameaçar a segurança alimentar dos cidadãos brasileiros, na medida em que as investidas da Receita Federal ao patrimônio dos produtores rurais os colocam em situação de inviabilidade financeira, comprometendo a produção do setor primário, ante a interpretação equivocada de normas jurídicas pela Receita Federal. Avanço ilegal dos órgãos exatores que podem ser contidos com a aprovação do presente Projeto de Resolução.

Por seu turno, Simone Tebet (PMDB-MS) fez questão de deixar claro que o seu voto era político e não jurídico. Para a senadora, a aprovação do Projeto de Resolução do Senado n. 13/2017 era tão somente uma medida para que o Supremo Tribunal Federal modulasse os efeitos da decisão prolatada no julgamento do RE 718.874,

quando da apreciação dos embargos declaratórios opostos, para que assim as dívidas dos produtores rurais relativas ao período anterior ao julgamento fossem perdoadas (SENADO FEDERAL, 2017b).

Ou seja, no contexto apresentado, a edição da Resolução n. 15/2017 pelo Senado Federal tinha por único objetivo a sustação da própria decisão de declaração de constitucionalidade da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal, com a respectiva modulação temporal dos efeitos do acórdão proferido.

Tal fato só confirmou a guerra de forças, movida por interesses econômicos distintos, que se instalou sobre a contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL em todos os poderes da União – em total contrassenso ao determinado no artigo 2º da Constituição Federal, a saber: “[...] são Poderes da União, independentes e **harmônicos entre si**, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.” (BRASIL, 1988, <<http://www.planalto.gov.br>>, grifo nosso).

A celeuma ganhou proporções ainda maiores no que se refere à responsabilidade tributária por sub-rogação da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa (artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991) em recolher a contribuição de que trata o artigo 25 da Lei n. 8.212/1991.

Isso porque, o acórdão proferido no julgamento do RE 718.874 nada definiu acerca dessa responsabilidade. Em contrapartida, a Resolução n. 15/2017 conferiu efeitos *erga omnes* às decisões proferidas nos RREE 363.852 e 596.177, que, por seu turno, desobrigaram os sujeitos previstos no artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991 da retenção e recolhimento da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL.

O que se percebe, na prática, é um emaranhado de teses sobre a cobrança ou não da contribuição ao FUNRURAL, que acaba por dar respaldo às inúmeras demandas judiciais ajuizadas mesmo após o último julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema – que, vale dizer, descumpriu mais uma vez a sua função constitucional de assegurar a segurança jurídica no país – e a suspensão da norma contida no artigo 1º da Lei n. 8.540/1992 pela resolução senatorial n. 15/2017 (PARRA, 2019).

Até porque, não há como ter certeza, por ora, dos efeitos práticos no âmbito jurídico da mencionada resolução. A título de exemplificação, Goes (2018) entende que a resolução só tem por condão a suspensão da exigência da contribuição do

empregador rural pessoa física ao FUNRURAL em relação ao período anterior à Lei n. 10.256/2001.

No mesmo sentido é o entendimento adotado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – responsável pela apuração e inscrição, para fins de cobrança judicial, da dívida ativa da União, de natureza tributária ou não –, externado a partir do Parecer n. 1447, de 27 de setembro de 2017 (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN, 2017 e 2019).

Já Moraes (2017) compreende que a resolução senatorial que suspende a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, embora tenha efeitos *erga omnes*, somente repercutirá no mundo jurídico a partir da sua publicação, não produzindo, portanto, efeitos *ex tunc*.

De qualquer sorte, o Supremo Tribunal Federal irá debater os efeitos da resolução suspensiva por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4395, a qual se encontra, atualmente, no gabinete do relator Gilmar Mendes para decisão (BRASIL, 2010b, 2018a).

Seguindo com as implicações do atual reconhecimento da constitucionalidade da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991: no dia 1º de agosto de 2017, o governo federal – na tentativa de recuperar o montante apurado em 2017 de R\$ 11.300.000.000,00 (onze bilhões e trezentos milhões de reais) devidos pelos ruralistas que discutiam a tributação da contribuição ao FUNRURAL na justiça –, publicou a Medida Provisória n. 793/2017 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019; SARAIVA, 2018).

A Medida Provisória n. 793/2017 – além de reduzir a alíquota da contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural para 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) – instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que ficou conhecido como *Refis Rural* (BRASIL, 2017c; SARAIVA, 2018).

O referido programa tinha por objetivo o parcelamento dos débitos vencidos até 30 de abril de 2017 devidos pelos empregadores rurais pessoas físicas ou pelas subrogadas previstas no artigo 30, inciso, IV, da Lei n. 8.212/1991 – débitos estes que poderiam estar sendo discutidos administrativa ou judicialmente, constituídos ou inscritos na Dívida Ativa da União e, até mesmo, inseridos em parcelamentos anteriores, rescindidos ou ativos (BRASIL, 2017c).

Cumpra observar, ainda, que a Medida Provisória n. 793/2017, durante a sua vigência, foi alterada pela Medida Provisória n. 803/2017, que concedeu novo prazo aos contribuintes para aderir ao programa de parcelamento naquela instituído, já que muitos produtores rurais não aderiram ao *Refis*, esperançosos de que o Supremo Tribunal Federal alterasse o seu posicionamento no julgamento dos embargos de declaração opostos contra a decisão proferida no RE 718.874 (PARRA, 2019).

Sucedeu que a Medida Provisória n. 793/2017 perdeu sua eficácia, em razão da não conversão em lei no prazo determinado no artigo 62, § 3º, da Constituição Federal, embora tenha entrado na pauta de votação da Câmara dos Deputados a tempo, não avançando por falta de *quorum* (SARAIVA, 2018).

Curiosamente, no dia seguinte à perda da eficácia da medida provisória alhures mencionada, foi apresentado na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 9.206/2017, de autoria dos deputados Zé Silva (SD-MG) e Nilson Leitão (PSDB-MT), no qual foi incorporado o texto literal da Medida Provisória n. 793/2017, sendo aprovado em regime de urgência em ambas as Casas Legislativas do Congresso Nacional (SARAIVA, 2018).

Sancionado parcialmente pelo presidente, o projeto se converteu na Lei n. 13.606/2018, que consolidou no ordenamento jurídico brasileiro o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) dos débitos havidos em razão do não recolhimento da contribuição social prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 (PARRA, 2019).

Entretanto, de acordo com a notícia veiculada no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados (2019), apenas 300 (trezentos) contribuintes aderiram ao referido programa de parcelamento, totalizando tão somente o montante devido de R\$ 1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de reais), em que pese as prorrogações dos prazos para a adesão dos produtores rurais pessoas físicas ao parcelamento, por meio das Medidas Provisórias ns. 828/2018 e 834/2018 (PARRA, 2019).

Acredita-se que a baixa adesão ao programa de parcelamento pelos contribuintes e pelas empresas responsáveis pelo recolhimento da contribuição ao FUNRURAL se deu pelo fato da Lei n. 13.606/2018 prever expressamente em seu artigo 5º que o interessado deveria desistir de impugnações ou recursos relativos a débitos em discussão na via administrativa ou judicial, renunciando, portanto, a eventual direito sobre esse passivo questionado (BRASIL, 2018b).

Por fim, importante destacar que a virada de posicionamento do Supremo Tribunal Federal evidentemente impactou as operações econômicas do setor do agronegócio no Brasil, onerando-as de tal forma que os reflexos dos prejuízos se espalharam pela sociedade como um todo, considerando que o agronegócio brasileiro é responsável por grande parte da circulação de bens e serviços no país, sendo, inclusive, propulsor do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (PARRA, 2019).

Constata-se, portanto, que as medidas adotadas tanto pelo Poder Legislativo quanto pelo Poder Executivo – e, por que não, pelo próprio Poder Judiciário – não foram efetivas para pôr fim às contendas acerca da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 718.874.

Aliás, a que tudo indica, as contingências políticas acerca dessa questão estão longe de acabar, levando-se em consideração a forte pressão sobre o atual governo do presidente Jair Messias Bolsonaro – advinda principalmente da Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural da Câmara dos Deputados e da Frente Parlamentar da Agropecuária – que durante a campanha eleitoral prometeu uma solução para a dívida do FUNRURAL, consoante matéria publicada no site da Câmara dos Deputados (2019).

4.3 A inconstitucionalidade formal da cobrança do empregador rural pessoa física da contribuição ao FUNRURAL

De suma importância, antes de adentrar na análise da inconstitucionalidade formal da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL – principalmente depois de perscrutar a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre essa temática –, delinear as implicações jurídicas decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, federal ou estadual, pela guardiã da Constituição Federal, a Corte Suprema.

De acordo com Moraes (2017), uma vez declarada *incidenter tantum* a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo pelo Supremo Tribunal Federal, tal lei ou ato passa a ser nulo desde a sua origem, não possuindo mais qualquer eficácia jurídica. Ocorre que quando essa inconstitucionalidade é declarada no controle difuso, os efeitos retroativos da decisão (*ex tunc*) possuem aplicação apenas para as partes do respectivo processo.

Importante ressaltar, para uma adequada compreensão, que no Brasil, nas palavras de Marinoni (2016, <<https://www.proview.thomsonreuters.com>>), o controle difuso baseia-se

[...] na ideia de que o juiz, por ser um intérprete da lei, tem o dever de recusar aplicação à lei que estiver em desconformidade com a Constituição. [...]. Relevante é o fato de que todo e qualquer juiz, no direito brasileiro, tem o poder e o dever de negar aplicação à lei inconstitucional. Mais precisamente, todos os juízes têm o dever de verificar se a lei, invocada pelo autor ou pelo réu ou apenas necessária à resolução do litígio, é constitucional ou não, possuindo, assim, a incumbência de apreciar a questão constitucional de forma incidental no caso concreto.

Com base nesse binômio poder/dever que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou, no controle difuso de constitucionalidade exercido no incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado na Apelação Cível n. 2008.70.16.000444-6/PR, a invalidade da cobrança do empregador rural pessoa física da contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 (BRASIL, 2011a).

No contexto apresentado, ter-se-iam duas alternativas para que uma decisão proferida em via de exceção produzisse efeitos *erga omnes*: (a) a edição de uma resolução pelo Senado Federal, no exercício da competência prevista no artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, suspendendo a execução da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional pela Suprema Corte; e (b) o reconhecimento de repercussão geral à questão constitucional discutida em sede de controle difuso, nos termos da Emenda Constitucional n. 45/2004 (MORAES, 2017).

Ora, conclui-se, desde já, portanto, que tanto o julgamento do RE 363.852 quanto do RE 594.177 produziram efeitos *erga omnes* no que tange à declaração de inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL.

Veja-se: enquanto a Resolução n. 15/2017, editada pelo Senado Federal, ampliou os efeitos da declaração incidental no julgamento do RE 363.852 de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei n. 8.540/1992; o RE 594.177 já fora julgado na sistemática da repercussão geral – requisito para admissão de qualquer recurso extraordinário a partir da emenda constitucional supramencionada –, aplicando-se desde logo a todos os casos idênticos, em razão dos efeitos *erga omnes*.

Desta forma, considerando que a lei ou ato normativo quando declarados inconstitucionais passam a ser nulos desde o nascimento, ao julgar inconstitucional o artigo 1º da Lei n. 8.540/1992 que deu nova redação ao artigo 12, incisos V e VII, ao artigo 25, incisos I e II, e ao artigo 30, inciso IV, ambos da Lei n. 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/1997, o Supremo Tribunal Federal extirpou do ordenamento jurídico brasileiro os referidos dispositivos legais.

Assim, como lembra Moraes (2017), todos os atos pretéritos praticados com base nesses dispositivos foram destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica, já que os efeitos retroativos (*ex tunc*) de ambas as decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal possuíam – ou passaram a possuir, como no caso do RE 363.852 – efeitos *erga omnes*, ou seja, contra todos.

Com base nesse raciocínio que se afirmou no presente trabalho que após o julgamento dos recursos extraordinários alhures mencionados caberia ao Fisco a restituição dos valores recolhidos a título da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 a todos os empregadores rurais pessoas físicas.

Observa-se, portanto, que, por ocasião do julgamento do RE 718.874, o dispositivo legal que dava azo à cobrança do empregador rural pessoa física da contribuição sobre a comercialização da sua produção já não mais subsistia no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que julgado formalmente inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

E, aqui, cumpre mencionar que as razões de decidir do guardião da Constituição no julgamento dos RREE 363.852 e 594.177, no que tange à declaração de inconstitucionalidade formal da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL por ausência de lei complementar que a instituisse no período anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998, não foram contraditadas no julgamento do RE 718.874.

Isso porque, como estudado ao longo desta monografia, antes do advento da Emenda Constitucional n. 20/1998 não havia base econômica imponível no artigo 195 da Constituição Federal para a instituição da contribuição social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física. Assim, para que fosse válida, a referida contribuição deveria ter sido veiculada por meio de lei complementar, a teor do § 4º do supracitado artigo 195, já que se tratava de nova fonte de custeio da seguridade social.

Com efeito, por ocasião do julgamento do RE 718.874 – com repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil de 1973 – foi posta em xeque a constitucionalidade da instituição da contribuição social em comento pela lei ordinária n. 10.256/2001, editada após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998 (BRASIL, 2013), que, num primeiro momento, aparentava estar em consonância, até mesmo, com a tese fixada pela Corte Suprema quando da prolação do acórdão do RE 363.852, veja-se:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, **até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição**, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Ministra Ellen Gracie, em sessão presidida pelo Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas. (BRASIL, 2010a, <<http://www.stf.jus.br>>, grifo nosso).

Ocorre que a Lei n. 10.256/2001 nada mais fez do que reinserir no mundo jurídico o *caput* do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, nada dispondo a respeito dos incisos I e II desse dispositivo legal, acrescidos pelas Leis ns. 8.540/1992 e 9.528/1997, e que, nesses termos, já haviam sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RREE 363.852 e 594.177, como alhures já mencionado (BRASIL, 2011a).

Percebe-se, portanto, que a Lei n. 10.256/2001, ao dar nova redação ao artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, limitou-se a indicar os sujeitos passivos do tributo a ser recolhido, sem definir a base de cálculo, o fato gerador e a alíquota. Sucede que, como já visto no segundo capítulo deste trabalho, na falta de quaisquer dos elementos necessários para a deflagração da relação jurídico-tributária, esta padecerá de vício de validade, existência ou eficácia.

A respeito, observa-se excerto do voto do relator do incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado na Apelação Cível n. 2008.70.16.000444-6/PR, Álvaro Eduardo Junqueira, julgado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

É fácil perceber, assim, que o **art. 25 da Lei de Custeio** passa a contar apenas com o *caput*, que termina em dois pontos e necessita de **insofismável complementação para estipular, validamente, a contribuição guerreada**, que constituem "*conditio sine qua non*" à eficácia de incidência da exceção, porquanto elementos dimensionantes, alíquota, fato gerador do tributo e base econômica (signo de riqueza), trinômio básico à incidência válida, pena inviabilidade do recolhimento diante da ignorância do quantum a ser pago, ficando com a seguinte redação truncada:
 "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:”. (BRASIL, 2011a, <<https://www2.trf4.jus.br>>, grifo nosso).

Esse, contudo, não foi o entendimento da ampla maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal no que se refere à inconstitucionalidade formal da contribuição em questão, ao julgar o RE 718.874. Com efeito, para a Suprema Corte, a declaração de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177, sob o regime de repercussão geral, não teve o condão de expurgar do ordenamento jurídico o texto legal do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, que continuou sendo aplicado normalmente em relação aos segurados especiais (BRASIL, 2017a).

Nesse sentido, ao declarar a inconstitucionalidade formal do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, a Corte teria, tão somente, excluído o empregador rural pessoa física como sujeito passivo da obrigação tributária prevista no supracitado artigo, utilizando-se da técnica de declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto – sem extinguir, portanto, *erga omnes* a referida obrigação tributária (BRASIL, 2017a).

Assim, tendo em vista que a norma veiculada no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 teria continuado – em tese – existindo no ordenamento jurídico, com vigência e eficácia quanto aos segurados especiais, para o Supremo Tribunal Federal a Lei n. 10.256/2001 teria “aproveitado” os incisos I e II do artigo 25, editados pelas Leis ns. 8.540/1992 e 9.528/1997 (BRASIL, 2017a).

Ora, cumpre observar que para que ocorra a exclusão de uma hipótese de aplicação de uma norma, por declaração de inconstitucionalidade, sem que se produza alteração no texto legal, deverá o guardião da Constituição utilizar-se da modalidade de controle de constitucionalidade denominada “declaração de nulidade sem redução de texto”, a qual exige a indicação – de forma expressa, na parte dispositiva da decisão – dos dispositivos considerados parcialmente (in)constitucionais, bem como da interpretação da Corte sobre estes (BARBOSA, 2017; MENDES; BRANCO, 2012).

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal não se utilizou dessa técnica quando da prolação das decisões pretéritas acerca da questão constitucional em análise, como se pode observar do dispositivo do RE 363.852 acima colacionado, bem como do acórdão do RE 596.177, a saber:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, dar provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. (BRASIL, 2011b, <<http://www.stf.jus.br>>).

Nesse sentido, importa ressaltar, por oportuno, o teor da parte final do voto do relator Ricardo Lewandowski no julgamento do acórdão supracitado, no qual, da mesma forma, não houve a indicação expressa de dispositivos considerados parcialmente (in)constitucionais tampouco a menção acerca da interpretação conferida a estes:

Por essas razões, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, que deu nova redação aos arts. 12, V e VII, 25, I e II, e 30, IV, da Lei 8.212/1991, e determino a aplicação desse entendimento aos demais casos, nos termos do art. 543-B do CPC. (BRASIL, 2011b, <<http://www.stf.jus.br>>).

Veja-se, pois, que, diante dessa conjuntura, a única possibilidade de “aproveitamento” dos incisos I e II do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991 seria a repristinação da exigência da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, com base nas alterações realizadas no inciso I do artigo 195 da Carta Magna pela Emenda Constitucional n. 20/1998. Contudo, a teoria da constitucionalidade superveniente na seara tributária é inaplicável sob a ordem constitucional vigente no Brasil, de acordo com a jurisprudência pacífica da própria Corte Suprema (BRASIL, 2017a).

Desta forma, não há outra conclusão – contrapondo o entendimento de Goes (2018) e Castro e Lazzari (2018) – senão a de que a contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, é, mesmo após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, flagrantemente inconstitucional por vício de forma.

Isso porque o constituinte originário, ao dispor sobre as limitações do poder de tributar do Estado, vedou expressamente – no artigo 150, inciso I, da Carta Magna – a exigência de tributo sem lei que o estabeleça. Com efeito, considerando que somente a lei em sentido estrito pode estabelecer os elementos indispensáveis à configuração da relação-jurídico tributária, nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional, quando o legislador ordinário não os estipulou, por ocasião da edição da Lei n. 10.256/2001, acabou por infringir formalmente o texto constitucional.

A propósito, nas palavras de Humberto Ávila – professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP), que emitiu parecer nos autos do processo relativo ao RE 718.874 contrariamente à declaração de constitucionalidade da contribuição social prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, modificada pela Lei n. 10.256/2001:

[...] o princípio da legalidade material impõe o dever de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei (sujeitos passivos, base de cálculo e alíquotas). Quer dizer, **como somente por meio de lei podem os tributos ser instituídos, a própria lei, conforme o disposto no art. 150, I, da Constituição, deve conter a base de cálculo e a alíquota. Não sendo esse o caso, a lei é inconstitucional. Com efeito, a Constituição determina que a lei que institui o tributo contenha todos os elementos da obrigação tributária, mas a Lei n. 10.256/01 não os tem.** Não os tem porque não os previu em seu texto; nem os terá por apropriação. Isso porque não pode destacar os incisos do art. 25, cuja redação foi dada pela lei anterior – repita-se, declarados inconstitucionais -, para depois incorporá-los ao seu próprio texto. Essa apropriação de fragmentos normativos não pode ser feita por duas razões: a uma, porque há uma relação necessária entre o caput e os seus incisos; a duas, porque, para tanto, seria necessário convalidar os dispositivos declarados possível. (BRASIL, 2017a, <<http://www.stf.jus.br>>, grifo nosso).

Infere-se, por derradeiro, que a Lei n. 10.256/2001 – embora amparada pela Emenda Constitucional n. 20/1998 no que tange à grandeza econômica tributável –, ao não prever a totalidade dos elementos constantes do antecedente e consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária da contribuição social prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, padeceu de inconstitucionalidade formal, por defeito insanável em sua formação, ocasionando a incompletude da norma jurídica que, por decorrência lógica, é incapaz de inaugurar a relação jurídico-tributária, deslegitimando a cobrança do empregador rural pessoa física da exação ao FUNRURAL.

Nesse sentido, para Carvalho (2019), a combinação da base de cálculo e da alíquota resulta na definição do *debitum* tributário, ou seja, o valor que o sujeito passivo da obrigação tributária deve pagar ao sujeito ativo. Desta forma, sendo a base

de cálculo uma exigência obrigatória do constituinte originário, a alíquota, ao com ela se conjugar, também passa a ser um elemento indispensável para a constituição da relação jurídico-tributária, vez que não há sentido a existência isolada de uma ou outra.

Por corolário, não há como perdurar a responsabilidade tributária por sub-rogação da empresa adquirente dos produtos rurais, consumidora ou consignatária ou da cooperativa, pela retenção e recolhimento do valor da contribuição do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL aos cofres públicos, prevista no artigo 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/1991, vez que “a dogmática fiscal não permite a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelo pagamento de tributo manifestamente inconstitucional” (BRASIL, 2017a, <<http://www.stf.jus.br>>).

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar a (in)constitucionalidade formal da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998.

Com o fito de alcançar o objetivo geral traçado, no primeiro capítulo, para uma melhor compreensão acerca da sistemática da seguridade social brasileira, pretendeu-se estudar os princípios constitucionais específicos aplicáveis a esse regime – que, vale asseverar, são dotados da mesma força coercitiva de que dispõem as regras – dos quais se destacam os princípios da solidariedade; da uniformidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural; da diversidade da base de financiamento; e da preexistência do custeio em relação ao benefício ou serviço.

Ressalta-se, por oportuno, que os princípios específicos da seguridade social de forma alguma excluem os princípios constitucionais gerais, que possuem tanta importância quanto aqueles para o deslinde da problemática aqui apresentada, a exemplo do princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que deve ser amplamente observado quando da instituição das contribuições sociais, sob pena de inconstitucionalidade.

Outrossim, procurou-se examinar – além das fontes formais do Direito Previdenciário – a hipótese de criação de novas fontes de custeio da seguridade social e as formas pelas quais esta é financiada, fazendo-se uma detalhada distinção entre as leis ordinárias e complementares, de extrema importância para a compreensão da declaração de inconstitucionalidade da contribuição social prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/1997, pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento dos RREE 363.852 e 594.177.

Nesse sentido, giza-se que, ao alterar o texto do artigo 195 da Constituição Federal, a Emenda Constitucional n. 20/1998 possibilitou que a instituição da contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção fosse instituída por lei ordinária e não mais por lei complementar.

No segundo capítulo, apurou-se o histórico da contribuição ao FUNRURAL sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro, instituída pela primeira vez no Brasil em 1963, a fim de custear a cobertura previdenciária dos trabalhadores rurais, que, até então, era inexistente; passando-se, posteriormente, à análise da natureza jurídica e da regra-matriz de incidência tributária da referida contribuição.

Depois de realizado um exame acurado de cada uma das teorias que buscam entender a natureza jurídica das contribuições sociais, optou-se pela adoção da teoria fiscal para dar subsídio à análise da questão constitucional enfrentada no presente trabalho, à vista do entendimento prevalente na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na sequência, considerando a natureza tributária da contribuição social ao FUNRURAL aqui adotada, passou-se ao estudo da regra-matriz de incidência tributária que se subdivide em antecedente e consequente normativo, onde há elementos indispensáveis à deflagração da relação jurídico-tributária, sem os quais a norma jurídica instituidora do tributo, por ser incompleta, não é capaz de constituir a obrigação, uma vez que eivada de vício de validade, existência ou eficácia.

Após a delimitação de tais pressupostos, sucedeu-se, no terceiro capítulo, à perscrutação da evolução do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da contribuição social do empregador rural pessoa física ao FUNRURAL, que, em menos de 10 (dez) anos, mudou radicalmente de entendimento sobre a (in)constitucionalidade da referida contribuição, instalando no setor do agronegócio uma insegurança jurídica nunca antes vista na sociedade.

Com efeito, as implicações no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo do reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da constitucionalidade da contribuição prevista no artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, por ocasião do julgamento do RE 718.874, à luz da segurança jurídica dos atos praticados pelo empregador rural pessoa física e pelas empresas sub-rogadas em recolher a contribuição ao FUNRURAL, foram catastróficas.

Ao cabo da presente monografia – depois de se rechaçar um a um dos argumentos lançados no RE 718.874 no que tange à suposta constitucionalidade formal da contribuição em questão –, inferiu-se que, em que pese amparada em grandeza econômica tributável prevista na Emenda Constitucional n. 20/1998, a Lei n. 10.256/2001, ao reinserir o *caput* do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, sem dispor

acerca do fato gerador, da base de cálculo e da alíquota da contribuição ao FUNRURAL, nasceu natimorta, indo totalmente de encontro à rigidez do texto constitucional de 1988, que exige que a lei preveja todos os elementos da obrigação tributária para que seja válida.

Assim, a Lei n. 10.256/2001, por vício de forma – haja vista que os incisos I e II do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, editados pela Lei n. 9.528/1997 (e, antes, pela Lei n. 8.540/1992), foram declarados inconstitucionais, e, por consequência, expurgados do ordenamento jurídico brasileiro –, é incapaz de deflagrar a relação jurídico-tributária, deslegitimando a cobrança do empregador rural pessoa física da exação ao FUNRURAL, bem como desresponsabilizando a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa da retenção e recolhimento do valor da referida contribuição aos cofres públicos.

REFERÊNCIAS

AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 9. ed. rev. atual. ampl. Salvador: Juspodivm, 2017.

BARBOSA, Murilo Pompei. Funrural: o cenário propiciado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Senado Federal. *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 135, a. 25, p. 211-221, out./dez. 2017. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/17/13>>. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 maio 2019.

_____. Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 6 maio 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em: 20 maio 2019.

_____. Lei 2.613, de 23 de setembro de 1955. Autoriza a União a criar uma Fundação denominada Serviço Social Rural. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 set. 1955. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L2613.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 26 ago. 1960. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Lei 4.214, de 2 de março de 1963. Dispõe sobre o Estatuto do Trabalhador Rural. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 mar. 1963. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4214.htm>. Acesso em: 27 ago. 2019.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 28 ago. 2019.

_____. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 19 jul. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 3.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 9 jan. 2018b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Medida provisória 793, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 jul. 2017c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv793.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Resolução 15, de 12 de setembro de 2017. Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 12 set. 2017b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Congresso/RSF15.htm>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 4395*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 mar. 2010b. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3855030>>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. _____. *Recurso extraordinário 363.852*. Recorrente: Frigorífico Mataboi S/A. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 3 fev. 2010a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>>. Acesso em: 03 out. 2019.

_____. _____. *Recurso extraordinário 596.177*. Recorrente: Adolfo Angelo Marzari Junior. Recorrido: União. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 1 ago. 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626799>>. Acesso em: 03 out. 2019.

_____. _____. *Repercussão geral no recurso extraordinário 718.874*. Recorrente: União. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 22 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4498715>>. Acesso em: 03 out. 2019.

_____. _____. *Recurso extraordinário 718.874*. Recorrente: União. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 30 mar. 2017a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13715465>>. Acesso em: 03 out. 2019.

_____. _____. *Sextos embargos declaração no recurso extraordinário 718.874*. Embargante: Associação Brasileira dos Criadores de Zebu. Embargado: União. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 23 maio 2018a. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315228091&ext=.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). *Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 2008.70.16.000444-6/PR*. Apelantes: Associação Nacional de Defesa dos Agricultores Pecuáristas e Produtores da Terra – ANDATERRA e União Federal (Fazenda Nacional). Apelados: União Federal (Fazenda Nacional) e Associação Nacional de Defesa dos Agricultores Pecuáristas e Produtores da Terra – ANDATERRA. Relator: Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, RS, 21 jul. 2011a. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=4344297&hash=35a93a57775c1c47761dba60ba54127f>. Acesso em: 02 set. 2019.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Deputados cobram do governo solução para dívida do Funrural. *Portal da Câmara dos Deputados*, Brasília, set. 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/590297-deputados-cobram-do-governo-solucao-para-divida-do-funrural/>>. Acesso em: 04 out. 2019.

CAPARROZ, Roberto (coord). *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CORREIA, M. O. G.; CORREIA, E. P. B. *Curso de direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=a4JnDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=fontes+formais+direito+previdenc>>

i%C3%A1rio&ots=B13jwalH5r&sig=90HNTJy0YeQDTwNaxttQv7GikRs#v=onepage&q&f=true>. Acesso em: 11 maio 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, C. A. P. de; LAZZARI, J. B. *Manual do direito previdenciário*. 21. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

GOES, Hugo. *Manual de direito previdenciário: teoria e questões*. 14. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 20. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

KERTZMAN, Ivan. *Curso prático de direito previdenciário*. 12. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. *A intangibilidade da coisa julgada diante da decisão de inconstitucionalidade: art. 525, §§ 12, 13, 14 e 15, CPC/2015*. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. Disponível em: <<https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F110770983%2Fv4.5&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e35000015690522013603101bc#sl=e&eid=beef1edcd4e5ab13a4c3f746f041117d&eat=a-110771721&pg=1&psl=&nvgS=false>>. Acesso em: 06 out. 2019.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 33. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2017.

PARRA, Rafaela Aiex. Funrural: os aspectos previdenciários, tributários e os traços da função social da propriedade rural. In: CANELLA, R.S.B.; CANELLA, S.E. (org). *Direito previdenciário: atualidades e tendências*. Londrina: Troth, 2019. p. 71-82.

PAULA, Laura Moraes de. *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*. 2010. 50 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário). Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [s.l.], 2010. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/monografias-2010/>>. Acesso em: 28 ago. 2019.

PAULA, Sebastião Faustino de. *Contribuições sociais previdenciárias: fonte única ou subsidiária de financiamento da previdência social?* 2013. 132 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito). Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/123456789/357>>. Acesso em: 17 maio 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PITTONDO, Maysa de Sá. *Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual*. 2014. 241 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-130453/pt-br.php>>. Acesso em: 15 maio 2019.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Conheça a PGFN. *Ministério da Economia*, Brasília, jul. 2019. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional>>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Parecer PGFN/CRJ/Nº 1447/2017. *Ministério da Economia*, Brasília, set. 2017. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-destaques/Parecer%20PGFN%20CRJ%201447%202017.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2019.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Marisa Ferreira dos (coord). *Direito previdenciário esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SARAIVA, Daniela Coutinho. *A eficácia das resoluções senatoriais enquanto meio de controle difuso a partir do caso concreto: análise do caso funrural*. 2018. 56 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Programa de pós-graduação *lato sensu* em Análise de Constitucionalidade). Instituto Legislativo Brasileiro, Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/553467>>. Acesso em: 04 out. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SENADO FEDERAL. Aprovada resolução que evita a cobrança retroativa das dívidas do Funrural. *Senado Federal*, Brasília, set. 2017b. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/08/23/aprovada-resolucao-que-evita-a-cobranca-retroativa-das-dividas-do-funrural>>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Parecer (SF) nº 88, de 2017. Brasília: Senado Federal, ago. 2017a. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7140664&ts=1567533361872&disposition=inline>>. Acesso em: 04 out. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador rural pessoa física ao Funrural. *Supremo Tribunal Federal*, Brasília, maio 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330&caixaBusca=N>>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Supremo desobriga empregador rural de recolher Funrural sobre receita bruta de sua comercialização. *Supremo Tribunal Federal*, Brasília, fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119605&caixaBusca=N>>. Acesso em: 04 out. 2019.

_____. Suspenso julgamento sobre cobrança do Funrural. *Supremo Tribunal Federal*, Brasília, mar. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=339464>>. Acesso em: 04 out. 2019.