

Algumas considerações sobre a contribuição social devida ao INSS pela agroindústria (parcela empregador)¹

*Luiz Gustavo Santana de Carvalho*²

*Mestre em direito tributário pela USP*³

*Professor-monitor no curso de especialização “lato sensu” em direito tributário do IBET*⁴

Advogado e sócio fundador do escritório Carvalho e Messias Advogados (Maceió, AL)

Ex-Procurador Chefe Fiscal do Município de Maceió (AL)

Ex-Procurador Geral do Município de Marechal Deodoro (AL)

*Graduado em direito pela UFAL*⁵

1. Da colocação e contextualização do tema

Antes de tudo, cumpre-nos destacar a motivação do presente estudo, máxime quando o mesmo representa o encontro de duas áreas da ciência jurídica de raro permeio e inter-relação, quais sejam, a tributária e o juslaboralismo. Outrossim, sublinhamos que as considerações aqui explanadas vertem-se tão somente aos interesses do segmento da agroindústria, no que tange à execução da parcela da contribuição previdenciária devida pelo empregador.

Na rotina da militância perante o egrégio Tribunal Regional do Trabalho da Décima Nona Região, percebemos um descompasso entre a atuação jurisdicional e vários ditames legais, no momento em que os Juízes de piso passavam a executar a verba previdenciária devida pelas reclamadas integrantes do setor sucro-alcooleiro.

Antecipando ilação futura, execuções previdenciárias dessa ordem e neste sentido não podem ser processadas, conquanto a Justiça do Trabalho, como demonstraremos, não tem competência para tanto.

Editada e publicada a Emenda Constitucional n.º 20, de 15.12.98, que alterou, dentre outros, o artigo 114, da Carta Política de 1988, acrescentando-lhe o § 3º, aquela esfera especializada do aparato judiciário federal fora investida de legitimidade para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir. Posteriormente, a legislação infraconstitucional também foi alterada no sentido de regular aquele novel ditame, fixando as regras processuais a serem observadas no processo executivo. Falamos da Lei n.º 10.035, de 25.10.2000, que levou o teor da constituição à Consolidação das Leis do Trabalho, ora alterando, ora acrescentando.

Nesta nova ordem legal, ter-se-ia como verossímil a alegação de que doravante a Justiça do Trabalho seria a instância judicial adequada para a execução das parcelas sociais devidas pelos empregadores decorrentes das sentenças por ela proferidas. Entrementes, um aspecto relevante passou despercebido aos operadores do direito com militância na seara trabalhista: a dinâmica previdenciária da agroindústria, que será minudenciada nos tópicos que seguem, tem previsão normativa específica, que inviabiliza peremptoriamente qualquer processo executivo previdenciário da parte que cabe ao empregador naquela seara do judiciário.

O que avoca nossa atenção é a praticidade que a questão guarda em si, pois, a execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho representa, hodiernamente, um volume

¹ CARVALHO, L. G. S.; WANDERLEY, R. A. B.. *Algumas considerações sobre a contribuição social devida ao INSS pela agroindústria (parcela empregador)*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 12, v. 58 (setembro-outubro de 2004). São Paulo: RT e ABDT, p. 73-81, 2004. (ISSN 1518-2711)

² Endereço para acessar o CV completo: <http://lattes.cnpq.br/6998813497350712>

³ Universidade de São Paulo.

⁴ Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

⁵ Universidade Federal de Alagoas.

expressivo de processos e, conseqüentemente, uma parcela significativa do passivo trabalhista na agroindústria do açúcar e do álcool.

2. Da incompetência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias devidas pela agroindústria (parcela empregador)

Dentro da sistemática jurídico-tributária adotada pela Constituição de 1988 no âmbito do Sistema Tributário Nacional relativamente à aptidão para criar os tributos, qual seja, a repartição de competências tributárias, cabe à União a criação dos impostos previstos no art. 153 da Constituição Federal (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e imposto sobre grandes fortunas), taxas e contribuições de melhoria no âmbito de suas atribuições, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nos moldes do art. 149 da CF/88, e ainda, a competência residual para a criação dos impostos não previstos no art. 153, 155 e 156, em conformidade ao disposto no art. 154 da Carta.

No que se refere às contribuições sociais previdenciárias, destinadas ao custeio da seguridade social, o constituinte de 1988 também fez deixar expresso a sua previsão e repartição de competência tributária, *verbis*:

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;

(Inciso I com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

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;

(Inciso II com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

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.

(Inciso IV incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Pois bem, no exercício de sua competência tributária, além da parcela devida pelo trabalhador (art. 195, II, da CF/88), a União instituiu as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, através da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre a folha de salários, com fundamento de validade no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

Lei n.º 8.212, de 24.07.1991

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

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

(...)

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 20, de 15.12.98, que incluiu o § 3.º ao art. 114 da CF/88, a Justiça do Trabalho passou a gozar de competência executar as tais contribuições previdenciárias, previstas no art. 195, I, “a”, e II, da CF/88, *verbis*:

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta dos Municípios, do Distrito Federal, dos Estados e da União, e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas.

(...)

§ 3.º Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

(Parágrafo 3.º incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

Ocorre que, no caso específico das agroindústrias, a Justiça do Trabalho não possui competência para executar, de ofício, as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, não obstante o teor do § 3.º do art. 114 da Lei Maior. Tal afirmativa tem fundamento no fato de que desde o advento da Lei n.º 8.870, de 15.04.94, e posteriormente com a Lei n.º 10.256, de 09.07.2001, a contribuição previdenciária devida pela agroindústria (parcela empregador) ao INSS, passou a incidir sobre a *receita bruta proveniente da comercialização da produção*, em substituição à incidente sobre a folha de salários (art. 195, I, “a”, da CF/88), *verbis*:

Lei n.º 8.870, de 05.04.1994

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte:

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

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

(...)

§ 2.º O disposto neste artigo se estende às pessoas jurídicas que se dediquem à produção agroindustrial, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, mediante o pagamento da contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado.

(...)

Lei n.º 10.256, de 09.07.2001

Art. 1.º A Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

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

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

(...)"

(grifo nosso)

Diante dos dispositivos transcritos, verifica-se que a contribuição previdenciária devida pela agroindústria (parcela empregador) ao INSS, passou a ter fundamento de validade no art. 195, I, “b”, da CF/88, posto que incide sobre a *receita bruta* proveniente da comercialização da produção, deixando de existir o regime anterior da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários (art. 195, I, “a”, da CF/88).

Ora, consoante o teor do § 3.º do art. 144 da CF/88, somente compete à Justiça do Trabalho executar as contribuições previdenciárias devidas ao INSS pelo trabalhador (art. 195, II, da CF/88), bem como as contribuições devidas pelo empregador quando incidente sobre a folha de salários (art. 195, I, “a”, da CF/88). Tal competência, seria ocioso dizer, é absoluta em razão da matéria, de maneira que não poderia ser alterada por convenção das partes ou mesmo por uma interpretação judicial extensiva, ferindo o comando da norma constitucional.

Assim sendo, resta comprovada a incompetência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias – parcela empregador – devidas pela agroindústria, haja vista a sua incidência sobre “receita” (art.195, I, “b”, da CF/88).

3. Da inexistência de base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria (parcela empregador)

Como já dito, no exercício de sua competência tributária, além da parcela devida pelo trabalhador (art. 195, II, da CF/88), a União instituiu as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, através da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre a folha de salários, com fundamento de validade no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988.

A Lei n.º 8.870, de 15.04.1994, em seu art. 25, § 2.º, modificou o regime de tributação das empresas agroindustriais relativamente às contribuições previdenciárias – parcela empregador – devidas ao INSS, em substituição à prevista no art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91, revogando todas as disposições em contrário. Isto significa dizer que, a partir de então, deixou de ser a folha de salários a base de cálculo da referida exação tributária (parcela empregador), passando a sê-la a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

A Confederação Nacional da Indústria – CNI, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn n.º 1.103/DF, que teve como Relator o Ministro Neri da Silveira, requereu a declaração de inconstitucionalidade do supra transcrito parágrafo 2.º do art. 25 da lei n.º 8.870/94, o que foi deferido pelo STF, ao fundamento de ter usado base de cálculo não prevista na Lei Maior e por ser matéria reservada à Lei Complementar, por maioria de votos, em votação pelo Tribunal Pleno, em acórdão publicado em 25.04.1997 (Relator Min. Maurício Correa), cuja ementa é transcrita a seguir, *verbis*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2º DO ART. 25 DA LEI Nº 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, art. 195, I E SEU § 4º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA.

1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao “caput” do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada.

2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria,

considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.

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

4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei n.º 88.870/94.

(grifo nosso)

A partir da publicação desse acórdão começaram a surgir debates sobre a identificação do regime tributário a ser adotado para a cobrança das contribuições previdenciárias – parcela empregador – das empresas agroindustriais: (a) se voltaria a ser adotado o regime anterior (represtinação), incidente sobre folha de salários, ou (b) se inexistira base de cálculo a ser adotada e conseqüentemente inexistira tributo a ser recolhido.

Com a revogação, pela Lei n.º 8.870/94, do regime previsto no art. 22, I e II, da lei n.º 8.212/91, para as empresa agroindustriais, e considerando a inexistência de represtinação no Ordenamento Jurídico Pátrio, restou inequívoca a impossibilidade de exigência do recolhimento do tributo referido, até que em 09.07.2001, foi novamente instituído o mesmo regime de tributação incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção pelo art. 1.º da Lei n.º 10.256, já transcrito.

Cumprе destacar, por oportuno, que a impossibilidade de exigência do recolhimento da contribuição previdenciária – parcela empregador – das empresas agroindustriais no período compreendido entre a edição da Lei n.º 8.870/94 e da Lei n.º 10.256/2001 foi reconhecida pela própria União Federal, ante a edição da Lei n.º 10.736, de 15.09.2003, *verbis*:

Lei n.º 10.736, de 15 de setembro de 2003

Concede remissão de débito previdenciário do período de abril de 1994 a abril de 1997, em face do recolhimento com base na Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994, pelas agroindústrias.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1.º Ficam extintos os créditos previdenciários, constituídos ou não, inscritos ou não em dívidas ativas, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, contra as pessoas jurídicas que se dediquem à produção agroindustrial em decorrência da diferença entre a contribuição instituída pelo [§ 2.º do art. 25 da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994](#), declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e a contribuição a que se refere o [art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991](#), em razão dos fatos geradores ocorridos entre a data de publicação daquela Lei e a da declaração de sua inconstitucionalidade.

(...)

Art. 2.º As pessoas jurídicas mencionadas no art. 1.º que até a data de publicação desta Lei não tenham pago ou não confessado e nem incluído em acordo para pagamento parcelado, no período de abril de 1994 a abril de 1997, a contribuição instituída pelo [art. 25 da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994](#), não se beneficiarão da extinção de créditos previdenciários estabelecida nesta Lei.

(...)

Art. 5.º Ficam também extintos, na forma desta Lei, os créditos previdenciários, porventura existentes, oriundos da aplicação dos incisos I e II, do [art. 22, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991](#), devidos por cooperativas de produção rural e relativos, exclusivamente, a trabalhadores cuja contratação, embora anterior à vigência da [Lei n.º 10.256, de 9 de julho de 2001](#), haja ocorrido na forma do [art. 25A, “caput”, da Lei n.º 8.870, de 15 de abril de 1994](#).

(...)

Diante do exposto, observa-se que somente com a edição da Lei n.º 10.256/2001 voltou a existir elementos suficientes para a quantificação do tributo ora apreciado. A sua base de cálculo deixara de existir com a revogação promovida pela Lei n.º 8.870/94, sendo fixada uma nova base de cálculo (receita bruta proveniente da comercialização da produção) com a edição da Lei n.º 10.256/2001.

Ora, se lembrarmos do magistério de Paulo de Barros Carvalho acerca do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, especialmente da base de cálculo dos tributos, teremos esta como entidade fundamental para caracterização de sua natureza jurídica.⁶ Ínsita à hipótese de incidência e essencial, por exigência constitucional, não deixa de existir em nenhum caso do evento tributável, podendo ser conceituada como uma visão mensurável da materialidade da hipótese de incidência, a fim de estabelecer o “critério para a determinação” do *quantum debeatur*, em cada obrigação tributária concreta, como ensinou Geraldo Ataliba.⁷ É fundamento ou apoio para que se possa medir a intensidade do fato imponible, por isso, é uma grandeza concebida no conseqüente da regra-matriz de incidência, a fim de determinar a dimensão do comportamento, seja da Administração ou do particular, situado no núcleo do fato jurídico. É um conceito legal que engloba os elementos considerados relevantes pelo legislador para produzir o evento tributado. Possui três funções distintas⁸, a saber:

a) *mensuradora*, dando dimensão ao fato imponible, com relação a eventos e bens, objetos da atividade tributária. Diante da evidente impossibilidade da mensuração integral de fatos, são escolhidos, com relação também aos bens, os elementos ou atributos valorativos que o fato possui, servindo assim, de apoio para dimensionar o fato previsto, podendo inclusive, serem eleitos mais de um desses elementos, dando origem a uma base de cálculo conjugada.

b) *objetiva*, cumprindo um papel objetivo, preparando para um processo de cálculo, a fim de compor a específica determinação da dívida tributária. Tem essa função em virtude de que a escolha do critério mensurável do fato imponible é apenas o primeiro passo para a estipulação correspondente ao tributo. É necessário que se identifique o outro elemento que, a ela unida, determinará a *quantum* devido a título de tributo, ou seja, projetando-se para frente, para delinear o conteúdo da obrigação tributária.

c) *comparativa*: diante dos inúmeros “equivocos” cometidos pelo legislador quando da variação na textura dos enunciados tributários, bem como em sua instituição, podendo assim, distorcer a própria ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência, a base de cálculo fornece meios para que se possa *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária*, posto que hospeda aspectos estruturais de tais fatos, previstos no antecedente da norma, apresentando-se, os preceitos que tratam da grandeza eleita o fator dimensionador, acentuadamente mais abundantes do que aqueles determinadores da incidência (critério material e pessoal), presentes no *descriptor*.

Assim sendo, resta evidente que a inexistência de fixação legal prévia de base de cálculo para a quantificação da contribuição previdenciária devida ao INSS – parcela empregador – pelas empresas agroindustriais implica na impossibilidade de sua exigência.

⁶ *Base de Cálculo como fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 37, p. 118/143.

⁷ *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

⁸ C.f. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*

4. Conclusões

O presente estudo teve por objetivo tecer algumas considerações acerca da contribuição previdenciária devida ao INSS – parcela empregador – pelas empresas agroindustriais, levando em consideração as modificações legislativas sobre o tema, a partir da constatação da prática adotada pela Justiça do Trabalho no Estado de Alagoas (TRT – 19.^a Região) no que diz respeito ao cumprimento da Lei n.º 10.035, de 25.10.2000, que alterou a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, considerando a existência nessa base regional da Justiça do Trabalho de um grande número de empresas do setor sucro-alcooleiro.

Diante de todo o exposto no presente estudo, e especialmente consoante o teor do § 3.º do art. 144, e art. 195, I, da CF/88, restou comprovada a incompetência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias – parcela empregador – devidas pela agroindústria, haja vista a sua incidência sobre “receita” (art.195, I, “b”, da CF/88).

Ocorre que o procedimento de remessa dos autos ao juízo competente para processar a matéria também não pode ser adotado, uma vez que, salvo a hipótese prevista no art. § 3.º do art. 144 da CF/88 (art. 195, I “a”, e II, da CF/88), acrescentado pela EC n.º 20, todas as demais exigências tributárias estão submetidas ao regime disciplinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, pelo qual verifica-se que cabe privativamente à autoridade fazendária efetuar o lançamento tributário. Mesmo porque, a sentença proferida pelo Juiz do Trabalho não contém informações suficientes para tal procedimento, isto é, o lançamento da contribuição previdenciária devida ao INSS – parcela empregador – pelas empresas agroindustriais. A referida sentença judicial está adstrita às informações relativas à relação empregatícia, não competindo ao Juiz do Trabalho qualquer análise da receita bruta proveniente da comercialização da produção, que é a base de cálculo da aludida exação tributária.

Destarte, resta ao INSS, se for o caso, proceder ao lançamento administrativo de ofício do tributo que julgar devido por meio da lavratura de auto de infração, dando início ao processo administrativo fiscal, no qual deve ser assegurado o princípio da ampla defesa e contraditório, para posterior inscrição em dívida ativa dos valores devidos e propositura de Execução Fiscal, nos termos da Lei n.º 6.830/80 (LEF).

Ademais, resta incontroversa a impossibilidade de exigência da contribuição previdenciária devida ao INSS – parcela empregador – pelas empresas agroindustriais, relativamente ao período compreendido entre abril de 1994 a outubro de 2001, a partir de quando a Lei n.º 10.256/2001 passou a produzir seus efeitos (anterioridade nonagezimal), ante a inexistência de fixação legal prévia de base de cálculo para a sua quantificação.

Janeiro/2004

L. Gustavo Carvalho
gustavo@carvalhoemessias.com.br

Ricardo Antônio de Barros Wanderley