

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS E A (IN)APLICABILIDADE DA REGRA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO SENAR

Data de aceite: 03/06/2024

Daniel Garcia Mascareñas

Gerente Executivo Tributário
Santos, Brasil

Roberta Vedana

Doutorando em Economia aplicada pela
ESALQ/USP
Piracicaba, Brasil

RESUMO: Este trabalho teve como objetivo apresentar a questão da incidência da contribuição social sobre receitas decorrentes de atividades que escapam do conceito legal estipulado como típicas de agroindústrias. Para tanto, foram abordados temas que justificassem essas controvérsias. Com isso, buscou-se responder a questões que dizem respeito à criação específica das Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social devida pela agroindústria e que tem por base de cálculo a receita bruta. Além disso, buscou-se responder quais atividades e receitas deveriam incidir nessa base de cálculo e também outras informações que pudessem justificar a escolha do tema proposto. Quanto à metodologia utilizada na pesquisa foi de natureza qualitativa, por meio das leis contidas no ordenamento jurídico; livros de

autores que tratam das leis de tributações sobre produtos da agroindústria, assim como trabalhos acadêmicos de base teórica sobre o tema. Quanto aos resultados obtidos neste estudo, analisados com base em três linhas interpretativas que norteiam a jurisprudência sobre a natureza jurídica da contribuição social sobre a agroindústria, pode-se entender que a contribuição previdenciária da agroindústria incidiria apenas sobre as receitas advindas da comercialização da sua produção. No que tange ao SENAR e a respectiva imunidade sobre as receitas decorrentes da exportação, pode-se entender que existem sólidos fundamentos para sustentar que a contribuição destinada ao SENAR se enquadra como uma contribuição social geral (segunda linha interpretativa) e, portanto, aplicável a imunidade tributária sobre as receitas de exportação.

PALAVRAS-CHAVE: agroindústria, contribuições sociais, jurisprudência, imunidade tributária.

SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION ON AGRO-INDUSTRIAL ACTIVITIES AND THE (IN)APPLICABILITY OF THE TAX IMMUNITY RULE TO SENAR

ABSTRACT: This work aimed to present the question of the incidence of social contribution on income arising from activities that escape the legal concept stipulated as typical of agro-industries. To this end, topics that justify these controversies were addressed. With this, we sought to answer questions that relate to the specific creation of Social Contributions for Social Security owed by the agroindustry and which are based on gross revenue. In addition, we sought to answer which activities and revenues should fall on this calculation basis and also other information that could justify the choice of the proposed theme. As for the methodology used in the research, it was qualitative in nature, through the laws contained in the legal system; books by authors dealing with taxation laws on agribusiness products, as well as academic works with a theoretical basis on the subject. As for the results obtained in this study, analyzed based on three interpretative currents that guide the jurisprudence on the legal nature of the social contribution on the agroindustry, it can be understood that the social security contribution of the agroindustry would focus only on the revenues arising from the commercialization of its production. With regard to SENAR and the respective immunity on the income arising from exports, it can be understood that there are solid grounds to support that the contribution destined to SENAR fits as a general social contribution (second interpretative current) and, therefore, applicable to tax immunity on export earnings.

KEYWORDS: agroindustry, social contributions, jurisprudence, tax immunity.

INTRODUÇÃO

O problema diz respeito à incidência da contribuição social prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.526, de 9 de julho de 2001, sobre receitas decorrentes de atividades que escapam do conceito legal estipulado como típicas de agroindústrias.

O núcleo da controvérsia se refere ao cômputo, ou não, das receitas decorrentes de revenda de produtos adquiridos de terceiros, por exemplo, na base de cálculo da contribuição social aludida apurada por empresas agroindustriais.

Como decorrência desta problemática, especialmente em função da previsão contida no parágrafo 5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.526/01, propõe-se discutir também a incidência da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural [SENAR] sobre estas receitas, consideradas como não típicas de agroindústrias.

Por fim, paralelamente a essa problemática, também se enfrenta a abrangência da regra da imunidade sobre as receitas de exportação, disciplinada no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da Constituição Federal [CF], para fins de cobrança da contribuição destinada ao SENAR.

Inicialmente a Lei n.º 8.212/91 tomou como base de cálculo das contribuições previdenciárias a folha de salários. Posteriormente, a base de cálculo foi estendida às

remunerações creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, para os trabalhadores avulsos e aos segurados contribuintes individuais que lhes prestassem serviços.

Em relação à forma de incidência das contribuições sociais previdenciárias na agroindústria, percorreu-se um longo caminho até chegar à prescrição atual, contida no artigo 22-A da Lei 8.212/91 e complementada pelo Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999 (Regulamento da Lei básica nº 8.212 de 24 de julho de 1991, criadora das Contribuições Sociais Previdenciárias) e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971 de 13 de novembro de 2009.

Dessa forma, foram justamente esses veículos introdutórios de normas que trouxeram outras atividades, que não as da agroindústria, para serem tributadas por contribuições previdenciárias, como se fossem agroindústria.

Com isso, pode-se compreender que o objetivo central deste trabalho é discutir a respeito das diferentes interpretações sobre a lei, os decretos e a instrução normativa, que definem a base de cálculo das contribuições previdenciárias para as agroindústrias. Com isso, a justificativa deste estudo é apontar que a base de cálculo que deve ser utilizada pela agroindústria é aquela contida na lei, por sua importância perante às demais alternativas de cálculo. Como também, discutir a respeito à aplicabilidade da imunidade tributária das receitas de exportação para pagamento da contribuição previdenciária devida ao SENAR.

Como objetivo central, este trabalho pretende apresentar a questão da incidência da contribuição social sobre receitas provenientes de atividades que escapam do conceito legal estipulado como típicas de agroindústrias.

Como objetivos secundários:

- a. esclarecer a natureza da agroindústria e a criação específica das Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social, nela incidentes, que tem a receita bruta por base de cálculo.
- b. apresentar as determinações criadas pelo Decreto n.º 3.048/99 e a IN n.º 971/2009 que objetivaram novas atividades, dando-lhes tratamento análogo ao dado à agroindústria, quando esta praticasse revenda de mercadoria ou atividade econômica autônoma
- c. explicar sobre o adicional de 0,25% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural [SENAR], que incide sobre a mesma receita bruta da agroindústria proveniente da comercialização da produção.
- d. discorrer sobre a natureza jurídica da contribuição recolhida ao SENAR, especialmente no que toca à sua destinação e à sua finalidade enquanto instrumento arrecadatório, de modo a verificar seu enquadramento ou não na imunidade prevista no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da CF.

Além desta introdução, o artigo apresenta mais três seções. A segunda seção apresenta os materiais e métodos utilizados na realização do presente trabalho. Os resultados e discussão são apresentados na terceira seção, e, por último, as considerações finais.

MATERIAL E MÉTODOS

Para a realização deste estudo foram utilizadas diferentes fontes de pesquisas para embasar o tema analisado. Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, buscou-se realizar uma análise documental a partir da consulta a CF e também a livros especializados acerca das leis de tributações sobre produtos da agroindústria. A base teórica deste trabalho, no que se refere à metodologia, serve para sustentar os argumentos propostos neste trabalho, a fim de apresentar uma base de cálculo da contribuição previdenciária devida à agroindústria, apontando as observações contrárias às leis estabelecidas. Para tanto, buscou-se apoio na pesquisa de leis, decretos, e instruções normativas, disponíveis nos meios eletrônicos do Planalto Nacional (2022), da Receita Federal (2022), do Supremo Tribunal Federal [STF] e do Superior Tribunal de Justiça [STJ].

Além disso, no que se refere às definições teóricas a respeito da natureza dos métodos de pesquisa bibliográfica, qualitativa e exploratória, aplicados no presente trabalho, Gil (2002, p. 5) explica que a pesquisa bibliográfica se baseia em um material elaborado anteriormente, em livros e artigos científicos. Por outro lado, existem algumas pesquisas que utilizam somente fontes bibliográficas.

No caso de pesquisas exploratórias, grande parte pode ser definida como pesquisa bibliográfica. Quanto a pesquisas que emitem diferentes posicionamentos sobre um mesmo tema, da mesma forma podem ser encaixadas nas pesquisas bibliográficas (Gil, 2002, p.2).

Para Marconi e Lakatos (2003), em uma pesquisa bibliográfica permite que se recorra a documentos públicos, tais como leis e artigos específicos inseridos nessas leis municipais, estaduais e nacionais como ordens régias, leis, ofícios, relatórios, correspondências, anuários, alvarás, atas, debates, documentos, projetos de lei, impressos, relatórios, dentre outros, que, no caso deste estudo, servirão de base de apoio para a defesa da tese proposta.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Agroindústria: natureza e definição

De acordo com dados do Censo Agropecuário 2017, existem 1.527.056 de agroindústrias no Brasil. A sua produção total foi de 6.294.744 toneladas e a venda, de 5,3 milhões de toneladas. Em relação ao valor adquirido com a venda total da produção agroindustrial brasileira, em 2017, foi de R\$ 10,8 bilhões, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], em 2022. Diante da representatividade econômica e

social da agroindústria, torna-se necessário compreender a natureza e a definição legal deste setor no País. Segundo Pacheco (2020) a agroindústria é composta por dois tipos de atividades bem distintas entre si, a agrícola e a industrial, e pertence a um empreendedor, ou a uma pessoa jurídica de direito privado.

Embora possa-se identificar as duas atividades formadoras da agroindústria, esta deve ser visualizada como um todo. De fato, ambas as atividades se realizam ao mesmo tempo como um movimento sem interrupção. Enquanto a indústria faz os produtos industriais, como por exemplo, na cadeia da cana-de-açúcar a agroindústria produz açúcar, álcool e energia, a parte agrícola continua a plantá-la e colhê-la.

Diante desse cenário, a Figura 1 apresenta a unidade do conjunto das atividades:

Agroindústria	
Agrícola	Industrial

Figura 1. Composição da agroindústria no Brasil

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Trata-se de uma unidade fática e, como tal, foi introduzida no ordenamento jurídico.

O conceito de agroindústria está diretamente ligado ao produtor rural, pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização da produção própria ou da produção própria e adquirida de terceiros. Com isso, pode-se afirmar que a produção própria se refere, sempre, à produção agrícola. Vê-se, pois, que a industrialização deve ser:

- a. da produção rural própria, ou
- b. da produção própria somada àquela adquirida de terceiros.

Observa-se que a industrialização de produção adquirida 100%, ou seja, exclusivamente de terceiros, não caracteriza a agroindústria.

A Constituição da República criou um sistema para a Seguridade Social, informado pelo princípio da solidariedade, da universalidade da cobertura e do atendimento e equidade na forma de participação no custeio.

Nesse sentido, em 1991, a Lei 8.212 criou as normas para financiamento da Seguridade Social, financiada, direta ou indiretamente pela sociedade, nos termos do artigo 195 da CF, por meio de recursos federais, estaduais, municipais e de contribuições sociais.

Estas são aquelas realizadas pela sociedade, especificamente as:

- a. das empresas incidentes sobre a folha de salários de seus empregados, bem como sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b. das empresas incidentes sobre a receita ou o faturamento e lucro;
- c. dos trabalhadores incidentes sobre o seu salário de contribuição;
- d. outros.

Para efeitos de análise, a presente pesquisa abordará apenas as contribuições pagas pela agroindústria.

AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

De acordo com Pacheco (2020), inicialmente, a Lei n.º 8.212/1991 se baseou no cálculo das contribuições previdenciárias à folha de salários. Posteriormente, passou a agregar as remunerações creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos trabalhadores avulsos e aos segurados contribuintes individuais que lhes prestassem serviços. O artigo 22 diz que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 23, representa 20% do total das remunerações pagas, devidas ou creditadas para qualquer que seja o título, para segurados, empregados ou trabalhadores avulsos prestadores de serviços, a fim de retribuir o trabalho por meio de gorjetas, adiantamentos de salários, tanto pelos serviços prestados quanto ao tempo à disposição do empregador.

Confere-se, pois, que as contribuições devidas pela empresa possuem como base de cálculo, as remunerações pagas a qualquer título àqueles que lhe prestem serviços.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA E AS SUAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS

Segundo Pacheco (2020), o produtor rural pessoa jurídica, também havia sido incluído na norma geral do artigo 22 até que a Lei n.º 8.870/94 escolheu para base de cálculo da contribuição a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, à alíquota de 2,5%. O artigo 25 da lei diz que a contribuição prevista no artigo 22 da Lei 8.212 de 24.07.1991, com relação à seguridade social pelo empregador se refere a dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

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

Passaram a conviver, no universo das contribuições previdenciárias duas bases de cálculo: a) a remuneração de salários e de outras prestações de serviços e b) a receita bruta da produção rural, nas respectivas atividades (Pacheco, 2020).

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES NA AGROINDÚSTRIA

O debate acerca da incidência das contribuições sociais previdenciárias na agroindústria, que deu origem à prescrição contida no artigo 22-A da Lei 8.212/91, foi intenso. E, diga-se, desde já, isso ocorreu enquanto não restou esclarecida a unicidade da natureza da agroindústria.

Dessa forma, a legislação que dela tratou demonstra o equívoco. Nesse sentido, o § 2.º do artigo 25 da Lei 8.870, de 15.09.1994, que veio tratar pela primeira vez da Contribuição Previdenciária da agroindústria, o fez forma inadequada.

De qualquer maneira, já foi declarado inconstitucional pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade [ADIN], n.º 1.103, o que melhor se verá em seguida. O artigo 25 desta lei fala que o artigo 22 da Lei 8.212, de 24.07.1991, relativo à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, voltada à produção rural, estabelece dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; no caso do § 2º da mesma lei, essa porcentagem se estende aos produtores agroindustriais, com cálculo sobre o valor estimado da produção agrícola própria, de acordo com o preço de mercado.

Quanto ao § 2º, não existe relação jurídica consigo próprio, uma vez que a passagem do insumo – a cana-de-açúcar – do campo para a indústria não tem preço. Foi criada artificialmente uma venda, tendo por base um valor presumido de mercado. Na verdade, “vendedor” e “comprador” eram a mesma pessoa jurídica e a venda nunca se realizava. Era apenas presumida, e dizemos, na verdade, ficta, para fins tributários.

A perplexidade atingiu os contribuintes.

Até que se realizou, em 18.12.1996, o julgamento da ADIN nº 1.103, proposta pela CNI, que julgou inconstitucional o § 2º retro transcrito.

Neste passo, é imprescindível atentar para o conceito de indústria, como gênero e agroindústria, como espécie.

O que vem a ser uma indústria? Segundo Marçal Justen Filho, apud¹ (1991), industrialização são todas as atividades materiais de produção em série, sendo que os bens industriais iguais pertencem a uma determinada classe. Portanto, industrializar envolve a mudança na configuração de um bem material, assim como a sua massificação e padronização.

Assim, pode-se definir que a indústria sucroenergética é aquela que transforma a cana-de-açúcar em açúcar e/ou álcool, álcool anidro para misturar na gasolina ou álcool hidratado, como combustível e ainda energia elétrica.

E, agora, o que será agroindústria? É a indústria que transforma a sua própria produção agrícola. No Setor Sucroenergético, a pessoa jurídica agroindustrial planta, colhe e transporta a cana para a indústria, onde será processada, transformando-se em produto industrial.

¹ citado por José Eduardo Soares de Melo in “O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988”, São Paulo, RT, 1991, p. 113.

Ou seja, é a pessoa jurídica que realiza a atividade de produção agrícola e que, também, industrializa o produto resultante dessa atividade.

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

Assim sendo, não há venda efetiva na passagem do insumo para a indústria. Não há venda e compra consigo mesmo.

Logicamente, se se pretendesse tributar a 1ª fase econômica da agroindústria, só se poderia socorrer de uma base de cálculo presumida, o que é contra a realidade real e jurídica, motivo pelo qual o parágrafo 2º, do artigo 25 da Lei n.º 8.870/94 foi declarado inconstitucional.

Anos depois da decisão do STF na ADIN n.º 1.103 de 18.12.1996, veio à luz a Lei 10.256 de 09.07.2001 que, em seu artigo 1º, pôs uma pá de cal na antiga forma de tributação da contribuição previdenciária da agroindústria, quando determinou para sua base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Leia-se: produção industrial final.

Note-se a redação do artigo 1º da Lei, ao tratar da agroindústria, que passou a integrar a Lei Mestra n.º 8.212/91 no artigo 22-A, que diz que, a partir do momento em que o produtor rural é uma pessoa jurídica, com industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide a contribuição social sobre o valor da receita bruta advinda da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do artigo 22 desta mesma Lei, em uma proporção de 2,5%.

No caso da prestação de serviços a terceiros, não está inclusa nesta lei, sendo suas contribuições previdenciárias contidas no artigo 22 da lei em questão. No § 3º, a receita bruta que se refere aos serviços prestados a terceiros será tirada da base de cálculo da contribuição de que trata o caput do artigo 22-A.

Observe-se que o próprio artigo exclui as operações relativas à prestação de serviços a terceiros da incidência sofrida pelas agroindústrias, ou seja, cairá na regra geral (§ 2º). Neste caso, será excluída da base de cálculo, expressa no artigo 22-A (§ 3º).

Sua natureza se diferencia de uma simples indústria, o que suscitou a criação de uma contribuição previdenciária específica para ela.

Ademais, sobre o preceito legal acima reproduzido, primeiramente, cumpre salientar que, recentemente, o Plenário do STF, nos autos do RE nº 611.601/RS², reconheceu a repercussão geral da matéria relativa à discussão da (in)constitucionalidade do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/01, gerando controvérsia jurídica que muito se assemelha com a resolvida nos autos da ADIN nº 1.103/DF.

² STF, re nº611.601/rs, rel. Dias Tofolli, dje. 17.06.2010.

Apesar de a (in)constitucionalidade do artigo 22-A ainda estar condicionada a ulterior confirmação pelo STF, existem chances de a Excelsa Corte entender que a instituição desta contribuição social substitutiva à regra geral prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, aplicável tão somente às agroindústrias, está contida na alínea “b”, do inciso I, do artigo 195 da CF, não redundando em ofensa à Magna Carta, tal como ocorrido com o inconstitucional regime disciplinado pelo parágrafo 2º, do artigo 25, da Lei nº 8.870/94.

No entanto, deixando esta questão de lado, por não ser o objeto deste trabalho, passa-se a analisar a extensão e aplicabilidade do dispositivo em voga.

Para não se distanciar dos objetivos da norma³, possibilitando que qualquer empresa receba o regime tributário regulado pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, o legislador acabou conceituando expressamente que sociedade agroindustrial seria aquela pessoa jurídica produtora rural, que possua como atividade econômica a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Assim, para efeito de aplicação da contribuição social prevista neste dispositivo, a agroindústria deverá apresentar como objeto social a industrialização de produção agrícola própria ou de industrialização de produção própria, concomitantemente com a industrialização de produção adquirida de terceiros.

Como também se percebe, pela dicção deste comando normativo que, para a caracterização da sociedade agroindustrial, ainda que a pessoa jurídica adquira produção agrícola de terceiros para a realização de parcela de seu processo de industrialização, é imprescindível que a mesma também possua produção própria para os seus fins industriais, sob pena de se fugir do conceito legal de agroindústria.

Dessa forma, para uma sociedade se enquadrar na sistemática disciplinada pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, o seu processo de industrialização deverá depender ao menos parcialmente de insumos produzidos pela própria empresa.

Em resumo, as contribuições devidas à Seguridade Social (Lei 8.212 de 26.07.1991) são: (a) a cargo da empresa: I – 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços; II – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços. (b) a cargo do empregador rural, pessoa jurídica (Lei nº 8.870/94) em substituição à prevista nos incisos I e II do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91: 2,5% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção (inciso I). (c) a cargo da agroindústria (Lei 10.256/2001): 2,5% sobre o valor da receita bruta advinda da comercialização da produção, ou seja, o produto industrial final (A previsão da Lei n.º 10.256/2001 passou a integrar a Lei 8.212 no artigo 22-A).

Para cada situação jurídica, a lei criou contribuições previdenciárias específicas.

3 A exposição de motivos nº61, de 13.11.2000, do projeto de Lei que originou a Lei nº 10.256/01, consignou que o espírito da norma seria o de incentivar a formalização do trabalho dos empregados rurais, desonerando, para tanto, os custos da folha de salários de empregadores agroindustriais.

O CONCEITO DAS ATIVIDADES TÍPICAS DE AGROINDÚSTRIAS E A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA NO ARTIGO 22-A DA LEI Nº 8.212/1991

Na interpretação de que para uma sociedade se enquadrar na sistemática disciplinada pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, o seu processo de industrialização deverá depender ao menos parcialmente de insumos produzidos pela própria empresa, é corroborado pelo disposto no artigo 201-A⁴, e parágrafo 22, do artigo 201, ambos do Decreto nº 3.048, de 6.5.1999 e no artigo 173 da Instrução Normativa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil [RFB] nº 971, de 13.11.09.

Além disso, o conceito legal de agroindústria também tem sido endossado pela jurisprudência administrativa e judicial⁵.

Sobre este ponto, aliás, deve-se observar que os Tribunais do país têm retirado a qualidade de agroindústria de contribuintes que não demonstrem, em sua essência, conter produção própria para industrialização, nos termos exigidos pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91. É o que se denota pela seguinte ementa, exposta a título exemplificativo sobre as Contribuições Previdenciária da Agroindústria, onde se esclarece que, nesse setor, não se aplica a substituição prevista no artigo 22-A. As contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, são atribuídas, no caso de o produtor rural ser pessoa jurídica e além da atividade rural, exercer outra atividade econômica autônoma, de origem comercial, industrial ou de serviços, no que se refere à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos (Câmara Superior de Recursos Fiscais [CSRF], 2ª Turma, Acórdão nº 9202-01.546, j. 10.5.2011).

Ao se analisar o inteiro teor do precedente supra reproduzido, percebe-se que a CSRF desqualificou o contribuinte como agroindústria pelo fato dessa sociedade empregar toda a sua mão-de-obra em atividades não destinadas à sua produção própria, o que configuraria ausência de produção, escapando, portanto, do conceito empregado pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91. Essa mesma premissa também vem sendo aplicada nos casos em que a produção própria para a industrialização do contribuinte é ínfima, quando comparada com a produção adquirida de terceiros⁶.

Diante do que foi até aqui exposto, mostra-se imperioso que a agroindústria, para o gozo da sistemática apresentada pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, ainda que adquira produção agrícola de terceiros para a realização de parcela de seu processo de industrialização, também possua consistente produção própria para os seus fins industriais, sob pena de se fugir do conceito legal de agroindústria.

4 Incluído pelo Decreto nº 4.032/01

5 CF. TRF1, AC 200137010019085, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:05/07/2013; TRF1, AC 200234000078486, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:18/12/2009, CARF 4ª Cam. da 2ªSeç., Acórdão nº 2401-003.133, j. 19.8.2013; e CC, 6ªCam do 2º Cons., Acórdão nº 206-00-792, j. 7.5.2008.

6 Cf CARF 4ª Cam. da 2ªSeç., Acórdão nº 2401-003.133, j. 19.8.2013; e 2ª CC, 6ªCam., Acórdão nº 206-00-999, j. 1.7.2008.

Delimitada esta premissa, passa-se averiguar qual é a base de cálculo a ser apurada pelas agroindústrias, a título da contribuição social substitutiva à recolhida sobre a folha de salários.

Dessa forma, como determinado pelo artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, as empresas agroindustriais deverão recolher, sob a alíquota de 2,5%⁷, a contribuição social que incide sobre o valor da receita bruta originária da comercialização da produção.

Ademais, a grande problemática de interpretar este dispositivo reside em definir qual é o verdadeiro alcance da genérica expressão “receita bruta proveniente da comercialização da produção”, isto é, dada à abrangência e generalidade dos vocábulos utilizados pelo legislador, entendemos possíveis várias conclusões exegéticas distintas em torno desta mesma expressão.

Isso porque a redação do comando legal não favorece o entendimento sobre o seu alcance, já que emprega a palavra “produção”, ora para se referir à produção agrícola da agroindústria, quando alude à “produção própria”; e ora para se referir, ao que nos parece, ao resultado da industrialização da sociedade agroindustrial, quando alude à “comercialização da produção”.

Vê-se, assim, que a norma primeiramente utiliza o termo “produção própria” para conceituar a atividade das agroindústrias de produzir os seus próprios insumos para seus fins industriais.

Mas, em um segundo momento, o comando legal utiliza a expressão “comercialização da produção” para delimitar a base de cálculo da contribuição social. Sobre este segundo emprego da expressão é que se concentram os maiores problemas em torno da interpretação do artigo 22-A, já que, através dele é possível se entender que: (i) se refere a qualquer atividade econômica exercida pela agroindústria; ou (ii) se refere à produção agroindustrial, isto é, à industrialização de produção própria ou à industrialização de produção própria e adquirida de terceiros; ou (iii) se refere à comercialização de qualquer produção, ainda que não industrializada e produzida pela agroindústria.

A primeira linha interpretativa acima descrita é a aparentemente sustentada e adotada pelos artigos 201-A e 201-B do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), responsável por regulamentar e interpretar às disposições da Lei nº 8.212/91, dentre inúmeras outras atribuições. O artigo 201-A define que a agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica com atividade econômica de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros e que a contribuição incide sobre o valor da receita bruta originária da comercialização da produção, em lugar daquelas previstas no inciso I do artigo 201 e artigo 202, (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

⁷ As considerações que serão realizadas a seguir acerca da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, também são aplicáveis, por consequência lógica, ao quanto disposto no inciso II do artigo 22-A, que prevê a alíquota de 0,1% a ser recolhida para o “*financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade*”.

Já o artigo 201-B afirma que o disposto no artigo anterior aplica-se também mesmo que a agroindústria explore outra atividade econômica autônoma, que pode ocorrer no mesmo ou em outro estabelecimento (Decreto nº 4.032, 2001).

O parágrafo único do artigo 173 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil [IN RFB] n. 971/09 também acena para esta interpretação, demonstrando o entendimento do fisco a respeito do assunto, no sentido de que, toda atividade econômica da agroindústria, ainda que fora do conceito legal que define o que é uma atividade agroindustrial, deverá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ao se realizar uma comparação entre os preceitos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 e os do Decreto nº 3.048/91, constata-se que esta norma regulamentar acabou estendendo a incidência da contribuição social à receita bruta das agroindústrias em atividades não agroindustriais e comerciais, o que, ao menos expressamente, não está previsto naquela norma legal.

Com isso, não existe qualquer dúvida de que os decretos são uma legítima fonte do direito tributário⁸ e que, além do dever de regulamentar e interpretar fielmente a lei, podem servir de solução para concretizar a vontade do legislador quando a interpretação da norma for dúbia ou omissa.

Por este motivo, ainda que não constante expressamente na Lei nº 8.212/91, não se pode simplesmente menosprezar a interpretação/regulamentação dada pelo artigo 201-B aos ditames do artigo 22-A daquele mandamento, no que tange à base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias.

Raciocínio esse que demonstra o quão tênue é o limite de liberdade dos decretos em matéria tributária foi adotado pelo STF no bojo do RE nº 343.446/SC⁹, quando se entendeu pela legitimidade de um decreto editado para regulamentar o conceito de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, para fins de aplicação das alíquotas graduais do Seguro de Acidente do Trabalho [SAT], previstas nas Leis nº 7.787/89 e Lei 8.212/91, em função da omissão legal.

Por outro lado, mesmo levando em consideração as ponderações supras, não se pode perder de vista que o artigo 201-B do Decreto nº 3.048/99 deve respeito ao princípio da legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da CF, e nos artigos 97, 99, 113, 114 e 142 do Código Tributário Nacional [CTN].

Realmente, muito embora a CF e o CTN reconheçam a existência dos decretos no plano das regras jurídicas tributárias, por sua natureza, elas não criam e nem modificam os direitos dos contribuintes, já que qualquer exação de natureza tributária somente pode ser instituída e/ou majorada mediante norma legal, em sentido estrito, assim entendidas as leis, as medidas provisórias e, no passado, os decretos-lei.

⁸ Vide artigo 96 do CTN.

⁹ STF, Rel. Carlos Velloso, DJ 4.4.2003.

Nesse sentido, se a exação prevista no artigo 22-A apenas incide sobre receitas advindas da “comercialização da produção”, atividades econômicas exercidas pela agroindústria sem natureza comercial estão claramente fora do espectro de incidência da norma, havendo uma indevida ampliação da base de cálculo do tributo sem qualquer respaldo legal.

Daí, porque a despeito da presunção de validade que cerca o decreto regulamentar em foco, existem também bons argumentos para se sustentar sua ilegalidade, que dão voz às outras duas linhas interpretativas acerca da base de cálculo disciplinada no artigo 22-A.

Desse modo, essa afirmação se justifica ao se verificar que as agroindústrias não devem pagar a contribuição previdenciária sobre qualquer receita decorrente de suas atividades, mas apenas “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, constatando-se que o legislador realmente quis limitar o tipo de receita bruta que a exação deve incidir.

Se não fosse assim e o legislador realmente quisesse que a contribuição social do artigo 22-A incidisse sobre a receita bruta de todas as atividades autônomas pelas agroindústrias, bastaria ao mesmo suprimir a expressão “proveniente da comercialização da produção” empregada no “caput” do dispositivo mencionado, deixando de forma genérica a exigência da contribuição apenas sobre a receita bruta da agroindústria como um todo.

Deveras, as mais basilares lições exegéticas ensinam que as leis não contêm palavras inúteis¹⁰, de modo que não pode o intérprete simplesmente ignorar uma expressão utilizada na norma.

O fato de os parágrafos 2º e 3º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, excluírem expressamente as receitas decorrentes de prestação de serviços a terceiros da base de cálculo da contribuição prevista no “caput” do artigo 22-A, aplicando a estas receitas não comerciais a regra geral prevista no artigo 22, também poderia auxiliar eventual argumentação, no sentido de que o próprio legislador reconheceu que outras atividades autônomas não definidas no “caput” daquele dispositivo, para serem tributadas pela contribuição previdenciária, precisam de previsão legal expressa.

Assim, entendemos que são bons os argumentos para se sustentar a ilegalidade dos mandamentos contidos no artigo 201-B do Decreto nº 3.048/99, tendo em vista o indevido alargamento da base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A, que incluiu receitas não decorrentes da “comercialização da produção” da agroindústria na apuração do tributo, em plena afronta ao princípio da legalidade tributária, prevista no parágrafo 1º, do artigo 97 do CTN, e demais disposições aplicáveis.

Não obstante esses fatos, mesmo partindo do pressuposto de que apenas incidirá a contribuição social sobre as receitas da “comercialização da produção” das agroindústrias, dúvidas em torno do real alcance da palavra “produção” ainda persistem, que redundam nas outras duas linhas interpretativas que permeiam a norma, mencionadas anteriormente.

¹⁰ *“Verba cum effectu sunt accipienda”.*

Exemplificando, a controvérsia jurídica ainda permanece, quando se constata que a contribuição social tanto pode incidir apenas sobre as receitas (ii) da comercialização do que o contribuinte agroindustrial produz, mediante o uso de insumos próprios ou adquiridos de terceiros, ou (iii) sobre as receitas de qualquer produto comercializado pela agroindústria, ainda que esta não o tenha produzido e/ou industrializado.

Nesse sentido, para fins de cômputo do tributo previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, pode se entender que (ii) a palavra “produção” se refere às atividades típicas das agroindústrias e ao que este tipo de sociedade produz, isto é, ao processo de industrialização de produção própria ou industrialização de produção própria e adquirida de terceiros.

Ou seja, nesta segunda linha hermenêutica, a contribuição previdenciária da agroindústria apenas incidiria sobre as receitas provenientes da comercialização da sua produção.

Assim, a dificuldade de se afirmar que esta é a melhor exegese sobre o comando legal, reside no fato de que o “caput” do artigo 22-A não utilizou os vocábulos “própria” para determinar que a contribuição social apenas incidiria sobre o que fosse produzido pelo próprio contribuinte agroindustrial.

É sob este contexto que exsurge a terceira linha interpretativa sobre a norma, endossada pelo artigo 173 da IN RFB nº 971/2009 mencionado anteriormente.

Pela redação da norma, fica cristalina a intenção do fisco de tributar toda e qualquer atividade comercial da agroindústria, sem se limitar apenas à atividade comercial da produção própria típica deste contribuinte.

No caso, se houver um apego extremo à literalidade do dispositivo, realmente pode-se entender que a utilização da palavra “produção”, de forma isolada, abrange todo e qualquer produto, ainda que não produzido pela agroindústria.

Contudo, sobre este ponto, insta salientar que não é a primeira vez que a expressão “comercialização da produção” gera controvérsias jurídicas em nosso ordenamento em torno da apuração da base de cálculo de uma contribuição social.

É que o parágrafo 89, do artigo 195, da CF, acrescido pela Emenda Constitucional [EC] nº 20, de 15.12.1998, também utilizou uma base de cálculo muito similar à empregada no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, ao determinar que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal e seus respectivos cônjuges, com atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, deverão contribuir para a seguridade social, por meio de uma aplicação de alíquota sobre a comercialização da produção, fazendo jus aos benefícios contidos da lei.

Nota-se que as mesmas dúvidas postas acerca da interpretação do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, no que concerne à apuração da exação, também poderiam ser aplicadas ao dispositivo constitucional supra transcrito.

No entanto, tanto a Lei nº 8.540¹¹, de 25.12.1992, a Lei nº 9.528, de 10.12.1997,

11 O artigo 10 da Lei n. 8.540/92 acabou tendo sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, por

e mais atualmente a Lei nº 10.256/01, que modificaram o artigo 25 da Lei nº 8.212/91, ao disporem sobre a cobrança da contribuição social ao segurado especial definido no parágrafo 8º, do artigo 195, da CF, determinavam que o tributo incidiria sobre a receita bruta derivada da comercialização da sua produção.

Como também, são várias as inconstitucionalidades já levantadas e ainda passíveis de declaração pelo STF em torno do artigo 25 da Lei nº 8.212/91¹², com as alterações implementadas pela Lei nº 10.256/01, mas, para nos atermos apenas ao objeto do presente trabalho, somente cabe destacar que o próprio legislador ordinário entendeu que, nesta hipótese e guardada as particularidades de cada situação, a despeito da dubiedade da expressão “comercialização da produção”, a contribuição social deveria incidir tão somente sobre as receitas da comercialização da produção própria do contribuinte, ao invés de todo e qualquer produto comercializado, ainda que não produzido pelo contribuinte.

Vê-se, assim, que em um contexto em que é instituída uma contribuição social para uma espécie de contribuinte, com requisitos específicos e no qual há expressa definição de qual é o tipo de produção do mesmo, parece razoável também se interpretar que a “comercialização da produção” se refere apenas àquilo que é produzido pelo mesmo, não se estendendo a produtos adquiridos de terceiros.

Em precedente, até o ano de 2015 isolado, discutiu-se exatamente esta dualidade interpretativa constante na expressão “comercialização da produção”, prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, tendo o Tribunal Regional Federal [TRF] da 5ª Região entendido pela legalidade da Instrução Normativa que na época disciplinava a matéria, posicionando-se a fim de que a contribuição previdenciária das agroindústrias deve incidir sobre receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Nesse caso, a ementa “Tributário. Contribuição Previdenciária Incidente Sobre A Receita Decorrente Da Comercialização De Produtos Adquiridos De Terceiros. Agroindústria. Artigo 22-A da Lei nº 8.212/91. Instrução Normativa Mps/Srp Nº 03/2005”, apresenta a exigência da contribuição sobre a comercialização de toda produção, mesmo a que tiver sido adquirida de terceiros, contribuição que ocorreu para substituir as que incidem sobre a folha de salários, nos moldes da parte final do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, não tendo que falar em violação ao princípio da legalidade, em razão do preceito contido na lei ordinária, assim como o disciplinamento da norma infralegal, que não extrapolou os limites criados pela norma de regência. - Apelação não provida. (AMS 200583000144561, Desembargador Federal José Maria Lucena, TRF5 - Primeira Turma, DJ - Data: 31/10/2007 – Página: 960 - N°210).

meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596177-RS, elevado à égide do artigo 543-B do Código de Processo Civil (repercussão geral), por inúmeros motivos, dentre os quais se destaca a indevida extensão do regime previsto no parágrafo 8º, do artigo 195, da CF, aos empregadores rurais pessoais físicas, assim como pela ausência de identidade entre o conceito constitucional de “resultado”, empregado no parágrafo 8º do artigo 195 da CF, e o de “receita bruta” utilizado pela legislação ordinária.

12 Sobre o assunto, verifique-se os acórdãos proferidos nos autos dos RE's ns. 718.874/RS e 761.263/SC, que reconheceram a repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade da contribuição devida pelo segurado especial e pelo empregador rural pessoa física, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/91.

Em face deste acórdão, o contribuinte envolvido na demanda interpôs recursos especial e extraordinário, tendo sido ambos admitidos e processados pelo Tribunal de origem, mas ainda não analisados pelos Tribunais Superiores. Na hipótese desses recursos terem os seus méritos analisados, existem boas chances dessas decisões se tornarem o “leading case” sobre a matéria, indicando o posicionamento das Cortes excepcionais.

Após anos de silêncio de nossos tribunais, uma nova decisão da 2ª Vara Federal da Justiça Federal do Tribunal Regional Federal da Primeira Região trouxe um precedente diferente do até então julgado de maneira isolada em 2007. Confira-se o dispositivo da sentença do julgado referido, em que foi acolhido o pedido da empresa impetrante e concedida a segurança, a fim de afastar a incidência da contribuição social contida no artigo 22-A da Lei 8.212/91 sobre suas atividades não típicas, além de reconhecer o direito de recolher a contribuição para a seguridade social somente sobre as receitas provenientes da industrialização própria ou produção própria e adquirida de terceiros. (Processo nº 0002422- 56.2015.4.01.4300 – 2ª Vara Federal, Tribunal Regional Federal da Primeira Região, Seção Judiciária do Estado do Tocantins, Juiz Federal Ademar Aires Pimenta da Silva).

Essa decisão demonstra um novo posicionamento dos Tribunais no que tange ao direito de o contribuinte recolher a contribuição social apenas sobre as receitas oriundas de sua produção própria.

Isso fica ainda mais evidente quando observamos trechos da referida decisão, por exemplo, quando fala que a UNIÃO violou a garantia fundamental da legalidade tributária, quando ampliou a hipótese de incidência a fim de reunir as demais receitas das agroindústrias. Nesse sentido, o artigo 201-B do Decreto 3.048/99 vai contra a descrição da hipótese de incidência da contribuição do artigo 22-A da Lei de Custeio, uma vez que amplia a exação para abarcar as atividades não típicas das agroindústrias. Quanto às atividades não típicas das agroindústrias, essas não se sujeitam à incidência da contribuição para a seguridade social, tratado no artigo 22-A da Lei de Custeio. A inovação pretendida pelo artigo 201-B do Decreto 3.048/99 não deve prevalecer, uma vez que viola a garantia constitucional da legalidade tributária (artigo 150, I, da CF). Ou seja, a contribuição para a seguridade social devida pelas agroindústrias tem incidência restrita às suas atividades comuns, de acordo com o artigo 22-A da Lei 8.212/91, em que é considerada ilegal a pretensão do fisco de abarcar atividades outras não contempladas no texto da lei. Uma das mais importantes limitações ao poder do Estado está o princípio da legalidade tributária que estabelece raízes na Magna Carta do Rei João Sem Terra (Inglaterra, 1215). Com isso, o princípio faz parte do artigo 150, I, da Carta da República que impede a exigência ou aumento de tributo, se não houver uma lei que o estabeleça.

Não obstante este fato, atualmente a matéria revela-se ainda aberta perante o Poder Judiciário, havendo argumentos tanto para se sustentar a legalidade quanto a ilegalidade do artigo 173 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, nº 971/2009, que externa o posicionamento do fisco acerca da base de cálculo da contribuição social devida pelas agroindústrias, disciplinada no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendemos que é plausível o posicionamento de que a contribuição social prevista no “caput” do artigo 22-A deve incidir apenas sobre receitas oriundas da comercialização da produção da agroindústria.

A BASE DE CÁLCULO DEVIDA PELAS AGROINDÚSTRIAS AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL [SENAR]

Levando-se em conta todos os apontamentos e considerações do item anterior, faz-se necessário também analisar a legislação que regula o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, instituído “com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob a forma de cooperação, dirigida a trabalhadores rurais” (Lei nº 8.315, de 23.12.1991, artigo 19). De acordo com o artigo 3º da Lei n. 8.315 (1991), dentre as rendas do SENAR, figura a contribuição mensal compulsória, que deve ser recolhida à Previdência Social, no valor de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga aos empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, que realizem atividades agroindustriais; agropecuárias; extrativistas vegetais e animais; cooperativas rurais; sindicais patronais rurais (inciso I).

No caso específico das agroindústrias, com o advento da Lei n. 10.256/01, que introduziu o artigo 22-A na Lei nº 8.212/91, a contribuição ao SENAR, incidente sobre a remuneração de seus empregados, foi substituída por um adicional de vinte e cinco centésimos por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção. O artigo 22-A, em seu parágrafo 5º, diz que o disposto no inciso I do artigo 3º da Lei nº. 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador ao qual se refere este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta resultante da comercialização da produção, com destino ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

Como se vê, o artigo 22-A da Lei n. 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/01, além de ter alterado a forma de contribuição das agroindústrias para o custeio da Seguridade Social, também modificou a sistemática de apuração da contribuição destinada ao SENAR, que deixou de ser devida sobre a remuneração dos empregados dessas pessoas jurídicas, passando a ser um adicional de vinte e cinco centésimos por cento daquela contribuição.

Tal adicional de 0,25% incide sobre a mesma receita bruta da agroindústria proveniente da “comercialização da produção”, que também é utilizada como base de cálculo para se apurar a contribuição social devida, nos termos do “caput” do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91.

Dito isso, desnecessários outros esclarecimentos para que se conclua que, neste particular, as mesmas dúvidas e considerações realizadas em torno da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias, também são aplicadas para o caso da cobrança do SENAR sobre o setor agroindustrial.

Assim, existem bons argumentos para se sustentar que o SENAR é devido apenas sobre a receita advinda com a comercialização da produção própria da sociedade, mas ressalvando-se que a interpretação do fisco a respeito do assunto também é razoável e deve ser ponderada.

SENAR E A (IN)APLICABILIDADE DA IMUNIDADE SOBRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

O sistema constitucional tributário permite a existência simultânea de várias contribuições, incidentes sobre as mais variadas manifestações de riqueza e destinadas a diferentes finalidades. Por meio do Recurso Extraordinário nº 138284-8/CE, de 1.7.1992, o Ministro Carlos Velloso, ao apreciar as espécies tributárias existentes no sistema constitucional vigente, consignou que as contribuições podem ser classificadas em três grupos: as contribuições de melhoria, as contribuições parafiscais e as contribuições especiais, segundo seus fundamentos constitucionais e finalidades específicas. Confira-se o esquema abaixo:

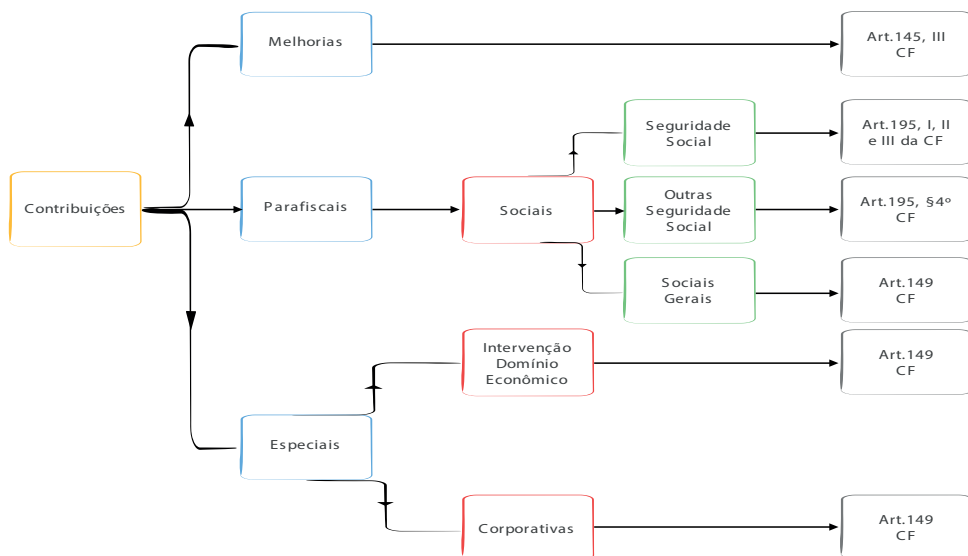


Figura 2. Contribuições de melhorias, parafiscais e especiais

Fonte: Resultados originais da pesquisa

Ao analisar o artigo 149 da CF, o Ministro reafirmou a existência das contribuições sociais, das contribuições de intervenção e das contribuições corporativas, cada qual com suas características próprias, sendo certo que ainda subdividiu a primeira delas em três categorias: seguridade social, outras de seguridade social e sociais gerais.

Nesse contexto, a doutrina há tempos firmou entendimento segundo o qual o elemento caracterizador das contribuições reside na destinação do produto de sua arrecadação, não se aplicando ao que está disposto no artigo 4º do Código Tributário Nacional¹³.

Assim sendo, cumpre-se, no presente estudo, identificar a natureza jurídica da contribuição recolhida ao SENAR, especialmente no que toca à sua destinação e à sua finalidade enquanto instrumento arrecadatório, de modo a verificar seu enquadramento ou não na imunidade disciplinada no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149.

Isso porque esse dispositivo constitucional afasta a incidência das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Daí decorre a importância da determinação da natureza jurídica da contribuição ao SENAR, uma vez que na hipótese de ela ser considerada uma contribuição social ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não poderá ser exigida sobre as receitas de exportação. Já sendo a sua natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, haverá a incidência sobre as receitas de exportação.

O fundamento constitucional do referido Serviço Nacional de Aprendizagem Rural encontra materialidade no artigo 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determinou a criação do SENAR no mesmo modelo da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial¹⁴ [SENAI] e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio¹⁵ [SENAC], sem danos às atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

Segundo Oliveira (2001), nesse interim ocorreu a edição da Lei nº 8.315, de 23.12.1991, regulamentada pelo Decreto nº 566, de 10.6.1992, que estabelece serem objetivos do SENAR organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob a forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Em face destes apontamentos, evidencia-se a controvérsia, envolvendo a natureza jurídica da contribuição ao SENAR, isto é, se pode ser ela classificada como uma contribuição social geral, ou se deve necessariamente ser considerada como uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica ou, ainda, se pode ser considerada como uma contribuição de intervenção no domínio econômico para fins de fruição da imunidade disciplinada no inciso I, parágrafo 2º, do artigo 149 da CF.

De forma objetiva, as contribuições sociais gerais são aquelas necessariamente direcionadas a instrumentar a atuação do Estado no setor da Ordem Social (seguridade social, educação, cultura, etc.). Por sua vez, as contribuições de interesse das categorias

13 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico - Concessionárias, Permissivas e Autorizadas de Energia Elétrica - Aplicação Obrigatória de Recursos (Lei nº 9.991), in "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins", coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001, p. 379.

14 Decreto Lei nº 4.048, de 22.1.1942.

15 Decreto nº 61.843, de 5.12. 1967.

profissionais ou econômicas são aquelas destinadas a custear as atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias profissionais e econômicas, que exercem função de interesse público. E, por fim, as contribuições de intervenção no domínio econômico são aquelas que se destinam a instrumentar a atuação da União no setor econômico, financiando os custos e encargos pertinentes¹⁶.

Da mesma forma, a primeira linha interpretativa classifica a contribuição ao SENAR de interesse de categoria profissional ou econômica, conforme artigo 240 da CF.

Segundo esse entendimento, essa contribuição é direcionada a uma entidade privada de serviço social e formação profissional vinculada ao sistema sindical, sendo, portanto, em regra, seu recolhimento se realiza sobre a folha de salários.

Sustenta-se também que a destinação desta contribuição, característica fundamental para sua classificação (princípio da afetação), remonta a formação do profissional que atua no setor rural, conforme expressa a determinação do artigo 1º da Lei nº 8.315/91.

Por essa razão, interpreta-se que as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, por não constarem nas hipóteses taxativas do parágrafo 2º do artigo 149 da CF, não estão imunes quanto às receitas decorrentes de exportação.

Mas, não é só. Adotam também como fundamento o artigo 170, parágrafo 3º da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13.11.2009, segundo o qual a norma do inciso I, do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição não se aplica à contribuição devida ao SENAR¹⁷:

Nesse sentido, são os acórdãos nº 2401.003072 e 2401.003073, de 19.6.2013, proferidos na 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [CARF], em que afirmam que as contribuições destinadas ao SENAR, em qualquer das suas modalidades, são contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo que a imunidade a que se refere o inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição não lhes pode ser aplicada, pois se refere somente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

No entendimento estampado nos referidos julgados, a Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, ao incluir a regra prevista no inciso I, do parágrafo 2º do artigo 149 não pretendeu acobertar pela regra imunizadora as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, mas, somente as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico.

Outros recentes julgados também endossaram o mesmo posicionamento, isto é, que a contribuição ao SENAR pela folha de salários ou pela receita bruta da comercialização da produção é destinada aos interesses de categoria profissional ou econômica. São os acórdãos nº 2401.003063, de 19.6.2013; nº 2401.003115, de 17.6.2013; nº 2401.003114, de 17.6.2013; nº 2301.002813, de 16.5.2012; 2301.002506, de 18.1.2012; 2401.002242, de 20.1.2012; nº 2401.002240, de 20.1.2012; e, mais recentemente, acórdão nº 2401.003188, de 17.9.2013 e nº 2401.003187, de 7.11.2013.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p.74 a 78.

¹⁷ Registre-se que a referida disposição era disciplinada em igual sentido por meio do artigo 245 da Instrução Normativa SRP/MPS nº 3, de 14.7.2005.

Perante o Poder Judiciário, esse entendimento também vem sendo adotado. Na Apelação em mandado de segurança nº 0003321.18.2009.403.6108, de 9.1.2014, da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Tributário - contribuição ao SENAR - pretendida imunidade com base no artigo 149, parágrafo 29, I, CF - descabimento: contribuição com interesse de categoria profissional, em que as receitas derivadas de exportação dos produtos da contribuinte não são imunes - sentença denegatória de segurança mantida. Portanto, trata-se de uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica para que a União possa organizar, administrar e executar, em todo o país, o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, nos termos do artigo 1º da Lei nº 8.315/91). Dessa forma, sabe-se que a contribuição devida ao SENAR não é albergada pela regra imunizante do artigo 149, parágrafo 2º, I, da CF.

Vale destacar também que muito embora não seja competência do Superior Tribunal de Justiça apreciar matérias de cunho constitucional, tal como a regra de imunidade em apreço, fato é que ao diferenciar as contribuições ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária [INCRA] e aquelas destinadas ao SENAR, o referido Tribunal posicionou-se no sentido de que ambas possuem destinação diversa, de modo que esta última teria natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas, nos termos do artigo 240 da CF¹⁸.

Portanto, como se vê, existem recentes posicionamentos administrativos e judiciais que entendem que a contribuição ao SENAR, seja ela devida sobre a folha de salários, seja ela apurada sobre a receita bruta da comercialização da produção, tem natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas e, por consequência, fora da imunidade sobre as receitas de exportação.

Com relação a esse tema, a Receita Federal do Brasil também já se manifestou a respeito desta contribuição quando devida pelas agroindústrias, através da Solução de Consulta nº 49, de 27.8.2008, da 4ª Região Fiscal, no sentido da inaplicabilidade da imunidade, por entender tratar-se de uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Importante registrar também que em 17.9.2007, em resposta ao Ofício nº 043/PRES/CD, de 10.8.2007, de lavra do SENAR, a Coordenação Geral de Tributação [COSIT] emitiu a Nota COSIT nº 312 para o fim de esclarecer que a imunidade preconizada no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 não abarca as contribuições devidas ao SENAR.

Naquela oportunidade, o órgão responsável pela unificação do entendimento da Receita Federal do Brasil posicionou-se dizendo que as contribuições destinadas ao SENAR, tanto a que incide sobre a comercialização da produção quanto a que incide sobre a folha de salários são classificadas como contribuições de interesse de categorias

¹⁸ A esse respeito, exemplificadamente AgRg no REsp n. 1225787/RS, de 1.3.2011; AgRg no Resp nº 1224968/AL, de 10.6.2011; Resp n, 1032770/RS de 1.4.2008.

profissionais ou econômicas. Com isso, entendeu-se que a isenção a que se refere o inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição não lhes pertence, uma vez que se refere unicamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

Desta feita, nota-se que o entendimento da Receita Federal, pautou-se pela inaplicabilidade da imunidade à contribuição destinada ao SENAR, visto considerá-la como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nos termos do artigo 240 da Constituição.

Paralelamente a esse posicionamento, segundo o qual a contribuição devida ao SENAR tem natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, existem manifestações em que a referida contribuição, em sua essência, tem natureza de contribuição social geral, devendo ser reconhecido o direito à imunidade nos termos do inciso I, do parágrafo 2º do artigo 149 da CF.

Aqueles que defendem essa segunda linha interpretativa entendem que as contribuições sociais financiam a atuação do Estado em prol da Ordem Social, sendo certo que dentro deste título existem vários capítulos, tais como a seguridade social, educação e família.

Assim, valendo-se da classificação das espécies tributárias estampadas pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário [RE] nº 138284/CE¹⁹, essa linha defende que a contribuição ao SENAR tem por objetivo financiar a educação e a promoção social do trabalhador rural, objetivos resguardados nas disposições constitucionais da Ordem Social (especialmente do dever de educação do artigo 205 da CF), o que afastaria a alegação de que a contribuição se propõe apenas subsidiar os interesses de determinada categoria profissional.

Também sustentam que no julgamento do RE nº 138284/CE, o Supremo Tribunal Federal indicou que as contribuições destinadas ao SENAI, Serviço Social s Indústria [SESI] e SENAC (artigo 240 da CF) classificam-se como contribuições sociais gerais. Então, por coerência com o quanto fora decidido pela Suprema Corte e pela similitude destas contribuições com aquela destinada ao SENAR, especialmente à luz da determinação do artigo 62 do ADCT, deveria ser atribuída a esta última a natureza de contribuição social geral.

Essa linha interpretativa foi recentemente defendida no Voto Vencedor do acórdão nº 2301.003257, de 23.1.2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 2ª Seção do CARF, em que a contribuição ao SENAR pretende financiar a atuação visando a Ordem Social, em prol da Educação (Capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (Capítulo VII da Ordem Social na CF), por isso deve ser compreendida como contribuição especial social geral e como contribuições sociais gerais faria jus a imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CF.

19 CF. RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28 08-1992.

A interpretação vencedora no presente julgado afirmou que a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a atuação estatal em benefício da Ordem Social, especialmente em prol da Educação (capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (capítulo VII da Ordem Social na CF), o que lhe dá subsídios suficientes para ser compreendida como uma contribuição social geral e, conseqüentemente, enquadrar-se na imunidade sobre as receitas de exportação.

Vale destacar que o voto vencedor também rechaça a interpretação da Nota COSIT nº 312/2007, na medida em que o posicionamento fazendário, ao contrário de iniciar a análise do tema sob o prisma constitucional, inicia sua interpretação à luz dos preceitos da norma infraconstitucional (no caso, Lei nº 8.212/91).

Nesse sentido, a análise isolada da norma infraconstitucional induz à incorreta interpretação de que somente são contribuições sociais aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social. Todavia, tal conclusão não se coaduna com o Sistema Tributário Nacional, pois as contribuições destinadas à seguridade social são apenas espécie de um gênero maior, as contribuições sociais²⁰.

Interessante notar neste acórdão (nº 2301.003257) que, muito embora a posição da Turma tenha sido majoritariamente no sentido de atribuir à contribuição destinada ao SENAR, o rótulo de contribuição social geral, o voto vencido firmou-se no sentido de tratar-se de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, assim como houve declaração de voto para sustentar que a contribuição, na verdade, detém natureza interventiva. Tal fato, por si só, já denota o acalorado debate sobre a matéria.

Registre-se, inclusive, que a Declaração de Voto supramencionada não é um posicionamento isolado, muito pelo contrário. O acórdão nº 2301.003242, de 22.1.2013 defende essa terceira linha interpretativa, na qual a contribuição ao SENAR classifica-se como contribuição de intervenção no domínio econômico e, portanto, contemplada pela norma que imuniza as receitas decorrentes da exportação.

Segundo essa interpretação, ao contrário da OAB, CRM, CRO e outras entidades representativas de categorias profissionais ou econômicas, o SENAR não representa nenhuma categoria profissional e tampouco econômica, visando única e exclusivamente o atendimento aos princípios da Ordem Econômica mencionados no artigo 170 da CF.

No caso específico do acórdão nº 2301.003242, que versa sobre a contribuição devida pela agroindústria, ao diferenciar as contribuições sociais gerais daquelas de interesse de categoria profissional ou econômica, bem como daquelas de intervenção no domínio econômico, o voto vencedor afirma que as primeiras diferenciam-se precipuamente pela base de cálculo (que deverá ser sempre a folha de salários), pela destinação a determinado tipo de entidade, conforme redação do artigo 240 da CF, a respeito das contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, que forem destinadas às

20 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 594 e 595.

entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (artigo 240 da CF) e por ser considerada uma contribuição criada anteriormente à Constituição de 1988.

De acordo com essa terceira linha, a diferença entre as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme o RE nº 396266/SC, seria que a primeira atinge algum setor da ordem econômica (artigo 170 e seguintes da CF), ao passo que a segunda propõe garantir receita para custear as atividades dos órgãos de classe e/ou representativos de categoria.

Assim, com base no artigo 1º da Lei nº 8.315/91, por não haver qualquer menção à atividade fiscalizadora, representativa ou regulatória de atividade econômica de competência do SENAR, não haveria como classificá-la como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Isso se aplica porque o objeto do SENAR é a valorização do trabalho humano (artigo 170, caput, da CF), a busca do pleno emprego (artigo 170, VIII da CF), a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 170, VII da CF) e a concretização da política agrícola (artigo 187, II e IV da CF), não a fiscalização do exercício de atividade profissional.

Ademais, o referido voto ainda faz contraponto entre a contribuição devida ao SENAR com base na folha de salários (artigo 3º, I, da Lei nº 8.315/91) e a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção da agroindústria (artigo 22-A, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91), de modo a concluir que em ambas as situações a contribuição reveste-se do caráter interventivo.

No que toca à primeira modalidade, em que pese sua semelhança com as contribuições ao SESI, SENAI, etc., esta não merece ser enquadrada no disposto no artigo 240 da CF, e conseqüentemente classificada como contribuição social. Isso porque o artigo 240 alude às atuais contribuições compulsórias, referindo se, portanto, ao tempo da promulgação da CF de 1988. Tal ressalva destina-se às contribuições compulsórias existentes até o surgimento do novo texto constitucional, não abordando as “futuras contribuições”, como é o caso da contribuição do artigo 3º, I da Lei n. 8.315/91.

Por sua vez, no que tange à segunda modalidade, outro tributo foi criado em paralelo à contribuição prevista no artigo 3º, I, da Lei nº 8.315/91, eis que o aspecto material da contribuição prevista no artigo 22-A, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91 é a obtenção de receita bruta proveniente da comercialização da produção. Assim, por ter como base de cálculo a receita bruta oriunda da comercialização da produção do sujeito passivo, vincula-se diretamente à pretensão da Emenda Constitucional nº 33/01, que inovou o ordenamento jurídico para o fim de incentivar as exportações mediante a criação de imunidade das contribuições sociais e interventivas.

O Redator Designado, no caso do acórdão em apreço, ainda faz interessante observação no que toca à incoerência da Nota COSIT nº 312/07, na medida em que a Instrução Normativa SRF/INSS nº 3, de 15.7.2007 (revogada pela IN RFB nº 971/09),

considerava como contribuição social previdenciária aquelas pagas sobre a receita bruta pelas agroindústrias e pelo produtor rural.

Sendo assim, essa terceira linha interpretativa entende que a contribuição destinada ao SENAR, por ser uma contribuição autônoma e instituída após a promulgação da CF de 1988, tem natureza de intervenção no domínio econômico e, portanto, as receitas decorrentes da exportação são imunes à sua incidência.

Como se vê, existem três linhas interpretativas que norteiam a jurisprudência sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR e a respectiva imunidade sobre as receitas decorrentes da exportação.

A matéria ora analisada, portanto, não está pacificada, existindo argumentos jurídicos plausíveis para cada uma das três linhas interpretativas ora reproduzidas, o que pode abrir margem a uma mudança no entendimento das decisões que vem se apresentando desfavoravelmente à aplicação da regra imunizadora do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da CF, no caso da contribuição destinada ao SENAR.

Assim, à luz do quanto fora exposto no presente estudo, entendemos que existem sólidos fundamentos para sustentar que a contribuição destinada ao SENAR se enquadra como uma contribuição social geral (segunda linha interpretativa), na medida em que, pelo artigo 62 do ADCT, a lei instituidora do SENAR deverá seguir as legislações do SENAI e do SENAC (artigo 240 da CF); assim como, a legislação que rege o SENAR não lhe concede competência para representar, fiscalizar e regular qualquer categoria profissional ou econômica, dando o direito somente de organizar, administrar e executar o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, que são os vetores constitucionais da Ordem Social; no referente ao RE nº 138284-8/CE, as contribuições ao SENAI e ao SENAC pertencem às contribuições sociais gerais. Assim, a contribuição ao SENAR deve ser classificada como contribuição social geral; e como contribuição social geral, possuiria imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação.

Contudo, conforme demonstrado anteriormente, a jurisprudência predominante até o momento posiciona-se em sentido diverso, de modo a classificar a contribuição em questão como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que seguramente representa um verdadeiro risco aos contribuintes do SENAR que optarem pelo não recolhimento desta contribuição com fundamento na regra do inciso I, parágrafo 2º, artigo 149 da CF.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o presente estudo, pode-se dizer que, a despeito da ausência de precedentes significativos sobre a matéria, existem argumentos plausíveis para se sustentar que os valores devidos pelas agroindústrias, a título de contribuição social e ao SENAR, devem incidir apenas sobre as receitas decorrentes da comercialização da sua produção.

No que tange ao enquadramento do SENAR, na regra de imunidade prevista no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da CF, em que pese que a jurisprudência majoritária atual caminhe em sentido contrário, se entende que existem sólidos fundamentos para sustentar que a contribuição destinada ao SENAR enquadra-se como uma contribuição social geral, segunda linha interpretativa, que sustenta que a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a educação e a promoção social do trabalhador rural. Sendo, portanto, alcançada pela regra imunizadora, o que pode, inclusive, abrir margem a uma mudança jurisprudencial até que o Supremo Tribunal Federal se pronuncie especificadamente sobre o tema.

REFERÊNCIAS

Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2012, 18ª edição, p.74 a 78, Saraiva, São Paulo.

Brasil, 1991, artigo 22-A da Lei nº 8.212, com a redação dada pela Lei nº 10.526, de 9 de julho de 2001, sobre receitas decorrentes de atividades que escapam do conceito legal estipulado como típicas de agroindústrias.

Brasil, 1991, parágrafo 5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.526/01, propõe-se discutir também a incidência da contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) sobre estas receitas, consideradas como não típicas de agroindústrias.

Brasil, 1991, a abrangência da regra da imunidade sobre as receitas de exportação, disciplinada no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da CF, para fins de cobrança da contribuição destinada ao SENAR.

Brasil, 1991, a Lei n.º 8.212/1991, com base de cálculo nas contribuições previdenciárias a folha de salários.

Brasil, 1991, artigo 22-A da Lei 8.212/91 e complementada pelo Decreto nº 3.048 de 06.05.1999 (Regulamento da Lei básica nº 8.212 de 24.07.1991, criadora das Contribuições Sociais Previdenciárias) e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971 de 13.11.2009, sobre a forma de incidência das contribuições sociais previdenciárias na agroindústria.

Brasil, 1991, artigo 22-A da Lei nº 8.212/91. Sobre o recolhimento pelas empresas agroindustriais da alíquota de 2,5%, a contribuição social incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção (BRASIL, 1991).

Brasil, 1991, artigos 201-A e 201-B do Decreto n. 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), responsável por regulamentar e interpretar às disposições da Lei n. 8.212/91. Interpretação de que a contribuição previdenciária incide sobre a comercialização de qualquer produção, ainda que não industrializada e produzida pela agroindústria. Assim como parágrafo único do artigo 173 da IN RFB n. 971/09.

Brasil, 1991, inciso II do artigo 22-A, que prevê a alíquota de 0,1%. Financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

Brasil, 1988, inciso I, do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Brasileira, direito à imunidade.

Brasil, 1999, o artigo 201-A e 201-B do Decreto n. 3.048/99 sobre o princípio da legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição e nos artigos 97, 99, 113, 114 e 142 do Código Tributário Nacional.

Brasil, 2007. (BRASIL, Estado do Tocantins, 2007, Processo nº 0002422-56.2015.4.01.4300 – 2ª Vara Federal, Tribunal Regional Federal da Primeira Região, Juiz Federal Ademar Aires Pimenta da Silva)

Brasil, 2009, Lei n. 8.212/91, interpretação/regulamentação dada pelo artigo 201-B aos ditames do artigo 22-A, sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias.

Brasil, 2009, A natureza da Agroindústria e a criação específica das Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social, nela incidentes, que têm por base de cálculo a receita bruta; apresentar as determinações criadas pelo Decreto n.º 3.048/99 e a IN n.º 971/2009.

Brasil, 2009. A natureza jurídica da contribuição recolhida ao SENAR, especialmente no que toca à sua destinação e à sua finalidade enquanto instrumento arrecadatório, de modo a verificar seu enquadramento ou não na imunidade prevista no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da CF.

Brasil, 2009, inciso I, do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição. Direito à imunidade.

Derzi, M. A. M, 1997. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, p. 594 e 595. Forense, Rio de Janeiro.

Gil, A. C, 2002. Como elaborar Projetos de Pesquisa, 4ª edição, Editora Atlas, São Paulo.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Censo Agropecuário 2017: resultados definitivos tabelas. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <<https://bit.ly/3DfApun>>.

Marconi, M; Lakatos, E, 2003. Fundamentos de Metodologia Científica; 5ª edição, Editora Atlas S.A, São Paulo.

Melo, J. E. S. 1991. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988, p.113 São Paulo.

Oliveira, R. M. de. 2001. Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico - Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Energia Elétrica - Aplicação Obrigatória de Recursos (Lei nº 9.991), 1, p. 379. in “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins”, coordenador Marco Aurélio Greco. Dialética, São Paulo.

Pacheco, A. M. da M. Parecer Contribuições Previdenciárias Incidentes na Agroindústria, 2014, à União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo (ÚNICA).