

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - MESTRADO

Liane Francisca Hüning Pazinato

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA NO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
COMO REQUISITO PARA A OBTENÇÃO DO
TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO**

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis, setembro de 2000.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DISSERTAÇÃO: A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA**

Elaborada por **LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO**, e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a obtenção do título de **MESTRE EM DIREITO**.

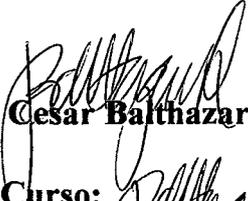
Florianópolis, setembro de 2000.

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Prof. Dr. Renato Lopes Becho

Prof.^a Dra. Sandra Barbon Lewis

Orientador:

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

A Deus pai,
Pela vida, pela Saúde e Inspiração.

A minha mãe
Ilga Worm Hüning,
Pelo amor e pela dedicação de sempre.

Aos meus afilhados
Cassiano Henrique Hüning e
Julia Hüning Neuenfeld,
orgulho de minha existência.

À Memória de
Francisco José Pazinato.

AGRADECIMENTOS

Ao meu professor orientador, Dr. UBALDO CESAR BALTHAZAR, incansável incentivador, que muito influi na minha formação jurídica e profissional, eterna gratidão.

Ao Cláudio Luiz Covatti, sem sua colaboração e estímulo, este trabalho não teria sido concretizado.

À Neusa Lucia Calgaro, amiga que está presente em todos os momentos difíceis de minha jornada, eterna amizade.

À Rosângela da Rosa Soranso, pelo auxílio diário.

À URI (Universidade Regional Integrada), Campus de Frederico Westphalen, pelo apoio e incentivo recebidos, em especial, aos Professores Waldomiro Vanelli Pinheiro e Lauro Paulo Mazutti

RESUMO

Objeto do presente trabalho é: 1) a natureza jurídica da contribuição social previdenciária do empregador rural, pessoa física, que é equiparado pela legislação previdenciária ao contribuinte individual e/ou ao trabalhador autônomo; 2) a função dessas contribuições na sua aposentadoria; 3) a legalidade dessas contribuições. A natureza jurídica das contribuições sociais da previdência constitui ponto controvertido para a doutrina, e a legalidade da exigência das contribuições, ponto controvertido na vida do empregador, eis que poucos possuem conhecimento das exigências feitas pela previdência para a concessão da aposentadoria. Para atingir os objetivos, analisa-se inicialmente o contexto constitucional em que está inserida a contribuição social do empregador rural pessoa física; depois estudam-se as espécies de contribuições e a aposentadoria do empregador rural; por fim analisa-se a forma em que são instituídas essas contribuições sociais e a legalidade das mesmas, mais especificamente, a contribuição sobre o salário-de-contribuição do empregador rural pessoa física, que possui sua regra-matriz determinada pelo art. 195, inciso I da CF/88. A dissertação desenvolve-se em três capítulos. 1º – o regime jurídico das contribuições, onde se estuda: o sistema constitucional; o conceito de tributo e suas espécies; o conceito, a função, a competência e a natureza jurídica das contribuições; as espécies de contribuições. 2º - as espécies de contribuições sociais do empregador rural pessoa física e de sua aposentadoria, onde se estudam as formas de sua contribuição social e as espécies de aposentadorias a que faz jus, bem como os documentos que são necessários para a concessão do benefício. 3º - as contribuições de seguridade social; as subespécies e a forma de instituir essas contribuições; a constitucionalidade da contribuição social exigida do empregador rural sobre seu salário de contribuição, chamado pela legislação previdenciária de “*remuneração auferida*”.

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es estudiar la naturaleza jurídica de las contribuciones sociales del empleador rural, considerado por la legislación brasileña como persona física, equiparado al contribuyente individual y/o al trabajador autónomo. También se discute la función de dichas contribuciones por ocasión de la jubilación del trabajador y su legalidad. La naturaleza de esas contribuciones a la seguridad social es un asunto polémico para la doctrina y la legalidad de su exigencia es un asunto controverso en la vida de los empleadores ya que pocos de ellos conocen las exigencias de la seguridad social para la concesión del beneficio. Para lograr estos objetivos se analiza, inicialmente, el contexto constitucional en que está inserida dicha contribución social. En seguida se discuten las distintas modalidades de contribución y la jubilación del empleador rural. Por fin se estudian las formas que constituyen tales contribuciones sociales y su legalidad, en especial, la contribución sobre el "salario-de-contribución". del empleador rural persona física cuya regla principal está fijada en el Art. 195, I, de la CF/88. La disertación se desarrolla en tres capítulos. 1º- El régimen jurídico de las contribuciones, en el que se estudian el sistema constitucional; el concepto de tributo y sus tipos; el concepto, la función, la competencia y la naturaleza jurídica de las contribuciones; y los tipos de contribuciones. 2º- Los variados tipos de contribuciones sociales del empleador rural persona física; los distintos tipos de jubilación a que tiene derecho y los documentos necesarios para la concesión de los beneficios. 3º- Las contribuciones de la seguridad social; sus subdivisiones y la forma de instituir las; la constitucionalidad de la contribución social exigida del empleador rural sobre su salario de contribución, denominado por la legislación de "*remuneración obtenida*".

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	5
1 Sistema Tributário na Constituição Federal	5
1.1 Princípios Constitucionais	7
1.1.1 Princípio da Legalidade	8
1.1.2 Princípio da Igualdade	11
1.1.3 Princípio da Anterioridade	13
1.1.4 Princípio da Irretroatividade	15
2 Conceito Legal de Tributo	17
3 Espécies de Tributos	20
4 Conceito de Contribuição Social	22
5 Regime Jurídico das Contribuições Especiais	24
6 Função das Contribuições Especiais	27
7 Competência	28
8 Natureza Jurídica das Contribuições Especiais	29
9 Espécies de Contribuições	33
9.1 Contribuições de Intervenção Social no Domínio Econômico ..	34
9.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais (intervenções corporativas)	35
9.3 Contribuições para a Seguridade Social	36

CAPÍTULO II – ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE	
APOSENTADORIA DO EMPREGADOR RURAL PESSOA	
FÍSICA	40
1 Contribuições Sociais do Empregador Rural e sua Aposentadoria	40
2 Empregador Rural Pessoa Física	47
3 Formas de Contribuição do Empregador	51
3.1 Contribuição sobre o Produto Rural	55
3.1.1 Incidência da Contribuição sobre a Produção Rural	56
4 Contribuição do Empregador Rural Pessoa Física Segundo a	
Legislação Previdenciária	57
5 Aposentadoria Rural	61
6 Aposentadoria por Idade	62
6.1 Aposentadoria por Idade Rural do Segurado Especial.....	63
6.1.1 Documentos para a Concessão da Aposentadoria Idade do	
Segurado Especial	66
7 Aposentadoria do Empregador Rural Pessoa Física	67
8 Aposentadoria por Idade do Empregador Pessoa Física	69
8.1 Documentos para a Concessão da Aposentadoria por Idade do	
Empregador Rural Pessoa Física	70
9 Aposentadoria por Tempo de Serviço ou por Tempo de	
Contribuição do Empregador Rural Pessoa Física	72
9.1 Documentos para a Concessão da Aposentadoria por Tempo	
de Serviço ou Tempo de Contribuição do Empregador Rural	
Pessoa Física	76
CAPÍTULO III – CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL	
1 Forma de Instituir as Contribuições de Seguridade Social	79
2 Subespécies	80
2.1 Contribuições sobre a Folha de Salários	80

2.2 Contribuições sobre o Faturamento e a Receita	82
2.3 Contribuições sobre o Lucro	86
3 Lei Complementar	88
4 Princípio da Não-Cumulatividade	94
5 Fato Gerador e Base de Cálculo	96
6 Instituição das Contribuições Sociais	97
7 Da Constitucionalidade da Contribuição social	102
CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	109

INTRODUÇÃO

A natureza jurídica das contribuições sociais, notadamente as da previdência social, constitui ponto controvertido na doutrina. Sua importância está na definição do regime jurídico a ser submetido e, por conseguinte, o conjunto de institutos e princípios que servirão de base para a construção jurídica. As contribuições que são exigidas pela legislação previdenciária do empregador rural, pessoa física, para que o mesmo faça jus ao benefício previdenciário da aposentadoria, é, na maioria das vezes, desconhecida pelos mesmos, motivo pelo qual terminam seus dias sem o benefício da aposentadoria. A forma pela qual essas contribuições devem ser instituídas nem sempre é obedecida pela legislação, o que pode acarretar a sua inconstitucionalidade.

O estudo da bibliografia existente demonstra que a maioria dos autores não se detém na análise específica da contribuição do empregador rural, mas que se limitam em abordar o tema de forma genérica, tratando apenas das contribuições do empregador, incidente sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro. Eles não se

preocupam em abordar a contribuição do trabalhador rural que exerce a atividade agrícola com auxílio, de pelo menos um só empregado, conhecido como empregador rural pessoa física, sobre o seu salário de contribuição, nem se preocupam em analisar a constitucionalidade das contribuições exigidas desse empregador, pela legislação previdenciária.

O objetivo do presente trabalho é buscar a natureza jurídica da contribuição social previdenciária do empregador rural pessoa física que desenvolve suas atividades com o auxílio de pelo menos um só empregado fixo, bem como verificar as contribuições que são exigidas pela legislação previdenciária do empregador rural pessoa física, para que o mesmo faça jus ao benefício da aposentadoria, e também a forma pela qual essas contribuições são instituídas.

Propõe-se, assim, fazer aqui uma investigação bibliográfica do tema epigrafado, delimitando o estudo aos seguintes pontos: a natureza jurídica da contribuição social do empregador rural pessoa física; as contribuições sociais e os documentos exigidos pela previdência social do empregador rural, para a concessão do benefício da aposentadoria rural; a forma de instituir essas contribuições sociais, e a constitucionalidade da contribuição social sobre o salário base do empregador rural pessoa física.

A definição da natureza jurídica das contribuições sociais é essencial para a sua compreensão, eis que, por se tratar de tributo deverão ser observadas, para instituição delas, certas normas, sem as quais essas contribuições podem vir a ser consideradas inconstitucionais.

Pretende-se atingir o objetivo através do método dedutivo, partindo-se do geral e descendo até o particular. Em outras palavras, estudar-se-á inicialmente o contexto constitucional em que está inserida a contribuição social, as espécies de tributos, a natureza jurídica das contribuições e as espécies delas; depois serão pesquisadas as contribuições do empregador rural pessoa física, as espécies de aposentadoria e os documentos exigidos pela legislação previdenciária para a concessão do benefício de sua aposentadoria; por fim, serão analisadas as

contribuições da seguridade social, a forma de sua instituição e a legalidade das mesmas.

A dissertação desenvolve-se em três capítulos. No primeiro busca-se, com apoio de doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho, Celso Ribeiro Bastos, Geral Ataliba e Ubaldo Cesar Balthazar, analisar o sistema tributário na Constituição Federal, definindo os princípios constitucionais, o conceito e as espécies de tributos, o conceito de contribuição social, a sua função e a competência para a sua instituição, para, então, busca a natureza jurídica das contribuições e suas espécies.

No segundo capítulo, define-se, com apoio em doutrinadores como Sergio Pinto Martins, Wladimir Novaes Marzinez e Daniel Machado Rocha, a natureza jurídica da contribuição social do empregador rural pessoa física, e estudam-se as espécies de contribuição que a legislação previdenciária exige do empregador rural pessoa física, as espécies de aposentadoria a que faz jus e os documentos necessários para a concessão dela.

O terceiro e último capítulo, com apoio na doutrina de Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado, José Afonso da Silva, entre outros, será dedicado integralmente à análise das contribuições da seguridade social, determinadas pela Constituição Federal e da forma de sua instituição, bem como à posterior análise da constitucionalidade das contribuições exigidas do empregador rural pessoa física, mais especificamente, das contribuições exigidas sobre seu salário-de-contribuição.

Portanto, a presente dissertação parte da visão panorâmica estabelecida pela Constituição Federal; passa por um abordagem mais incisiva, concernente às contribuições sociais em sentido genérico; e chega às contribuições do empregador rural pessoa física que desenvolve a atividade agrícola com auxílio de, pelo menos, um só empregado fixo. Pesquisa o benefício previdenciário da aposentadoria rural do empregador, as contribuições e os documentos necessários para a sua concessão, bem como as dificuldades encontradas. Culmina com a análise das contribuições da

seguridade social previstas na CF/88, da forma de suas instituições e da constitucionalidade da contribuição sobre o salário de contribuição do empregador rural, exigida pela legislação previdenciária. Nas considerações finais são apresentados alguns frutos da pesquisa.

CAPÍTULO I

ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1 Sistema Tributário na Constituição Federal

Antes de qualquer estudo da contribuição social, mister se faz a análise do sistema tributário na Constituição Federal. O sistema tributário constitucional é formado pelos princípios e normas que regem o exercício do poder fiscal e a capacidade de tributar, efetivada pelos entes tributantes. O poder desses entes consiste em arrecadar dinheiro a título de tributo.

O objetivo deste sistema é o de construir uma relação tributária baseada essencialmente na lei, buscando harmonia, segurança e certeza entre o fisco e o contribuinte¹.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 12.ed. ver. e ampl. São Paulo : Saraiva, 1999, p. 139.

A função deste sistema é a de garantir os direitos fundamentais do cidadão no que concerne à tributação, na medida em que estabelece limites ao poder fiscal inerente ao Estado. Tal sistema é formado basicamente por princípios e normas reguladoras da relação tributária. O sistema tributário brasileiro está constitucionalizado, uma vez que os princípios básicos que gravitam em torno da noção de tributo e que traçam as linhas gerais dele constam na Constituição Federal.

Necessário se faz analisar o conceito desse sistema a partir da doutrina. Para Paulo de Barros Carvalho:

“Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nela existem. (...) o subsistema constitucional tributário é formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional”².

Geraldo Ataliba, por sua vez, argumentava que:

“Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais no direito tributário, vigentes em determinado país. Se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo perspectiva unitária, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”³.

Para Celso Ribeiro Bastos:

“Dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro do sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei que isolar dentro da Constituição (que também é um sistema) as regras atinentes a tributos”⁴.

² CARVALHO, P. de B. *Op.cit.*, p. 138.

³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p.8.

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6.ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 107.

Considerando que por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais no direito tributário vigentes em determinado país, necessário se faz estudar os princípios constitucionais tributários.

Será feita a análise de alguns princípios constitucionais de maneira superficial apenas para ter-se uma idéia genérica do sistema tributário constitucional, o que permitirá pesquisar as contribuições sociais que integram o sistema tributário nacional.

1.1 Princípios Constitucionais

Para Bastos⁵, os textos constitucionais, via de regra, contêm diretrizes básicas destinadas a guiarem todo o ordenamento jurídico de um Estado. Essas diretrizes corporificam, de fato, os princípios constitucionais, que se irradiam por todo o sistema, conferindo-lhe racionalidade e norteando o processo de interpretação da Lei Maior.

Mais adiante o mesmo autor cita, como princípios constitucionais gerais, entre outros, os da separação de poderes, da igualdade, da legalidade, da anterioridade, da ampla defesa, da liberdade de iniciativa, da consagração da propriedade privada, etc.

Já Carvalho⁶ refere como princípios constitucionais gerais, além dos mencionados por Celso Ribeiro Bastos, o da justiça, o da certeza do direito, o da segurança jurídica, o da irretroatividade, o da isonomia, o da universalidade da jurisdição, o princípio que prestigia o direito de petição, entre outros.

⁵ BASTOS, C. R. Op.cit., p. 109.

⁶ CARVALHO, P. de B. Op. cit., p. 144-153.

Para Walter Gaspar⁷, os princípios constitucionais tributários são elementos informativos da atividade de tributar. Funcionam como elementos delimitadores e disciplinadores do poder de tributar, encontrando-se, de forma explícita ou implícita na Constituição. Ao passo que, para Hugo de Brito Machado⁸, os princípios constitucionais tributários existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder, tendo o intérprete consciência dessa finalidade, busca nestes princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Pretende-se, neste trabalho, tratar dos princípios constitucionais tributários que são fundamentais à presente dissertação, dando enfoque às contribuições sociais, com sucintas considerações, sem o ânimo de uma exposição exaustiva.

1.1.1 Princípio da Legalidade

O inciso II do art. 5º da Constituição Federal assim reza: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Se a lei limita a conduta, ela o faz apenas como exceção, pois a regra geral é que todos são livres para fazer ou deixar de fazer de acordo com a consciência individual.

Esse princípio é reforçado no direito tributário, onde ele toma um caráter de maior rigorismo, pois a própria Constituição Federal, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proíbe aos entes tributantes a exigibilidade ou majoração de tributos sem o permissivo legal. Em virtude disso os autores o chamam de *princípio da estrita legalidade*, que se encontra expresso no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, nestes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

⁷ GASPAR, Walter. *Manual de direito tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 57.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.33.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
(...).

Sobre esse artigo, Bastos tece os seguintes comentários:

“O que se extrai do texto transcrito é que, para se criar ou aumentar um tributo (assim entendida a ampliação da base de cálculo ou a elevação da alíquota aplicável), não basta qualquer lei. É necessário que se trate de lei que atenda ao que alguns consideram um novo princípio, o da *tipicidade tributária*. Isto significa que a lei há de: delinear o fato cuja ocorrência fará surgir o dever de pagar tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo, isto é, aquele aspecto mensurável da hipótese de incidência sobre o qual incidirá a alíquota (que também deverá ser prevista); além de indicar o sujeito passivo (normalmente sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que institui o tributo)”⁹.

Carvalho, ao comentar esse dispositivo, argumenta que qualquer pessoa política de direito constitucional interno poderá instituir tributos através de descrição da regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante expedição de lei. Mais adiante, o mesmo autor faz distinção entre o princípio da estrita legalidade e o da legalidade, e acrescenta que a tipicidade tributária nada mais é do que uma ocorrência deste princípio:

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao sistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”¹⁰.

Bastos faz breve análise do cabimento de medidas provisórias em sede de tributação e conclui que a admissibilidade da medida provisória em matéria

⁹ BASTOS, C. R. Op. cit., p. 110 –112.

¹⁰ CARVALHO, P. de B. Op cit., p. 154.

tributária fica restrita à hipótese da criação de imposto extraordinário de guerra e instituição de empréstimos compulsórios de emergência (em casos de guerra externa ou de iminência dela, ou de calamidade pública), estando em recesso o Congresso Nacional, pois presentes os requisitos de extrema relevância e urgência.

Segundo ele, não podem ser instituídos empréstimos compulsórios via medida provisória, exceto para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, pois, segundo determina a Constituição Federal, esses tributos somente podem ser instituídos por lei complementar, cuja aprovação pede *quorum* especial, não sendo passível de tratamento por via de medida provisória.

Para fundamentar tal conclusão, o autor cita Sacha Calmom Navarro Coelho:

“Pois bem, com espreque na relevância e na urgência é que deduzimos o cabimento das medidas provisórias em sede de tributação em apenas dois casos, estando em recesso o Congresso Nacional:

- a) criação de impostos extraordinários de guerra; e
- b) instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública).

Sim, porque para os compulsórios, prevê a Constituição lei complementar e para os extraordinários, lei federal, leis que podem ser aprovadas em regime de urgência, através de vários instrumentos regimentais.

Afora estes casos de extrema urgência e relevância, a autorizar o uso das medidas de emergência, o constituinte previu, adrede, todas as hipóteses de urgência e relevância em matéria tributária, liberando-as ora do princípio da legalidade escrita e estrita (*lex scripta et stricta*), ora do princípio da anterioridade, ora do princípio da repartição.

.....
Ex positis, às luzes de uma interpretação sistêmica da Constituição, não cabe medida provisória em matéria tributária, salvo nas exceções delineadas, que ora a afasta, ora a tolera, excepcionalmente, como visto. Por último o argumento político. Faria senso uma Constituição democrática que promoveu o controle congressual a níveis jamais vistos, em substituição a uma carta outorgada, de cunho ditatorial, que consagrava a hipertrofia do Executivo, extinguir o decreto-lei para criar instrumento ainda mais abrangente, em matéria tão sensível, como a tributária? De certo que não, a toda evidência” (*Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 312-4*)¹¹.

¹¹ BASTOS, C. R. Op. cit., p. 112.

Também às contribuições sociais o princípio da estrita legalidade é aplicável nos exatos termos acima expostos. Esta aplicabilidade é estabelecida pelo caput do art. 149 da Constituição Federal, que determina expressamente a observância do art. 150, inciso I, ou seja, é vedado à União “exigir ou aumentar contribuições sociais sem lei que estabeleça”:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas observado o nos arts. 146, III e 150, I e III e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

1.1.2 Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou seja o princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Vem expresso genericamente no caput do art. 5º e enfatizado no art. 150, inciso II da Constituição Federal, cujos termos são os seguintes:

Art. 5º. **Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza**, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes. (Grifo acrescido).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios :
(...)

I - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A Constituição Federal contempla este princípio também no parágrafo Iº do art. 145, onde determina que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal

e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; e no inciso V do art. 194, onde estabelece a equidade como elemento fundamental para a participação do custeio na seguridade social:

Art.145. (...).

§ 1º sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 194. (...).

V - equidade na forma de participação no custeio.

Segundo Machado¹², tal princípio, quando afirma que todos são iguais perante a lei, está afirmando que as normas jurídicas devem ter caráter hipotético. Com isso afirma que, ocorrida a previsão normativa, concretizado o fato gerador, ou seja, concretizada a hipótese descrita na norma, a consequência será sempre a mesma, independentemente da pessoa que tenha praticado o ato ou esteja envolvida. O autor exemplifica seu pensamento nestes termos: *“Se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel”*.

Para esse mesmo tributarista, as pessoas encontram-se em situações fáticas desiguais, e a lei existe exatamente para regular estas desigualdades; porém a lei não pode tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais.

Bastos¹³ entende que a igualdade, diante de um tributo, não deve ser entendida como significando que todos os contribuintes devem ser tratados da

¹² MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 206.

¹³ BASTOS, C. R. Op. cit., p. 121-2.

mesma maneira, mas sim, que todos os contribuintes que se encontram na mesma situação devem ser tratados de forma igual.

Cabe ainda analisar a amplitude do princípio da igualdade a partir das contribuições sociais, específica e acentuadamente pelo fato de o art. 149 da Constituição Federal, que traz a estrutura básica das contribuições sociais, omitir a aplicabilidade do inciso II do art. 150.

Porém a hipótese de inaplicabilidade do princípio de igualdade em matéria de contribuição social seria inaceitável, pois todas as pessoas são iguais perante a lei, e todas possuem o mesmo direito.

A própria Constituição Federal determina a aplicabilidade do princípio da igualdade nas contribuições sociais de forma genérica, no art. 5º, no momento que determina “todos são iguais perante a lei”; e, de forma expressa, no momento em que o parágrafo 6º do art. 195 determina que não se aplica às contribuições sociais o disposto na letra “b” do inciso III do artigo 150, ou seja, o princípio da anterioridade. Fica assim subentendido que não se aplica às contribuições somente o princípio da anterioridade na forma prevista na letra “b” do inciso III do artigo 150 da Constituição, os demais princípios se aplica.

1.1.3 Princípio da Anterioridade

O artigo 150, inciso III, determina que é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Da leitura do texto constitucional, conclui-se que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o criou ou aumentou. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, inicia em primeiro de janeiro e se encerra em 31 de dezembro. Portanto, basta que a lei tenha sido publicada até 31 de dezembro para o tributo poder ser cobrado a partir de janeiro, motivo pelo qual é incontável o número de leis publicadas em 31 de dezembro de

cada ano nos diários oficiais dos entes tributantes.

Cabe ressaltar que há algumas exceções ao princípio da anterioridade, pois alguns tributos podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os criar ou aumentar. As exceções estão previstas na Constituição federal nos artigos 148, inciso I, e art. 150, parágrafo 1º, bem como no art. 154, inciso II.

Com relação às contribuições sociais, a Constituição Federal, no parágrafo 6º do art. 195, dispõe que as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social *“só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”*.

A seguridade social compreende um conjunto de princípios e normas, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da Sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social¹⁴. As contribuições sociais que foram destinadas ao custeio da seguridade social somente poderão ser exigidas decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, como visto acima.

O princípio da anterioridade ou da não-surpresa tem por objetivo informar ao contribuinte, com antecedência, as onerações tributárias ou o *quantum* incidirão sobre ele no próximo exercício financeiro. Porém, tratando-se de contribuições sociais destinadas à seguridade social, para o contribuinte basta que transcorra o prazo de 90 dias entre a publicação e a vigência da norma, não importando se o exercício financeiro for o mesmo ou não.

Nesta matéria, Misabel Derzi, ensina:

“...as contribuições sociais, especializadas pelo custeio da Seguridade Social, escapam ao clássico princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício de sua aplicação, sujeitando-se à espera nonagesimal do art. 195 § 6º, e não podem integrar o orçamento fiscal da União. O regime constitucional peculiar que lhes

¹⁴ MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito da Seguridade Social*. 7.ed. : São Paulo: Atlas, 1997. p. 38.

foi imposto está integrado pelos arts. 149, 165, § 5º, III, 167, VI e VIII, 194 e 195 da Constituição Federal. Essas contribuições caracterizam-se tributariamente por:

- 1) serem exceção ao princípio da anterioridade da publicação da lei ao exercício de sua eficácia, sujeitando-se à espera de 90 dias prevista no art. 195, § 6º;
- 2) serem submetidas ao mesmo regime dos impostos residuais, quanto à instituição de novas fontes;
- 3) não integrarem o orçamento fiscal da União, devendo ser o produto arrecadado administrado e gerenciado autonomamente¹⁵.

Portanto, pode-se concluir que tanto o princípio da anterioridade dos tributos em geral, quanto o princípio da anterioridade especial das contribuições sociais possuem a mesma natureza e são idênticos, apresentando como diferença apenas o termo final para emanar seus efeitos.

1.1.4 Princípio da Irretroatividade da Lei

Segundo Bastos, tem sido uma constante, no Direito Constitucional, a preocupação com a tutela das situações já consolidadas pelo tempo. O autor embasa sua tese em Vicente Ráo:

“A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano (...). Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema de legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças (O direito e a vida dos direitos, v.1, p. 428)”¹⁶.

A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso III, letra “a”, tipifica o princípio da irretroatividade da lei, ou seja, determina que um tributo não pode ser

¹⁵ DERZI, Misabel A.M., in BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.1033.

¹⁶ BASTOS, C. R. Op. cit. p. 116.

cobrado por fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu. A lei que institui um tributo não pode gerar efeitos incidentes sobre o passado.

Na verdade, este princípio já consta na Constituição, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, segundo o qual “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, não sendo, portanto, privativo do Direito Tributário.

Importa ressaltar este pensamento de Walter Gaspar¹⁷: “*sem a irretroatividade, seria inócua a anterioridade, vez que uma lei criada em 31 de dezembro poderia ser aplicada a partir de 1º de janeiro do ano vigente*”.

Conforme o entendimento de Gaspar, caso não houvesse o princípio da irretroatividade, o Imposto de Renda - não retido na fonte, onde os fatos geradores ocorrem durante um exercício financeiro mas o ajuste é feito no exercício seguinte, poderia ser cobrado na forma da nova legislação, publicada, por exemplo, em 30 de dezembro do exercício em que ocorreram os fatos geradores. Assim, como existe o princípio da irretroatividade, a lei que for publicada em 30 de dezembro somente poderá incidir sobre fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de janeiro do ano seguinte.

Com referência a situações pretéritas, descritas no art. 106 do Código Tributário Nacional, Bastos¹⁸ entende que, no caso, não há quebra do princípio da irretroatividade, pois a lei nova pode, em determinadas condições, retroagir ao passado sem quebra de segurança para o indivíduo, que é a razão principal de ser da irretroatividade. Conforme determina o Código Penal, caso de retroação de lei, ocorre, por exemplo, se alguém praticou no passado um crime que, se cometido hoje, mereceria pena mais branda, é plenamente razoável e justo que seja a mais leve aquela a se impor, em casos não definitivamente julgados.

¹⁷ GASPAR, Walter *Manual de direito tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 63.

¹⁸ BASTOS, C. R. Op. cit., p. 117.

2 Conceito Legal de Tributo

Até o presente momento foi analisada a estrutura do sistema constitucional tributário, detendo-se nos postulados fundamentais, nunca olvidando-se do cerne do presente texto, dedicado às contribuições sociais. Importa agora analisar o conceito básico, o instituto nuclear do sistema: o tributo.

Esta análise se faz necessária para possibilitar a correta compreensão da natureza jurídica das contribuições sociais, sendo fundamental o prévio exame do conceito de tributo dentro do Sistema Tributário Nacional.

Ataliba sustentava que o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Este “dinheiro” recebe vulgarmente a denominação de tributo, mas, sob o ponto de vista estritamente jurídico, tributo é a *obrigação* de levar dinheiro (comportamento humano) e não o dinheiro em si mesmo:

“ Sendo o direito uma realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas. Assim, o dinheiro, como as coisas em geral, jamais podem ser objeto de direito. Nenhuma coisa concreta pode ser objeto do direito, das normas jurídicas, das obrigações jurídicas (porque o direito e suas realidades são abstratos) .

O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é objeto da obrigação”¹⁹.

Preocupando-se em analisar o tributo sob os aspectos econômico, político e jurídico, Bernardo Ribeiro de Moraes tece este conceito de tributo:

“O tributo pode ser concebido como um ônus instituído pelo Estado, com base no seu poder fiscal, definido em lei, exigido compulsoriamente das pessoas que vivem dentro de seu território, a

¹⁹ ATALIBA, G. Op. cit., p. 30.

fim dele poder desenvolver suas atividades na busca de suas finalidades”²⁰.

Ao elaborar seu conceito de tributo a partir do Direito Tributário, o autor afirma que tributo

“É a prestação compulsória, pecuniária ou de bens de valor pecuniário, exigida pelo Estado ou entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, com base no seu poder fiscal e na lei, das pessoas a ele submetidas”²¹.

Machado²², ao analisar o conceito de tributo, entende que não é função da lei conceituar, mas tão-só conter regra de comportamento. Não obstante esta advertência doutrinária, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º estabeleceu, de forma didática, o conceito de tributo, que, apesar das críticas, coincide com as definições doutrinárias, e se ajusta aos traços constitucionais:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Após definir o objeto da relação tributária, Ataliba elabora uma definição jurídica de tributo:

“Juridicamente define-se como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais

²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: ed. Forense, 1987. p. 177.

²¹ MORAES, B. R. de. Op. cit., p. 180.

²² MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 47-48.

(explícitos ou implícitos)²³.

Mais adiante, o autor faz uma minuciosa análise de todos os termos integrantes da definição, os quais, por razões de importância e clareza, merecem ser transcritos:

“Obrigação - vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

Ex lege - a obrigação tributária da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impositivo) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

Que se não constitui em sanção de ato ilícito - o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico – por imperativo da isonomia (art. 5º, caput e inc. I da CF) – não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

Cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou “meramente administrativa” – como bem designa as autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcionalmente, não é impossível – desde que estas tenham finalidade de interesse público. Configura-se, assim, a parafiscalidade.

Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei - a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito passivo explícito o “destinatário constitucional tributário”. Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os designios constitucionais. Em se tratando de imposto, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas sejam contribuintes²⁴.

²³ ATALIBA, G. Op. cit., p. 32.

²⁴ ATALIBA, G. Op. cit., p. 31-33.

3 Espécies de Tributos

Delimitado o conceito de tributo, passa-se a identificar as espécies do gênero tributo.

A Constituição Federal, ao iniciar o regramento do sistema tributário nacional, no art. 145, menciona três categorias de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), dando a entender que seriam as únicas, vez que não faz referência a nenhuma outra. Acontece, porém, que, em outras oportunidades, o texto constitucional faz referência a duas outras, a saber, o empréstimo compulsório, previsto no art. 148, e as contribuições sociais, previstas no art. 149. Com isso, permaneceu a dúvida quanto ao exato número de espécies tributárias existentes no sistema tributário brasileiro.

Necessário se faz transcrever os artigos acima citados.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I- impostos;
- II- taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto no art. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Assim, abriga a Constituição Federal cinco modalidades tributárias:

Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimo Compulsório e Contribuição Social. Estas modalidades expressamente previstas na Constituição têm levado à formação de correntes doutrinárias, que, baseando-se em critério extraído da natureza do fato gerador, as reduzem a duas ou três espécies tributárias. Alguns vislumbram quatro espécies, enquanto outros concebem a existência de cinco espécies, coincidentes, portanto, com a nomenclatura utilizada pela Constituição Federal.

A doutrina não tem sido unânime na classificação dos tributos, eis que se depara com quatro correntes para definir as espécies tributárias existentes em nosso ordenamento: a) bipartida (impostos e taxas); b) tripartida (impostos, taxas e contribuições); c) quadripartida (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais); e d) quinquipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições, empréstimo compulsório).

Cada autor empenhou-se por tratar do tema, definir as variáveis que lhe serviram de guia.

Luciano Amaro²⁵ afirma que, pelo critério do número de variáveis, podem-se encontrar dois, três ou quatro conjuntos, conforme o número de critérios escolhidos. Após demonstrar que a mudança das variáveis altera a classificação, adverte que o problema que se põe não reside em saber qual seja o verdadeiro critério técnico ou jurídico.

“A questão que deve ser colocada está em saber se o critério eleito é suficiente para que se apreendam os diferentes regimes jurídicos a que cada grupo de figuras está submetido pelo ordenamento jurídico. De que serve dizer que o tributo “A” é imposto, se ele se sujeita a um regime jurídico diferente do aplicável a outros tributos que (pelo critério adotado) também comporiam o grupo dos impostos? Assim, se, por exemplo, dissermos que o empréstimo compulsório é um imposto, isso não nos ajuda a identificar o regime jurídico da figura, se a Constituição não estabelece, para aquele tributo, o mesmo perfil jurídico conferido aos impostos”²⁶.

²⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 4.ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 66.

²⁶ AMARO, L. Op. cit., p. 67.

Também Bastos compartilha desse pensamento, pois, para ele, a importância de uma classificação está na identificação do regime jurídico tributário. Discorrendo sobre a classificação bipartida dos tributos (vinculados ou não vinculados) indaga se ela é útil ou não à luz do direito positivo brasileiro e responde:

“Para nós a resposta é negativa. Na medida em que a Constituição conferiu regime próprio a cinco modalidades tributárias diferentes, importa conhecer o respectivo regime. Não nos parece que seja, portanto, uma questão de palavras diferentes a encobrir coisas idênticas”²⁷.

Este é, em princípio, o melhor caminho para a presente análise, ou seja, se há na Constituição Federal cinco modalidades tributárias com regimes diferentes, importa aprofundar o conhecimento destes.

Partindo-se da premissa de que cada tributo possui regime jurídico próprio, urge demonstrar que as contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal possuem características próprias que lhes concedem um regime tributário constitucional especial, diferenciando-as das demais espécies. Pretende-se identificar a estrutura básica das contribuições, mais especificamente as contribuições sociais relacionadas com a Previdência Social.

4 Conceito de Contribuição Social

A partir da Constituição Federal de 1988, mais precisamente da leitura do art 149, a doutrina divide-se, quanto ao *nomen juris*, entre “Contribuições Sociais” e “Contribuições Especiais”.

Machado²⁸ conceitua a Contribuição Social, no contexto da Constituição

²⁷BASTOS, C. R. Op. cit., p. 146.

²⁸MACHADO, H. de B. Op cit., p. 330.

vigente, como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Moraes²⁹ argumenta que a posição dominante na doutrina, no que respeita à conceituação de contribuição, vai no sentido de caracterizar o fato gerador da respectiva obrigação a partir de uma atividade estatal destinada ao interesse geral da coletividade, mas que oferece vantagem individual a determinado grupo de contribuintes.

Após essa ressalva, o autor passa a apresentar, nestes termos, os conceitos elaborados por alguns tributaristas:

‘As contribuições especiais são tributos devidos em razão de benefícios individuais ou de grupos sociais, derivados da realização de obras ou de gastos públicos ou de especiais atividades do Estado’. (HÉCTOR B. VILLEGAS).

‘A contribuição especial tem por fato gerador uma atividade econômica do Estado realizada com fins gerais, que simultaneamente proporciona uma vantagem particular ao contribuinte’. (RAMON VALDES COSTA).

‘Uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições fiscais do Estado’ (SYLVIO SANTOS FARIA).

Por fim, ministra o autor um conceito próprio:

‘contribuição especial vem a ser, pois, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma atividade social do Estado ou de

²⁹ MORAES, B. R. Op cit., p. 332-333.

entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas efetivas ou potenciais, dirigidas a grupos sociais’.

Porém, a doutrina brasileira tem utilizado predominantemente a denominação “contribuições especiais”, por entender que o art. 149 da Constituição Federal se refere a três submodalidades: as sociais, as corporativas e as interventivas.

Nesse sentido Ubaldo Cesar Balthazar esclarece a diferenciação estabelecida pela doutrina entre os termos *Contribuições Sociais* e *Contribuições Especiais*:

“No primeiro caso, a escolha da própria redação do art. 149, CF, que, ao dispor ser da competência exclusiva da União instituir “contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas...”, induziu muitos leitores ao entendimento segundo o qual o constituinte denomina o tributo de “Contribuições Sociais”, das quais aquelas “de intervenção no domínio econômico” e as “de interesse de categorias profissionais ou econômicas” seriam sub-espécies. Uma leitura mais atenta do dispositivo, porém, e o conhecimento das contribuições atualmente já instituídas pela União, permitem concluir que, ao contrário do que se poderia deduzir de uma leitura mais apressada do texto constitucional, três são as sub-espécies destas “contribuições: justamente as “sociais”, as “interventivas” e as “corporativas”. Esta é a razão pela qual a denominação “Contribuições Especiais” vem pouco a pouco sendo mais veiculada pela doutrina”³⁰.

As contribuições, objeto do presente estudo, são uma das modalidades das contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal, ou seja, as contribuições sociais no interesse da previdência social.

5 Regime Jurídico das Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais, objeto do presente estudo, são também conhecidas como contribuições *parafiscais*. Segundo Ataliba o fenômeno que se

³⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 80.

convencionou chamar de *parafiscalidade* surge quando a lei concede a qualidade de sujeito ativo à pessoa de direito privado ou público, diversa do Estado, como é o caso do SESC, SENAC, SENAI. Ao tratar de parafiscalidade, esse tributarista cita Celso Bandeira de Mello:

“Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributo a pessoas diversas do Estado, que o arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (IAPAS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública (...)”³¹.

Para ratificar o seu pensamento, Ataliba cita, ainda, em seu texto, o conceito de parafiscalidade elaborado por Roque Carrazza, que também o faz a partir da delegação da capacidade tributária ativa a pessoa jurídica de direito público ou privada diversa do Estado:

“... é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos...”³².

Fábio Fanucchi salienta que a parafiscalidade é uma sistemática financeira de descentralização da arrecadação das receitas públicas:

“Quando a arrecadação tributária se desenvolve em busca de recursos que irão sustentar encargos que não são próprios da administração central do Estado, mas que, apesar disto, decorrem de atividades que ao Governo interessam seja desenvolvidas, diz-se que as imposições assim feitas se revestem de feição parafiscal, porque se destinam à sustentação de encargos paralelos aos da administração pública direta”³³.

³¹ ATALIBA, G. Op. cit., p. 77.

³² ATALIBA, G. Op. cit., p. 77.

³³ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 58. v.1.

Na mesma linha de pensamento, Gaspar³⁴ ressalta que o termo “parafiscalidade” é utilizado para designar as arrecadações feitas por entidades paralelas ao fisco. As contribuições parafiscais seriam, pois, aquelas arrecadadas por outras entidades que não a administração pública direta.

Para Balthazar³⁵, os tributos parafiscais caracterizam-se por serem instituídos por uma pessoa jurídica de direito público dotada do poder de tributar, e cuja arrecadação e fiscalização são entregues a uma outra pessoa jurídica, de direito público ou privado, que exerça uma atividade de interesse público.

Verifica-se, assim, que o fenômeno da parafiscalidade ocorre por não haver identidade entre a pessoa que tem a competência constitucional para instituir determinado tributo (União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios) com aquela que tem capacidade tributária ativa (decorrente de lei), com poderes para realizar as tarefas de arrecadação, administração e fiscalização. Esse é, portanto, o tratamento a ser dispensado à parafiscalidade.

Questão relevante a ser analisada é a de saber se a atribuição de capacidade a estas pessoas, distintas das que possuem competência tributária, afetará o regime jurídico tributário a ser aplicado. A resposta encontra-se em Ataliba, para o qual “a circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei – que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades – em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sendo observado”³⁶.

Portanto, a parafiscalidade tem relação com a capacidade tributária. No entanto, o instrumento (tributo) utilizado pelos entes parafiscais para atingirem o patrimônio do contribuinte é espécie tributária. Essa exação encontra várias denominações, tais como: *contribuição parafiscal*, *contribuição especial*, *contribuição social*, *imposto especial* ou simplesmente *contribuição*, sendo esta

³⁴ GAPAR, W. Op. cit., p. 116.

³⁵ BALTHAZAR U. C. Op. cit., p. 53.

³⁶ ATALIBA, G. Op. cit., p. 77.

última a forma pela Constituição Federal a denomina, por exemplo nos art. 149, 195, 212 e no art. 72 do ADCT.

6 A Função das Contribuições Especiais

Machado³⁷, analisando a “função” das Contribuições Especiais na Constituição Federal de 1988, conclui que elas não têm o objetivo de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros, ou seja, não têm a função fiscal. Ensina que algumas contribuições possuem função parafiscal, enquanto que outras possuem função extrafiscal.

“As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, parágrafo 3º, da Constituição. São, portanto, nitidamente parafiscais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia”³⁸.

Pode-se concluir que a Contribuição Especial possui função *fiscal* nos casos em que seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Sua função é *parafiscal* nos casos em que o objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas estas desenvolve através de entidades específicas. E, nos casos em que a Contribuição Especial possui como objetivo principal a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de

³⁷ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 331.

³⁸ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 331.

recursos financeiros, diz-se que possui função *extrafiscal*.

As contribuições sociais para a seguridade social possuem nitidamente função parafiscal, pois não são arrecadadas diretamente pelo Estado e as receitas não são destinadas aos cofres do Tesouro Nacional. São arrecadadas pelo INSS – Instituto Nacional de Seguro Social, autarquia federal que não integra a administração pública direta, e constituem receita no orçamento da seguridade social.

7 Competência

Cumpra analisar, ainda, a competência para a instituição das Contribuições Especiais. A competência é da União, tendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a faculdade de instituir tais exações no âmbito de seus servidores, para custear, em benefício destes, sistema de previdência e assistência social.

Eis as palavras com que Machado trata da competência relativa às Contribuições Especiais:

“Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. O parágrafo único desse mesmo dispositivo, porém, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuições a ser cobradas de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Assim, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas são privativas da União. Também assim as contribuições de seguridade social a serem cobradas de quem não seja servidor do Estado Membro, do Distrito Federal ou do Município”³⁹.

Mais adiante, o autor⁴⁰ explana que as contribuições de seguridade social são instituídas pela União Federal, mas o arrecadador é pessoa distinta da União

³⁹ MACHADO, H. de B. Op cit., p. 334.

⁴⁰ MACHADO, H. de B. Op cit., p. 334.

Federal, por imposição do inciso VII, parágrafo único do art. 194 da Constituição Federal.

Portanto, à União é que compete instituir tais exações, com exceção do previsto no parágrafo único do art. 149. Faculta-se à União atribuir capacidade tributária ativa a autarquias (ex: INSS), a órgãos assistenciais (ex: SENAC, SESI) ou a profissionais (ex: Sindicatos, OAB), desde que investidos de função pública específica.

8 Natureza Jurídica das Contribuições Especiais

Em razão da complexidade do tema em causa, mister se faz definir a natureza jurídica das Contribuições Especiais, mais especificamente das Contribuições Sociais para a Seguridade Social.

A doutrina apresenta divergências, mas, atualmente, a grande maioria entende que as contribuições especiais são uma espécie de tributo e, como tal, aplica-se a ela todos as normas gerais e os princípios tributários.

Ives Gandra da Silva Martins, ao comentar o livro de seu filho Ives Gandra Martins, *Manual de contribuições especiais*, defende a posição de que as contribuições especiais são tributos, eis que todos os princípios tributários lhe são aplicáveis⁴¹.

Mais adiante o autor cita muitos doutrinadores, brasileiros e estrangeiros, segundo os quais contribuições especiais são tributos:

“...É longa a lista dos tratadistas que têm as contribuição especiais como tributos. Enumero alguns: Milton Campos (Parecer, RT, 145.69); Aliomar Baleeiro (*Introdução à ciência das finanças*, Rio de Janeiro, 1958, v. 2, p. 453; *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2. Rio de Janeiro, 1960, p. 264); Sylvio Santos Faria (*Aspectos da para-fiscalidade*, Salvador, 1965); A B.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 100-101.

Buys de Barros (*Ensino sobre a parafiscalidade*, São Paulo, 1965); Gilberto de Ulhôa Canto (Alguns aspectos jurídico-constitucionais da parafiscalidade no Brasil, *Archivio Finanziario*, Padova, 5:36, 1956); Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 349); Walter Barbosa Corrêa (*Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*, São Paulo, 1964); Geraldo Ataliba (artigo na RDA, 86:16); Rubens Gomes de Souza (O imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o artigo da Constituição de 1946, RT, 386:36); Antonio Roberto Sampaio Dória (*Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo, 1972, p. 194); Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1946*, 3. Er., Rio de Janeiro, 1960, v.2, p. 269, n. 3); Amílcar de Araújo Falcão (*Direito tributário brasileiro*, Revista dos Tribunais, v. 1, p. 57). Parece, assim, não haver, entre nós qualquer estudioso que tenha chegado a conclusão diversa.

Outra não é a situação na doutrina estrangeira: v. Inerosso (*I premi di assicurazione contro gli infortuni del lavoro e la loro natura tributaria*, 1954); Giannini (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 66); B. Concivera (*Natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori*, Milano, 1961, p. 255); Micheli (Profilli critici in tema di podestà dimposizione, *Rivista de Diritto Finanziario ed Scienza delle Finanze*, 23(1): 92, 1954); A Berliri (*Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, v. 1., P. 209-14); Giuliani Fonrouge (*Derecho financiero*, Buenos Aires, 1962, v. 2, p. 816), a cuja relação devo acrescentar o sempre atual *Curso de direito tributário* (Saraiva, 1986), de Ruy Barbosa Nogueira....⁴²

Machado⁴³, por sua vez, entende ser indubitosa a natureza jurídica das contribuições especiais, vez que a própria Constituição determina que lhe são aplicáveis as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, ressalvando quanto a este último regra própria.

As regras próprias a que o autor se refere são estabelecidas no parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal, eis que as contribuições sociais - criadas para o financiamento da Seguridade Social - poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado. Assim, o princípio da anterioridade dessas contribuições sociais é nonagesimal, não sendo necessário esperar o exercício financeiro seguinte para serem exigidas, mas tão só 90 dias após sua publicação.

Segundo a tese de Carvalho⁴⁴, as contribuições sociais têm natureza tributária

⁴² MARTINS, I. G. Op. cit. p. 109.

⁴³ MACHADO, H. de B. Op cit, p. 331.

⁴⁴ CARVALHO P. de B. Op cit, p. 42-43.

e o legislador constituinte prescreveu manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias subordinadas ao regime constitucional dos tributos.

Barros, por sua vez, entende que as contribuições sociais regradas no art. 149 da Constituição possuem natureza jurídica de tributos, porque, além de estarem previstos especificamente dentro do Sistema Tributário da Constituição Federal, que compreende os artigos 145 a 162, possuem os mesmos requisitos dos outros tributos para serem cobrados. Ressalva que a contribuição social é espécie do gênero tributo, apenas não sendo recolhida aos cofres públicos, mas aos da entidade a que se destina o atendimento de sua arrecadação.

O mesmo autor ainda se refere especificamente às contribuições para a seguridade social, como espécies de tributos:

“As contribuições sociais, portanto, possuem a natureza jurídica tributária, e outra não poderia deixar de ser, até mesmo por sua reconhecida denominação, encartada no *caput* do artigo 195, § 6º do Código Supremo, aqui envolvendo a Seguridade Social, onde a própria Constituição excepcionou a aplicação do artigo 150, inciso III, letra b, a fim de que as mesmas tenham eficácia diversa da regra aplicada aos tributos contida neste dispositivo. Esta exceção, contudo, não lhe retira a sua natureza jurídica; ao contrário, lhe dá um reforço.

Além do mais, para robustecer este entendimento, mais uma vez, a própria Carta Política, no § 4º do art. 195, permite a instituição de “outras fontes de receitas, para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I”, cujo dispositivo encontra-se dentro do *Sistema Tributário Nacional*, envolvendo a medida com a matéria tributária, natureza jurídica destas contribuições...”⁴⁵

Ataliba⁴⁶ observava que toda a obrigação pecuniária em benefício de pessoa pública ou que tenha por finalidade a utilidade pública é tributo e se submete ao chamado regime tributário, ou seja, se submete ao conjunto de normas e princípios constitucionais que regulam a exigência coativa de prestações pecuniárias estabelecidas pelo Estado.

Sergio Pinto Martins aduz que as contribuições à seguridade são tributos,

⁴⁵ BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das finanças*. Bauru: Edipro, 1999, p. 278-279.

⁴⁶ ATALIBA, G. Op. cit., p. 166.

mas informa haver também corrente adversa que preconiza que as contribuições previstas no art 149 da Constituição Federal não têm natureza tributária:

“A corrente adversa preconiza que as contribuições previstas no art. 149 da Lei Fundamental não têm natureza tributária, pois, se tivessem, não haveria necessidade de o art. 149 da Constituição fazer remissão ao art. 146 da mesma norma, visto que estariam de plano incluídas entre as normas gerais objeto de legislação tributária. Essa teoria é defendida por Valdir de Oliveira Rocha (1992:70). Afirma Luiz Mélega que, ‘se as contribuições fossem tributos, a determinação do art. 149 seria dispensável. Aliás, ela só se justificaria pelo fato de tais contribuições não terem natureza tributária’ (1992: 3.295). Argumenta-se, ainda, que o art 145 da lei Magna indica apenas três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Como a lei não contém palavras inúteis, a remissão feita pelo art. 149 da Constituição estaria a mostrar que realmente não têm natureza tributária as contribuições nele previstas”⁴⁷.

Porém, logo a seguir, Martins coloca seu posicionamento:

“No nosso entender, o art. 149 da Constituição consagra contribuições de natureza tributária, ao prever que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observados certos dispositivos constitucionais, e sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 195 da Constituição, quanto às contribuições a que alude o preceito legal. Dispõe, ainda, que ‘os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social’ (parágrafo único do art. 149 da Lei Maior). As contribuições sociais previstas neste artigo têm natureza tributária, pois estão incluídas no capítulo da Constituição que versa sobre o sistema tributário nacional. O *caput* do art. 149 da Lei Maior remete o intérprete às contribuições instituídas para o custeio da seguridade social (art. 195 § 6º), além do que o parágrafo único do artigo em comentário faz expressa menção ao sistema de previdência e assistência social, no âmbito dos órgãos aos quais se refere”⁴⁸.

Considerando que as Contribuições Especiais estão, dentro da Constituição Federal de 1988, enquadradas dentro do capítulo reservado ao Direito Tributário e, que para sua instituição devem seguir os princípios das demais espécies tributárias, pode-se concluir que as contribuições especiais possuem natureza jurídica tributária.

⁴⁷ MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 75.

⁴⁸ MARTINS, S. P. Op. cit., p. 75.

9 Espécies de Contribuições

A análise da conceituação dada pela doutrina permite concluir que as Contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, chamadas Contribuições Especiais, compreendem três espécies: as Contribuições Sociais, as Contribuições Interventivas e as Contribuições Corporativas.

A propósito disso, o posicionamento de alguns doutrinadores:

Machado⁴⁹ defende a tese de que as contribuições sociais são espécies do gênero tributo, e que são: a) contribuições de intervenção no domínio econômico; b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e c) contribuições de seguridade social.

Gaspar⁵⁰ por sua vez, entende que as contribuições parafiscais comportam três espécies, a saber: a) contribuições por intervenção no domínio econômico; b) contribuições no interesse de categorias profissionais; c) contribuições no interesse da previdência Social.

Balthazar depreende, do art 149 da Constituição Federal, três sub-espécies de contribuições especiais, quais sejam: as contribuições sociais, as interventivas e as corporativas. O Autor assim as expõe:

“Identificamos três sub-espécies de Contribuições Especiais, conforme art. 149, CF: as Contribuições Sociais (instituídas no interesse do financiamento da seguridade social, ou para financiar outros programas sociais, como PIS, Salário Educação, FGTS, etc.), as Contribuições Interventivas (como a contribuição para financiar a intervenção estatal na área da marinha mercante, legalmente denominada Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante), e as Contribuições Corporativas, estas com as características mais próximas da parafiscalidade (contribuições para a Ordem dos Advogados do Brasil, para os Conselhos Profissionais – CRM, CRC, CREA, além das denominadas Contribuições Sindicais, conhecida principalmente no meio contábil como ‘imposto sindical’, e que não se confunde com a contribuição sindical prevista no art. 8º, IV, CF, por ser esta facultativa, paga por quem se associar ao

⁴⁹ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 331-332.

⁵⁰ GASPAR, W. Op. cit., p. 116.

sindicato)⁵¹.

Dentre as contribuições sociais, interessam aqui as destinadas à Previdência Social, previstas no art. 195 da Constituição Federal, pois estas ensejarão os benefícios da Previdência Social, dentre os quais ressalta o benefício da Aposentadoria ao Empregador Rural, Pessoa Física, tema central do presente trabalho, objeto do segundo capítulo.

Cabe uma sucinta análise das demais espécies de contribuições para que depois sejam analisadas as contribuições sociais referentes à seguridade social.

9.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

As intervenções no domínio econômico são instrumentos destinados ao custeio de serviços e encargos decorrentes da intervenção e somente poderão ser exigidas daqueles que vierem a se beneficiar da atuação estatal.

Carrazza é enfático ao afirmar que:

“As contribuições de intervenção no domínio econômico só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais contribuições dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

Assim, por exemplo, no caso de exploração de recursos minerais, só poderão ser obrigadas a pagar tais contribuições as pessoas ou as empresas que, mediante concessão ou autorização, a realizarem”⁵².

Barros⁵³, ao comentar as contribuições interventivas entende que a Constituição Federal de 1988 não informa com a clareza e precisão da Constituição de 1967 em seu art. 163, as condições em que se dá a intervenção. Para ele, o valor

⁵¹ BALTHAZAR, U. C. Op. cit., p. 82.

⁵² CARAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*. 14.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 400.

⁵³ BARROS, L. C. de. Op. cit., p. 273- 274.

arrecadado com a referida contribuição não ingressará nos cofres públicos, mas sim nos cofres da agência ou da autarquia responsável pela intervenção.

São exemplos das contribuições interventivas as seguintes exações: Contribuição para o Instituto do Açúcar e do álcool (IAA); Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC); Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional etc.

9.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais (contribuições corporativas)

Segundo a Constituição Federal, art. 149, compete exclusivamente à União instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III.

Estas contribuições têm como função fundamental fiscalizar e regular o exercício de determinada profissão ou representar categoria profissional ou econômica na defesa de seus interesses. Tais contribuições são destinadas a possibilitar a organização da categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade.

Enquadram-se nesta espécie as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, tais como: as devidas ao SENAI, SENAC, SENAR; a contribuição sindical; as contribuições destinadas aos conselhos profissionais, como é o caso da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil); CRM (Conselho Regional de Medicina), CREA (Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia) etc.

Nesse sentido se posiciona Machado:

“A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa. (...) Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade”⁵⁴.

Para Barros⁵⁵, as contribuições visam ao interesse de categorias profissionais, em favor das quais se encontram as seguintes: Ordem dos Advogados, Conselho Regional de Medicina, Conselho Nacional de Engenharia e Arquitetura, Conselho Regional dos Economistas, Conselho Regional dos Contabilistas etc.

9.3 Contribuições para a Seguridade Social

Dentre as Contribuições previstas constitucionalmente, a espécie que recebeu maior e melhor detalhamento de seu regime jurídico foi a de Seguridade Social. De fato, a Constituição Federal determinou um regime específico para as Contribuições de Previdência, diferentemente das demais contribuições, cujo regramento básico consta do art. 149 da CF.

Estas Contribuições, previstas no art 195 da Constituição Federal, recebem tratamento diferenciado no que se refere à observância do princípio da anterioridade tributária. Enquanto que as demais contribuições sociais devem obedecer ao princípio da anterioridade na forma determinada pela alínea “b” do inciso III do art. 150, as Contribuições de Seguridade Social observam uma anterioridade *especial*⁵⁶, pois só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (cf. § 6º do art. 195 da CF).

Essa anterioridade especial é também conhecida como “anterioridade

⁵⁴ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 332.

⁵⁵ BARROS, L. C. de. Op. cit., p. 274.

⁵⁶ CARAZZA, R. A. Op. cit., p. 147.

mitigada”, prazo “noventino” ou “anterioridade reduzida”⁵⁷.

Quanto à natureza jurídica, as contribuições sociais destinadas à seguridade social, assim como as outras contribuições sociais (as corporativas e as interventivas) são tributos, conforme já exposto acima.

As Contribuições Sociais para a Seguridade Social recebem tratamento específico no art. 195 da Constituição Federal.

Antes da Emenda Constitucional n. 20 de 15.12.1998, o referido art. 195 tratava das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social nos seguintes termos:

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

- I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, faturamento e lucro;
- II - dos trabalhadores;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos. (...)

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Pela Emenda número 20/98, os incisos I e II acima transcritos foram alterados, no sentido de ampliar a regra-matriz das contribuições sociais para a Seguridade Social:

Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos de 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:

⁵⁷ BALHAZAR, U. C. Op. cit., p. 83.

- 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. (...)

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

A Emenda 20/98 alterou substancialmente o referido artigo, introduzindo novas *hipóteses de incidência*⁵⁸, criando novas fontes de custeio para a previdência. Poderá ser instituída, por exemplo, uma contribuição social sobre a *receita* do empregador, além das anteriormente previstas, incidentes sobre o faturamento e o lucro.

Conforme determina o § 4º do artigo 195, a lei poderá instituir outras fontes de custeio, destinadas a garantirem a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, inciso I.

Na realidade, a regra constitucional quer que novas contribuições sociais somente sejam criadas através de lei complementar, devendo ser não-cumulativas e não podendo ter fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos discriminados na Constituição.

Portanto, para a União instituir novos fatos geradores para as Contribuições Sociais, não previstos no art. 195, poderá fazê-lo somente por Lei Complementar.

Após a Lei Complementar traçar o perfil da nova Contribuição, a Lei Ordinária poderá atuar nos limites que a Lei Complementar dispuser.

Neste sentido, Balthazar leciona que,

“... Quer a regra constitucional tão somente que se novas contribuições sociais

⁵⁸ ATALIBA, G. Op. cit., p. 59 – “Hipótese de incidência – é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.”

forem criadas, deverão necessariamente obedecer às condições fixadas no art. 154, I, da Carta Máxima, quais sejam, devem ser instituídas por lei complementar, deverão ser não-cumulativas, e não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição⁵⁹.

Na linha do pensamento de Balthazar, Bastos preleciona:

“... as novas contribuições, por força do art. 195, § 6º, só entrarão em vigor noventa dias após a promulgação da lei complementar e da lei ordinária posterior, que as houver instituído ou modificado. À evidência, uma nova contribuição terá que ser definida por lei complementar, por força do art. 146, III, visto que é uma *espécie tributária* e não poderá, em face do art. 145, I, ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos outros impostos, sobre não poder ser cumulativa.

Só após esculpido seu perfil há a possibilidade de a lei ordinária dar-lhe o tratamento aplicacional adequado. Nem se diga que cuidou o art. 195 de um tipo de contribuição social distinto daquele do art. 149, este com natureza tributária e aquele não. O argumento improcede, bastando elencar dois parágrafos do art. 195 que se referenciam à sua natureza tributária. A necessidade de lei complementar para novas exações e a aplicação de todos os princípios do poder de tributar às contribuições do art. 195, menos o princípio da anterioridade⁶⁰.

Portanto, a Constituição Federal prevê a contribuição do empregador sobre a folha de salários, sobre o faturamento, sobre o lucro e, após a Emenda 20, sobre a receita, como fonte de custeio da seguridade social.

Análise mais ampla será efetivada no terceiro capítulo do presente trabalho, quando então se analisará a legislação para a instituição das Contribuições Sociais.

Em seguida, analisar-se-ão as contribuições instituídas pela Legislação Previdenciária, e a respectiva aposentadoria do Empregador Rural, mais especificamente, o Empregador Rural Pessoa Física.

⁵⁹ BALTHAZAR, U. C. Op. cit., p. 85.

⁶⁰ BASTOS, C. R. Op. cit., p. 161 e 162.

CAPÍTULO II

ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE APOSENTADORIA

1 Contribuições Sociais do Empregador Rural e a sua Aposentadoria

As contribuições sociais do empregador rural são tratadas especificamente no art. 195 da Constituição Federal, portanto, em dispositivo que integra o título VIII (Da ordem social), Capítulo II (Da Seguridade Social), Seção I (Disposições gerais).

A Seguridade Social, conforme determina o artigo 194 da Constituição Federal, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurarem os direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social.

Antes de encetar a análise das contribuições sociais arrecadadas pela Previdência, que ensejarão, dentre outros, o benefício da aposentadoria do empregador rural pessoa física, é necessário tratar da Assistência Social e das Ações de Saúde, que, juntamente com a Previdência Social, formam a Seguridade Social.

A doutrina ensina que a Seguridade Social é financiada pela sociedade como um todo, tanto pelo Poder Público, quanto pelo indivíduo, e visa a garantir direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social.

Para Sergio Pinto Martins, a Seguridade Social é “um conjunto de princípios, normas e instituições, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”⁶¹.

Para Wladimir Novaes Martinez, a seguridade social é uma técnica de proteção social custeada por toda a sociedade, segundo a capacidade econômica de cada um, e que propicia a cada indivíduo o bem-estar das ações de saúde, dos serviços assistenciais conforme a realidade sócio-econômica de cada um e das prestações previdenciárias quando do nascimento, incapacidade ou invalidez, idade avançada ou tempo de serviço, prisão ou morte, em função da necessidade e não da capacidade dos destinatários⁶².

Pelos benefícios da Assistência Social e Ações de Saúde, são beneficiadas as pessoas carentes, incapazes de sobreviver sem o Poder Público: são os que não contribuem, pois as pessoas que contribuem com a Seguridade Social, receberão benefícios oriundos da previdência social. Nesse sentido, Aristeu Oliveira afirma que: “Assistência Social é a política que provê o atendimento das necessidades básicas quanto à proteção da família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à

⁶¹ MARTINS, S. P. Op. cit., p. 38.

⁶² MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A seguridade social na constituição federal*. 2.ed. São Paulo: LTr, 1992, p. 58.

Seguridade Social”⁶³.

Martinez, por sua vez, ensina que, quanto à assistência social, “os assistidos são os não protegidos pela Previdência Social, geralmente indigentes ou pessoas necessitadas, desempregados ou exercentes de subemprego, carentes, inscritos ou não nos órgãos assistenciais. Dirige sua atenção principalmente à saúde”⁶⁴.

O mesmo Martinez conceitua ações de saúde, nos seguintes termos:

“Consideram-se ações de saúde, no sentido de instituição securitária, um conjunto de normas, medidas governamentais, ações públicas e privadas direcionadas para a prevenção e o tratamento de doenças.

(...)

A partir da Constituição Federal de 1988, quaisquer pessoas podem obter assistência à saúde, em nível municipal, estadual ou federal. Não há distinção, embora, naturalmente, quem pode desfrutar de melhores serviços estatais não recorre ao SUS.

(...)

Não há vínculo com a Previdência Social e o trabalho, podendo ser atendido, segundo as necessidades da pessoa, mesmo os não segurados ou não-filiados”⁶⁵.

Em *Direito Previdenciário*, Daniel Machado da Rocha esclarece que os planos de previdência social, através das prestações previdenciárias, visam assegurar aos beneficiários, vitimados pela materialização dos riscos sociais, meios indispensáveis para a sua manutenção⁶⁶.

Adotando esta posição, Martinez pondera que, sem a respectiva contribuição, é impossível a prestação por parte da previdência, já que um sistema protetivo, baseado na participação espontânea das pessoas, foge da concepção clássica de previdência social:

“A contribuição securitária é exigida. Essa impositividade é básica para o sistema. Pessoas físicas são seguradas obrigatórias e, casuisticamente,

⁶³ OLIVEIRA, Aristeu. *Manual prático da previdência social*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 14.

⁶⁴ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário. Noções de direito previdenciário*. São Paulo: Ltr, 1997, p. 136-137. Tomo I.

⁶⁵ MARTINEZ, W. N. *Op. Cit.*, p. 226-228. Tomo I.

⁶⁶ ROCHA, Daniel Machado da, In : FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Direito previdenciário – aspectos materiais, processuais e penais*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 1999. p. 46.

facultativas.

(...)

Globalmente considerada, sem contribuição é impossível a prestação, fato axiomático inerente a técnica aludida. Um sistema protetivo baseado na espontânea participação das pessoas foge da concepção clássica de Previdência Social⁶⁷.

Portanto, para fazer jus aos benefícios da previdência social, necessário se faz a respectiva contribuição para a seguridade social. As contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social estão previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Em 1991, o Congresso Nacional promulgou a Lei 8.212/91 (Plano de Custeio e Organização da Seguridade Social) e a Lei 8.213/91 (Plano de Benefícios), ambas de 24.07.1991, com vigência a partir de 25.07.1991.

Por efeito da iniciativa do Poder Executivo e, por vezes, em razão da inércia do Legislativo, criaram-se os decretos normatizadores da previdência. Dentre muitos existentes, os que mais interessam a esta pesquisa são os Decretos 2.173 e 2.172 de 1997, que regulamentam a Lei do Custeio (8.212/91) e a Lei dos Benefícios (8.213/91) da previdência social.

A legislação previdenciária sofreu alterações em dezembro de 1998 com a Emenda Constitucional número 20, que será objeto de análise no terceiro capítulo do presente trabalho.

Em maio de 1999, após as alterações trazidas pela Emenda Constitucional número 20, criou-se o Novo Regulamento da Previdência Social - Decreto 3.048/99, que revogou os decretos 2.172 e 2.173 de 1997, até então vigentes. Unifica-se, assim, a legislação previdenciária, a forma do custeio e o plano de benefícios no Decreto 3.048 de 1999.

Para melhor compreender o objeto em estudo, cabe transcrever alguns conceitos usados na legislação previdenciária.

Para ser beneficiário da previdência social necessário ser *segurado* da

⁶⁷ MARTINEZ, W., N. Op. cit., p. 198.

mesma. Segurados para Raimundo Cerqueira Ally, citado por Sérgio Pinto Martins⁶⁸, são as pessoas que exercem (ou exerceram) atividade remunerada, efetiva ou eventual, com ou sem vínculo empregatício.

Mais adiante o mesmo Martins divide os segurados em quatro grupos:

“ Os segurados podem ser divididos em quatro grupos:

- a) segurados obrigatórios (empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso);
- b) segurados obrigatórios individuais (autônomos; equiparados a autônomo, empresários);
- c) segurados obrigatórios especiais (produtor rural);
- d) segurados facultativos (dona-de-casa ou estudante)”⁶⁹.

Para Daniel Machado da Rocha, na obra coordenada por Vladimir Passos de Freitas, segurados são as pessoas físicas que, em razão do exercício da atividade ou mediante recolhimento de contribuições, se vinculam diretamente ao regime geral da previdência.

Ainda, para Rocha⁷⁰, o órgão estatal encarregado da concessão e manutenção dos benefício previdenciários é o Instituto Nacional de Seguro Social: é ele que figura no pólo passivo da relação processual, enquanto que no pólo ativo figuram as pessoas que possuem o direito de fruir das prestações da previdência, chamadas por lei de *beneficiários*.

A expressão *beneficiários* abrange os segurados e os seus dependentes. Segurados são as pessoas físicas que, em razão do exercício de atividade ou mediante o recolhimento de contribuições, vinculam-se diretamente ao Regime Geral da Previdência. Dependentes são as pessoas que dependem do segurado, estando os seus direitos condicionados de forma indissociável ao direito dos titulares, ou seja, se por algum motivo o direito do segurado deixar de existir, por exemplo por haver perdido a qualidade de segurado, arrefecem igualmente eventuais

⁶⁸ MARTINS, S. P. Op. cit., p. 79.

⁶⁹ MARTINS, S. P. Op. cit., p. 80.

⁷⁰ ROCHA, D. M. da. Op. cit., p.51.

direitos previdenciários que poderiam ser alcançados ao dependente.

Martinez, por seu turno, ensina que os pólos se invertem quanto à fonte de custeio, ou seja, quanto à arrecadação da contribuição: o sujeito ativo passa a ser a previdência social, e o sujeito passivo, o contribuinte:

“sujeito ativo

Na Previdência Social básica, o credor no pólo ativo da relação jurídica de custeio é o órgão gestor (até 1976, o INPS, de 1977 a 1990 o IAPAS, e posteriormente o INSS, autarquia do MPAS).

Sujeito passivo

O sujeito passivo das obrigações fiscais é direto ou indireto, isto é, originariamente ou solidariamente responsável. No primeiro caso, a pessoa submetida à contribuição, em razão da proximidade da hipótese de incidência, está participando de sua ocorrência, centrada no fato gerador. No segundo por eleição legal, alguém interessado no fato econômico”⁷¹.

Os segurados estão configurados: no art. 12 da Lei 8.212/91; no art. 11 da Lei 8.213/91; e atualmente, no art. 9º do Decreto 3.048/99. Dentre os segurados obrigatórios da previdência social, encontra-se o empregador rural pessoa física.

Ressalta-se que segurado obrigatório, como o próprio nome já diz, é segurado que obrigatoriamente deverá contribuir para com a Previdência Social, sob pena de não ser segurado e, conseqüentemente, não fazer jus a benefício previdenciário.

Na Lei 8.212/91, o empregador rural pessoa física encontra-se equiparado ao trabalhador autônomo e, como tal encontra-se inserido no art. 12, da seguinte forma:

“ *Capítulo I*

DOS CONTRIBUINTES

Seção I

Dos Segurados:

Art. 12- São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(....)

V- como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica:

⁷¹ MARTINEZ, W. N. 1997. Op. cit., p. 195-196.

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”.

Também na Lei 8.213/91, art. 11, o empregador rural pessoa física é equiparado ao trabalhador autônomo:

“Capítulo I

DOS BENEFICIÁRIOS

Seção I

Dos Segurados:

Art. 11- São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V- como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”.

O novo Regulamento da Previdência, Decreto 3.048/99, quanto à forma de enquadramento do empregador rural pessoa física, apenas altera a nomenclatura, passando de *equiparado a autônomo* para *contribuinte individual*, mas permanece como segurado obrigatório, inserido em seu artigo 9º:

“Capítulo I

DOS BENEFICIÁRIOS

Seção I

Dos segurados:

Art. 9º – São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V- como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”.

Para que o empregador rural pessoa física seja enquadrado como segurado

obrigatório da previdência social, é necessário que possua um empregado rural, mesmo que de forma descontínua, independentemente da área de terras cultivadas ou da forma da cultura, bastando apenas, para ser caracterizado como tal, que contrate um só empregado rural.

Cabe ressaltar que o empregador rural pessoa física difere completamente do segurado especial.

É considerado como segurado especial, pela legislação previdenciária⁷², o produtor, o parceiro, o meeiro, o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes. Estes contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei, conforme determina o § 8º do art. 195 da Constituição Federal.

Ressalte-se, ainda, que o empregador rural difere também do empregado rural. Este último se equipara ao empregado urbano, que recebe salário mensal e contribui para com a previdência na sua CTPS.

Portanto, o tema central do presente trabalho é o empregador rural pessoa física, que possui um empregado que o auxilia nas atividades rurais. Não se trata do empregador rural pessoa jurídica, nem do empregador rural pessoa física possuidor de grandes extensões de terras com diversos empregados fixos e permanentes.

2 Empregador Rural Pessoa Física

Conforme exposto acima, o empregador rural pessoa física foi equiparado a trabalhador autônomo, através da Lei 8.213/91. Ao comentar a Lei 8.212/91 e o Decreto 2.173/97, Martinez diz que o trabalhador autônomo se assemelha a titular

⁷² Art. 12, inc. VII, da Lei 8.212/91. Art. 11, inc. VII, da Lei 8.213/91. Art. 9º, inc V, letra "a", do Decreto 3048/99.

de firma individual que administra empreendimento de pequeno porte:

“O autônomo trabalha por conta própria.

(.....)

Assemelha-se ao titular de firma individual de pequeno porte. Tem um reduzido estabelecimento (pode ser móvel), administra empreendimento de pequeno vulto e arca com os encargos do trabalhador”⁷³.

O autor, ao analisar o estatuído no inciso V do art. 12 da lei 8.212/91, entende que “a lei equipara a autônomos pessoas que por sua natureza não são autônomos, pois se fossem efetivamente autônomos, não haveria necessidade de equipará-los”⁷⁴. Esses trabalhadores filiam-se, inscrevem-se e contribuem como autônomos, através de uma escala de salário-base prevista no art. 29 da referida lei.

A *inscrição* é o ato pelo qual o segurado é cadastrado junto à previdência; e a *filiação* é o vínculo que se estabelece entre o contribuinte e a previdência, do qual se originam direitos e obrigações, ela decorre automaticamente do exercício da atividade remunerada para os segurados obrigatórios.

Nesse sentido, o Decreto 3.048 determina o seguinte:

“Das Inscrições:

Do Segurado:

Art. 18. Considera-se inscrição de segurado, para os efeitos da previdência social, o ato pelo qual o segurado é cadastrado no Regime Geral da Previdência Social, mediante comprovação dos dados pessoais e de outros elementos necessários e úteis a sua concretização, observado o disposto no art. 330 e seu parágrafo único, na seguinte forma:

(...)

III- contribuinte individual – pela apresentação de documento que caracteriza a sua condição ou o exercício de atividade profissional, liberal ou não;

(.....).

Art. 20. Filiação é o vínculo que se estabelece entre pessoas que contribuem para a previdência social e esta, do qual decorrem direitos e obrigações.

Parágrafo único: A filiação à previdência social decorre automaticamente do exercício da atividade remunerada para os segurados obrigatórios e da inscrição

⁷³ MARTINEZ, Wladimir Novaes, *Comentários à lei básica da previdência social*. 3.ed.. Plano de Custeio. São Paulo : LTr 1998. p. 110. Tomo I.

⁷⁴ MARTINEZ, W. N. Op. cit., p. 113.

formalizada com o pagamento da primeira contribuição para o segurado facultativo”.

Portanto, a inscrição do segurado é ato de iniciativa do próprio segurado, e a filiação é imposta por lei e decorre automaticamente do exercício remunerado.

Martinez⁷⁵, ao comentar a filiação e a inscrição, entende que a filiação independe da vontade do filiado, pois é imposta por lei. A inscrição do segurado junto ao órgão competente é o ato pelo qual o segurado é cadastrado no regime da Previdência Social e é autorizado a utilizar os serviços e ou a perceber os benefícios.

Para Ronaldo Belmonte, o produtor rural pode ser o segurado especial, a pessoa física equiparada ao autônomo, bem como a pessoa jurídica e a agroindústria:

“Produtor Rural.

Produtor rural é a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que, em estabelecimento rural ou prédio rústico, explora a atividade agropecuária, a indústria rural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, inclusive a atividade pesqueira em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de preposto.

Pessoa Física Equiparada a Autônomo.

É a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

Produtor Rural Pessoa Jurídica.

Produtor rural pessoa jurídica é o proprietário ou não, que, em estabelecimento rural ou prédio rústico, explora a atividade agropecuária, a indústria rural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, inclusive a atividade pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de preposto.

Agroindústria.

Consiste no conjunto de atividades primárias e secundárias. Significa a transformação do produto rural em produto industrializado.

(...).

A Indústria Rural .

É a atividade que compreende o primeiro tratamento dos produtos agrários, sem

⁷⁵ MARTINEZ, W. N. *Curso de Direito Previdenciário*. Op. cit., p. 183-189.

transformá-los na sua natureza.
(...)»⁷⁶.

Martinez conceitua o produtor rural pessoa física como “empreendedor equiparado a autônomo, pequeno produtor rural, praticamente segurado especial referido no inciso VII da lei 8.212/91, com a particularidade de contratar terceiro para ajudá-lo”. Portanto, o produtor rural pessoa física é praticamente igual ao segurado especial, porém com a ajuda de terceiro em forma de empregado.⁷⁷

O segurado especial é o pequeno produtor, proprietário ou não, que trabalha individualmente ou com a ajuda de sua própria família, em regime de economia familiar, mas sem a ajuda de empregados⁷⁸.

A legislação previdenciária também ministra um conceito de regime de economia familiar, como sendo a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados.

O art. 11, § 1º da Lei 8.213/91 entende o regime de economia familiar como “a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados”. *Indispensável* é o que não se pode dispensar, o que é imprescindível, o que é absolutamente necessário; essencial. E, *subsistência* é o conjunto do que é necessário para sustentar a vida, sustento⁷⁹.

Assim, para se caracterizar o regime de economia familiar, não basta o exercício de qualquer atividade rural: é preciso que a atividade rural exercida seja essencial, imprescindível para sustentar a vida e sem a ajuda de empregados.

⁷⁶ BELMONTE, Ronaldo, *Obrigações das empresas junto à previdência social*. São Paulo : LTr, 1996. p. 137-139.

⁷⁷ MARTINEZ, W. N. Op. cit., p. 113.

⁷⁸ Art. 12, inciso VII da Lei 8.212/91 e art. 11, inc. VII da Lei 8.213/91.

⁷⁹ FERREIRA, Hélio Buarque de Holanda, *Novo dicionário da língua portuguesa*, 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 938 e 1622.

Esse também é o entendimento de Belmonte⁸⁰, segundo o qual o regime de economia familiar estabelecido como condição para que o trabalhador rural seja considerado segurado especial é aquele em que a atividade executada pelos membros da família é indispensável à própria subsistência e exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados.

Segundo Martinez, a partir das alterações trazidas pela lei 8.870/94, é a própria lei 8.213/91, também em seu art. 12, parágrafo 3º, que determina quem é o produtor rural pessoa física que trabalha com o auxílio de empregado, ou seja, o empregador rural pessoa física, quando da solicitação de prestações à previdência, deve apresentar a carteira de identificação e contribuição, além do carnê de pagamento, referente à condição de contribuintes individuais:

“Estes dois pequenos produtores rurais, descritos neste art. 12, nos incisos V, *a* e VII, a partir da vigência da referida norma são obrigados, quando da solicitação de prestações, a apresentar a Carteira de Identificação e Contribuição, além do carnê de pagamento, referente à condição de contribuintes individuais”⁸¹.

Necessário se faz analisar as formas de contribuição do empregador, e, depois, analisar a contribuição social do empregador rural pessoa física.

3 Formas de Contribuição do Empregador

A Constituição Federal de 1988, antes de sofrer as alterações ocasionadas pela Emenda 20 de dezembro de 1998, determinou em seu art. 195, inciso I, que a seguridade social seria financiada pelas contribuições sociais dos *empregadores* e estabeleceu três hipóteses de incidência de cálculo: a folha de salário, o faturamento e o lucro. Após as alterações trazidas pela Emenda Constitucional

⁸⁰ BELMONTE, R. Op. cit., p. 138.

⁸¹ MARTINEZ, N. M. Op. cit., p. 121.

número 20/98, foi acrescentada, também, como hipótese de incidência, a *receita*⁸².

Portanto, tríplice é o alvo de incidência da contribuição social do empregador para o custeio da seguridade social: a folha de salário, a receita ou o faturamento e o lucro.

O empregador é sujeito histórico da seguridade social. Desde que Bismark criou a primeira lei previdenciária, o empregador tem sido contemplado como participante necessário ao financiamento dos programas de seguridade. No Brasil, a Lei Eloy Chaves⁸³, já em 1923, contemplava o empregador como contribuinte, e a Constituição de 1934 determinou a responsabilidade do empregador, entre outros, para o custeio da previdência social⁸⁴. Tratando dos empregadores no custeio da seguridade social, José Cretela Júnior comenta:

“Realmente, a participação do empregador no custeio da seguridade social, mediante contribuição social, é tradicional, em nosso Direito, já que se trata de sujeito de direito comprometido com o seguro social, desde sua criação, em razão do interesse constante, imediato e direto, que a empresa tem, na proteção social da integridade física do elemento humano, força motriz do trabalho propulsor da indústria. Ao lado do empregado, o empregador coopera, contribuindo, para a previdência social, traduzida em seguro obrigatório e de responsabilidade coletiva”⁸⁵.

O empregador auferir vantagens com a contribuição, pois seus empregados serão beneficiados diretamente, na medida em que podem contar com um mecanismo de proteção.

A definição de empregador colhe-se na Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu art. 2º: “Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que,

⁸² Ver secção I, 9.3.

⁸³ A Lei Eloy Chaves (Decreto Legislativo n. 4.682, de 24.01.1923) estruturou as Caixas de Aposentadorias e Pensões das empresas de estrada de ferro, regime estendido, por força da Lei n. 5.109/1923, às empresas portuárias e de navegação (In: NASCIMENTO, Antonio Theodoro. *Contribuições especiais*. Rio de Janeiro : Forense, 1986. p. 12).

⁸⁴ BALERA, Wagner. A organização e o custeio da seguridade social, In... *Curso de Direito Previdenciário*, 3.ed. São Paulo: LTr, 1996. p. 46.

⁸⁵ CRETELA JUNIOR, José, *Comentários à Constituição de 1988*, ed. Forense Universitária, 1993, p. 4312. v 8.

assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal do serviço”. Esse conceito merece crítica: a empresa tem o significado de atividade, portanto é objeto de direito (conjunto de bens), não podendo, portanto, ser sujeito de direito. A expressão *empresa* deve ser entendida como *empresário*, que é o sujeito que exercita a empresa.

Por não considerar suficiente a definição do artigo 2º, o legislador ampliou o conceito, no § 1º do mesmo artigo: “equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados”.

Para João Batista Albuquerque, a definição de empregador rural é mais perfeita que a de empregado rural:

“Tecnicamente a definição de empregador rural é mais perfeita do que a de empregado rural, porque estabelece a qualidade de empregador daquele que é ou não proprietário, portanto, numa abrangência maior, explorando atividade agroeconômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos, com auxílio de empregados”⁸⁶.

Dirceu Galdino e Aparecido Domingos Errerias Lopes, ao elaborarem o conceito de empregador rural, valem-se do art. 3º da Lei 5.889/73: “considera-se empregador rural a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que explore atividade agroeconômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos com auxílio de empregados”⁸⁷.

Mais adiante, ao desmembrarem o artigo citado, esse autores⁸⁸ afirmam que, se há exploração de um negócio em que a pessoa assume os riscos para auferir lucros mediante a utilização do trabalho de outro, esta detém a condição de empregador.

⁸⁶ ALBUQUERQUE, João Batista. *O empregador e o empregado rural*. São Paulo : LTr, 1996. p. 23.

⁸⁷ GALDINO, Dirceu.; LOPES, Aparecido Domingos Errerias. *Manual do direito do trabalho rural*. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: LTr, 1995, p. 27.

⁸⁸ GALDINO, D., LOPES, A. D. E. Op. cit., p. 28.

As contribuições sociais a cargo do empregador rural são determinadas pelo art.195, inciso I, da Constituição Federal e serão tratadas especificamente no terceiro capítulo do presente trabalho.

Encerrando o elenco de contribuições para a seguridade social, o art. 195, em seu inciso III, determina a incidência sobre a receita de concursos de prognósticos.

Concurso de prognósticos é a modalidade de jogo de azar, cujo resultado depende totalmente da sorte e não da habilidade do apostador. Segundo Junior⁸⁹ foi a Lei nº 6.717/77, instituidora da loto, que utilizou a expressão *concursos de prognósticos* para designar essa modalidade de apostas, paralelas às feitas na loteria federal e estadual, na loteria esportiva, na sena, nas corridas realizadas em hipódromos e velódromos.

Martins, por seu turno, ensina que são considerados concursos de prognósticos:

“todo e qualquer sorteio de números, loterias, apostas inclusive a realizada em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal. A receita da Seguridade Social será a renda líquida de tais concursos, assim considerada o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados a pagamento de prêmios, impostos e despesas de administração, conforme for determinado na legislação específica”⁹⁰.

Para Martinez⁹¹, a fonte de custeio por concurso de prognósticos ocorre sobre o resultado de sorteio de números, e é uma fonte de custeio atípica, que não precisa constar do texto constitucional.

Portanto, esta contribuição é fonte de custeio da previdência social, mas não possui natureza tributária, uma vez que não há compulsoriedade, tendo em vista que o contribuinte não é forçado a participar do concurso, mas se constitui, em verdade, em uma parcela da arrecadação da União destinada diretamente à previdência social.

⁸⁹ CRETELA JUNIOR, J, Op. cit., p. 4316-4317.

⁹⁰ MARTINS, S. P. Op. cit., p. 176.

⁹¹ MARTINEZ, W. N. Op. cit. *A seguridade social na constituição federal*, p. 126.

3.1 Contribuição sobre a Produção Rural

A Constituição de 1988, igualando os trabalhadores rurais aos urbanos no capítulo dos Direitos Sociais, também criou normas para que os benefícios previdenciários fossem iguais, a partir da aplicação do art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu prazos para os planos de custeio e benefícios relativos à Seguridade Social. Esses planos, apesar de terem vindo com algum atraso, foram criados através das Leis nº 8.212 e 8.213⁹².

Apesar das alterações posteriores, cabe ressaltar duas normas contidas na Constituição de 1988, sobre os trabalhadores rurais. Uma delas é a idade para se aposentar, constante no art. 202, I, que é reduzida em cinco anos para esses trabalhadores, comparativamente aos trabalhadores urbanos. A outra norma constitucional consta no § 8º do art. 195, segundo a qual o trabalhador rural contribuirá para a Seguridade Social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da sua produção, deste que exerça a atividade agrícola em regime de economia familiar.

A Lei nº 8.212/91, igualou os trabalhadores rurais aos urbanos em termos de custeio, quando empregados. Para as empresas, o recebimento de contribuições previdenciárias sobre folha de pagamento manteve-se até julho de 1994. A Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, voltou a criar a contribuição sobre a comercialização da produção rural para as empresas que exercessem essas atividades, mantendo a contribuição dos empregados de empresas rurais, sobre folha de pagamento.

Alguns tipos de trabalhadores do campo, que não são empregados, dada a peculiaridade da atividade rural, principalmente aquela executada através de economia familiar, terão que custear a Previdência Social de forma diferenciada. Esta forma é a mesma das empresas rurais, ou seja, contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural.

Segundo Belmonte, produto rural é:

⁹² Ver secção II, 1.

“... o de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetido a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros: os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através destes processos”⁹³

3.1.1 Incidência da Contribuição Rural sobre a Produção Rural

O art. 200 do Decreto 3.048/99 é claro ao determinar que a contribuição sobre a produção rural incidirá com um percentual sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre na comercialização da produção rural, assim entendida a operação de venda ou consignação pelo produtor rural.

Para bem compreender a incidência da contribuição sobre o produto rural, devemos entender como receita bruta “o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação venda”⁹⁴.

A base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o produto rural será:

- a) o valor da receita bruta, no caso de comercialização do produto rural;
- b) o valor de mercado da produção rural, quando esta é industrializada pelo próprio produtor;
- c) o valor de mercado quando a produção rural é utilizada pela própria empresa, na composição da industrialização de seus produtos.

Belmonte ainda ressalta os casos em que não incidirá a contribuição previdenciária:

⁹³ BELMONTE, R. Op. cit., p. 137.

⁹⁴ BELMONTE, R. Op. cit., p. 141.

“A contribuição previdenciária sobre produto rural não incidirá nos seguintes casos:

- a) o produto vegetal destinado ao plantio e reflorestamento, o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira, quando vendido pelo próprio produtor a quem os utilize diretamente com essas finalidades;
- b) o produto animal utilizado como cobaia para fins de pesquisa científica no país;
- c) o produto vegetal destinado ao plantio e reflorestamento, vendido pelo produtor rural a pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, se dedique ao comércio de sementes e mudas no país;
- d) o produto vegetal vendido por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, se dedique ao comércio de sementes e mudas no país”⁹⁵.

Conforme se depreende da legislação previdenciária (Lei 8.212/91 e de seu Decreto 3.048, arts. 25 e 200, respectivamente), a contribuição social sobre a comercialização da produção, tanto do segurado especial quanto do produtor rural pessoa física é de :

- (dois inteiros percentuais) da receita bruta, proveniente da comercialização de sua produção;
- (um décimo percentual) da mesma base acima para financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho;
- (um décimo percentual) da mesma base acima destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.
- total a ser considerado para fins de incidência da contribuição sobre o produto rural é de 2,2% (dois inteiros e dois décimos percentuais.)

4 Contribuição do Empregador Pessoa Física Conforme Determina a Legislação Previdenciária

O Empregador Rural pessoa física contribuirá para a previdência conforme o disposto nos artigos 21, caput, e 25, incisos I e II e § 3º da Lei 8.212/91, que serão

⁹⁵ BELMONTE, R. Op. cit., p. 141.

analisados adiante, ao se tratar da aposentadoria do empregador. Esses dispositivos estão regulamentados pelo Decreto 3048/99 em seus artigos 199, 200, incisos I e II e seus parágrafos Iº, 2º, 3º e 4º.

Diz o art. 199 do Decreto 3.048/99 que a contribuição do contribuinte individual é de vinte por cento sobre o respectivo salário de contribuição.

Para Martinez⁹⁶, o salário de contribuição é, basicamente, a remuneração efetivamente recebida ou creditada, a qualquer título, para o servidor, empregado, avulso ou temporário.

Mais adiante esse autor informa que “integram o salário-de-contribuição os valores remuneratórios, restando excluídos os pagamentos indenizatórios, ressarcitórios e os não-referentes ao contrato de trabalho. Deles fazem parte os ganhos habituais, mesmo os não remuneratórios”⁹⁷.

O salário de contribuição está previsto no art. 214 do Decreto 3048/99 em seus incisos I a VI.

O próprio Decreto, em seu artigo 214, inciso III, vem determinando que o salário de contribuição do contribuinte individual é a *remuneração auferida* em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observando os limites mínimo e máximo. O limite mínimo para o contribuinte individual é o salário mínimo; o máximo é publicado mediante portaria da Previdência e Assistência Social⁹⁸.

Portanto, o empregador rural pessoa física, equiparado ao contribuinte individual, deverá contribuir mensalmente com 20% sobre o valor de sua *remuneração auferida* pelo exercício de sua atividade por conta própria, estabelecido entre o valor de um salário mínimo e como valor máximo R\$ 1.255,00 mensais.

⁹⁶ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *O salário-de-contribuição na lei básica da previdência social*. 6.ed. São Paulo: LTr, 1992, p. 81.

⁹⁷ MARTINEZ, W. N. *Salário-de-contribuição na lei básica da previdência social*. Op. cit., p. 82.

⁹⁸ Atualmente fixado em R\$ 1.255,00 mensais.

É necessário trazer à baila o significado da expressão “remuneração auferida”. Martinez, em sua obra sobre o salário-de-contribuição, ensina que:

“Por remuneração se entendem o salário, a gorjeta e as conquistas sociais. Salário é a contraprestação por serviços prestados. Gorjeta é o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho enfocado e devida ao sobreesforço do obreiro. Conquistas sociais são os valores remuneratórios sem correspondência com o prestar serviços, devendo-se, usualmente, à lei, ao contrato individual ou coletivo de trabalho”⁹⁹.

Remuneração é tudo aquilo que se recebe em pagamento em retribuição a serviços prestados. *“Exprime recompensa, pagamento ou a retribuição feita por serviços prestados ou em sinal de agradecimento. Nesta razão, tudo o que se recebe ou tudo o que se paga, em retribuição ou em pagamento é, sem dúvida uma remuneração. Assim, são remunerações, os ordenados, os salários, os jornais, as diárias, os vencimentos, as comissões, as percentagens, as corretagens, os achádegos, os salvádegos, os estipêndios, as taxas, os prêmios”*¹⁰⁰.

Remuneração, para Ferreira¹⁰¹, é gratificação em pagamento pelo serviço prestado, salário, honorários, ordenado.

Portanto, a remuneração auferida a que se refere o inc. III do art. 214 do Decreto 3.048/99, é toda a recompensa, todo o pagamento, toda a quantia recebida, toda a entrada de numerário, que o contribuinte recebe durante o mês.

Ocorre que o empregador rural pessoa física é o contribuinte que exerce a atividade agrícola com auxílio de empregados e possui rendimentos anuais ou, no máximo, semestrais, ao vender sua produção. Portanto não há como contribuir mensalmente, porque não recebe por mês.

O empregador rural pessoa física deverá contribuir também, na forma do art. 200 do Decreto 3.048/99, com 2,2% sobre a comercialização da produção.

Ressalte-se que o seguro especial, previsto no art. 195, § 8º da CF,

⁹⁹ MARTINEZ., W. N. Op. cit., p. 82.

¹⁰⁰ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro : Forense, 1989, p. 91.

¹⁰¹ FERREIRA, A B. de H., Op. Cit., p. 1484.

contribui da mesma forma que o empregador rural pessoa física. Porém, existe uma diferença fundamental, para o segurado especial fazer jus ao benefício previdenciário da Aposentadoria rural: basta só comprovar o efetivo exercício da atividade agrícola, pelo período igual ao da carência exigido por lei.

Uma das formas de comprovar a atividade rural é por meio das Notas de Produtor Rural, emitidas no Bloco de Produtor Rural, através das quais, efetivamente, ocorre a comercialização da produção agrícola.

Período de carência, segundo o art. 24 da Lei 8.213/91, é “o número mínimo de contribuições mensais indispensáveis para que o beneficiário faça jus ao benefício, consideradas a partir do transcurso do primeiro dia dos meses de suas competências”.

A legislação previdenciária determina em seu art. 48 § 2º da Lei 8.213/91 e art. 51, parágrafo único do Decreto 3048/99 que não é necessária a contribuição para o segurado especial; basta a comprovação da atividade. Mas a própria Constituição Federal determina que a contribuição deste segurado consistirá em uma alíquota aplicada sobre a comercialização da produção no momento da venda da mesma. O segurado especial contribui para a previdência, mas na comercialização de sua produção.

Acrescente-se ao exposto o fato de que o próprio art. 200 do Decreto 3.048 considera a alíquota aplicada sobre receita bruta da comercialização da produção como uma contribuição.

Receita bruta da comercialização da produção não é nada mais do que o resultado do faturamento do produto, ou seja, o resultado da comercialização da produção.

Assim, para o segurado especial fazer jus à aposentadoria rural, basta que comprove a atividade agrícola. Mas, para o empregador rural pessoa física, que contribui para com a previdência da mesma forma que o segurado especial (sobre a comercialização da produção), é obrigatória, ainda, a contribuição sobre a remuneração auferida, para fazer jus ao benefício previdenciário da aposentadoria.

5 Aposentadoria Rural

A aposentadoria é um direito constitucionalmente assegurado (arts.7º, inc. XXIV e 202 da CF) a todo o trabalhador, ao qual farão jus os segurados filiados à previdência social, mediante contribuição.

A Lei 8.213/91 contempla quatro espécies de aposentadorias: a) por idade, b) por tempo de serviço, c) por invalidez, d) por tempo de serviço especial, esta última também conhecida como especial.

Como pondera Rocha¹⁰², ao tratar da aposentadoria por idade antes da reforma previdenciária operada pela Emenda Constitucional nº 20/98, este benefício previdenciário possuía previsão constitucional no inciso I do art. 202. Agora, a ênfase constitucional deslocou-se para o inciso II do art. 201, mantendo-se inalterados os requisitos. O Plano de Benefícios da Previdência Social (Lei 8.213/91), por sua vez, disciplina o instituto em causa nos arts. 48 a 51. Os requisitos são: idade de 65 anos para o homem e 60 para a mulher, e carência de 180 contribuições mensais. Deve ser considerada, também, a regra de transição do art. 142.

A exigência etária é reduzida em 5 anos para qualquer segurado que exerça atividade rural, exceto se o fizer na qualidade de empresário. Para ser favorecido por essa regra, o rurícola deverá comprovar o exercício de atividade rural, por intervalo de tempo igual ao da carência do benefício, no período imediatamente anterior, ainda que de forma descontínua (art. 48, § 2º).

Esses benefícios são concedidos para segurados da área urbana ou da área rural, indistintamente. Porém cabe esclarecer que, no transcorrer desse trabalho, será analisada a aposentadoria do segurado especial e a aposentadoria do empregador rural pessoa física, em condições normais de trabalho e de saúde. Não serão analisados portanto, os benefícios provenientes de invalidez e de trabalho exercido em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

¹⁰² ROCHA, D. M. Op. cit., p. 103.

A Constituição Federal de 1988¹⁰³, em seu art. 201, § 7º inc. I e II estabelece as espécies de aposentadorias:

“art. 201 - A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

§ 7º É assegurada a aposentadoria no regime geral de previdência social, nos termos da lei, obedecidas as seguintes condições:

I - 35 (trinta e cinco) anos de contribuição, se homem, e 30 (trinta) anos de contribuição se mulher.

II - 65 (sessenta e cinco) anos de idade, se homem, e 60 (sessenta) anos de idade, se mulher, reduzido em 5 (cinco) anos o limite para os trabalhadores rurais de ambos os sexos e para os que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, nestes incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal”.

Na Legislação previdenciária, esses benefícios estão previstos nos art. 48 a 56 da Lei 8.213/91 e, nos art. 51 a 63 do Decreto 3.048/99.

6 Aposentadoria por Idade

A aposentadoria por idade presume incapacidade, com base no pressuposto de que, ao chegar à idade em que o segurado pode aposentar-se, este já não está apto para o trabalho.

Para Celso Barroso Leite¹⁰⁴, esta presunção é relativa, pois inúmeras pessoas atingem, ainda em plena capacidade de trabalhar, o limite etário previsto para a concessão da aposentadoria.

Uma das dificuldades mais comuns ligadas à aposentadoria e, portanto, ao envelhecimento consiste em saber o momento certo de encerrar as atividades profissionais, momento de “pendurar as chuteiras”, pois trata-se de questão muito

¹⁰³ Constituição da República Federativa do Brasil, atualizada pelas Emendas Constitucionais ns. 21 e 22, de 18.03.1999.

¹⁰⁴ LEITE, Celso Barroso. *O século da aposentadoria*. São Paulo: LTr, 1993, p. 52.

pessoal em que cada um deve saber a hora certa de parar de trabalhar. A expressão “momento de pendurar as chuteiras” é citado por Leite¹⁰⁵ como “.. a imagem que Jânio Quadros tornou clássica ao pendurar um par de chuteiras na porta de seu gabinete, para indicar o encerramento de sua carreira política”.

Ainda segundo o mesmo autor, a idade de aposentadoria varia de países para outros, mas a grande maioria deles fixa em 65 anos para o homem e 60 anos para a mulher, como no Brasil. Aqui, porém, estes limites são reduzidos para 60 anos e 55 anos no caso de trabalhador e trabalhadora rural, pois estes começam muito cedo a trabalhar.

À primeira vista pareceria necessário elevar a idade de aposentadoria, se esta for considerada como momento de “pendurar as chuteiras por velhice”. De outro lado, no entanto, o progresso e a difusão tecnológica, com a crescente substituição da mão-de-obra por máquinas de todos os gêneros mostram, a cada dia, que a máquina substitui o homem cada vez mais cedo.

Uma das medidas adequadas a contrabalançar o efeito negativo de uma evolução vantajosa sob outros aspectos, seria reduzir o limite etário mínimo para fazer jus ao benefício ou conceder uma aposentadoria reduzida, concedida antes da idade legal, porém com redução proporcional do seu valor.

Passa-se a analisar a aposentadoria por idade do segurado especial, tendo em vista que a do trabalhador urbano não é tema pertinente a esta dissertação.

6.1 Aposentadoria por Idade do Segurado Especial

Como se expôs acima, a aposentadoria por idade é concedida ao trabalhador rural aos 60 anos de idade e à trabalhadora aos 55 anos, desde que comprovado o efetivo exercício por período igual ao da carência exigida, em regime de economia

¹⁰⁵ LEITE, C. B. Op. cit., p. 52.

familiar.

Portanto, o segurado especial, ou seja, o pequeno produtor que exerce a atividade agrícola em regime de economia familiar, sem auxílio de empregados, fará jus ao benefício desde que comprove a atividade agrícola por período igual ao da carência exigida.

Carência é um número de contribuições mínimas exigidas por lei para alguém fazer jus ao benefício.

A carência para o segurado especial encontra-se fixada na tabela do art. 182 do Decreto 3.048/99:

ANO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS CONDIÇÕES	MESES DE CONTRIBUIÇÃO EXIGIDOS
1998	102 meses
1999	108 meses
2000	114 meses
2001	120 meses
2002	126 meses
2003	132 meses
2004	138 meses
2005	144 meses
2006	150 meses
2007	156 meses
2008	162 meses
2009	168 meses
2010	174 meses
2011	180 meses

A contribuição do segurado especial em regime de economia familiar resulta da aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção rural, conforme determina o art. 195, § 8º, da Constituição Federal.

Portanto, fica claramente demonstrado que esta Contribuição aplicada sobre a

comercialização da produção é uma Contribuição para a Seguridade Social.

Cabe ainda ressaltar que o art. 143 da lei 8.213/91 e o art. 183 do Decreto 3.048/99 consagraram uma regra transitória, destinada ao trabalhador rural. Este é enquadrado na forma da alínea “a” do inc. I, ou das alíneas “j” e “l” do inc. V ou do inc. VII do *caput* do art. 9º, que garantem que o mesmo fará jus ao benefício da aposentadoria por idade durante 15 anos a partir da edição da Lei 8.213/91 (25.07.91), desde que comprove o exercício da atividade agrícola sem auxílio de empregados. Daí em diante, dependerá da legislação então vigente.

Para Rocha, esta regra continuará valendo somente para o segurado especial, mesmo após os 15 anos fixados na norma.

“ A nova redação trazida pela Lei nº 9.032/95 poderia induzir o intérprete à conclusão precipitada de que este benefício reclamaria agora a mesma carência imposta pela regra geral. Sem embargo, esta aferição não nos parece razoável. Em primeiro plano, desponta o carácter provisório da regra, uma vez que o prazo carencial progrediu de 60 para 180 contribuições. Ao lado disto, recorda-se que os trabalhadores rurais não contribuíam para a seguridade social no regime do FUNRURAL, o que levou o legislador a criar disposições assecuratórias da expectativa dos rurícolas, desde que fosse comprovado um tempo de serviço rural de 05 anos, equivalente àquele da carência anteriormente imposta aos trabalhadores urbanos. Se o desejo fosse o de conferir agora à regra transitória o mesmo efeito prático da regra geral – exigindo que, a partir da edição do Plano de Benefícios, os segurados rurais comprovassem a carência de 180 contribuições- evidentemente, o legislador teria revogado esta norma de vigência temporária.

Com o desiderato de superar a deficiência da atual redação, a nosso ver, basta interpretar a parte final do comando legal: “... desde que comprove o exercício de atividade rural, ainda que descontínua, no período imediatamente anterior ao requerimento do benefício, em número de meses idênticos à carência do referido benefício.”, no sentido de exigir a comprovação do tempo de serviço rural em período igual ao da tabela do art. 142, em conformidade com o ano de implementação da idade necessária.

Cessada a eficácia dessa regra, apenas o segurado especial fará jus a prestação semelhante, com fulcro no inciso I do art. 39¹⁰⁶.

¹⁰⁶ ROCHA, D. M. Op. cit., p. 104.

6.1.1 Documentos para concessão da aposentadoria por idade do segurado especial

Ao encaminhar o pedido da Aposentadoria por idade, o segurado especial deverá comprovar:

- A idade de 60 anos, para o homem, e de 55 para mulher.
- O efetivo exercício da atividade rural em regime de economia familiar, pelo período igual ao da carência do benefício.

Eis um exemplo prático: Em 23.04.1999, Josué Silva, agricultor, possuidor de 20 ha de terras, completou 60 anos de idade. No dia seguinte requereu, junto a um posto do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, seu benefício de aposentadoria por idade. Em resposta, o Instituto informou que Josué deverá comprovar, além da idade, a atividade agrícola nos últimos 108 meses anteriores à data do requerimento, na forma do art. 182 do Decreto 3.048/99.

- Para comprovar o requisito idade: Josué apresentou certidão de casamento e Carteira de identidade.

- Para comprovar o efetivo exercício da atividade agrícola em regime de economia familiar durante os 108 meses anteriores à data do requerimento, ou seja, 09 anos (1990 a 1999) apresentou:

- a) Notas de produtor rural com a respectiva contranota, isto é, nota emitida pela firma recebedora do produto – que comprova a veracidade da nota de produtor que é emitida pelo próprio produtor-referente aos anos de 1989 a 1999;
- b) Comprovante do pagamento do Imposto Territorial Rural referente ao período de 1989 a 1999.

O Benefício de Josué foi deferido a partir da data do requerimento.

A propósito, é a própria legislação previdenciária no § 2º do art. 62 que

arrola os documentos que comprovam a atividade agrícola:

“Art. 62. A prova do tempo de serviço, considerado como tempo de contribuição na forma do art. 60, observadas, no que couber, as peculiaridades do segurado de que tratam as alíneas “j” e “I” do inc. V do *caput* do art. 9º e do art. 11, é feita mediante documentos que comprovem o exercício de atividade nos períodos a serem contados, devendo esses documentos ser contemporâneos dos fatos a comprovar e mencionar as datas de início e término e, quando se tratar de trabalhador avulso, a duração do trabalho e a condição em que foi prestada.

(...)

§ 2º – Servem para a prova prevista neste artigo os documentos seguintes:

I – o contrato individual de trabalho, a Carteira Profissional e/ou a Carteira de Trabalho e Previdência Social, a carteira de férias, a carteira sanitária, a caderneta de matrícula e a caderneta de contribuições dos extintos institutos de aposentadoria e pensões, a caderneta de inscrição pessoal visada pela Capitania dos Portos, pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca, pelo Departamento Nacional de Obras e Contra as Secas e declarações da Receita Federal;

II - certidão de inscrição em órgão de fiscalização profissional, acompanhada do documento que prove o exercício da atividade;

III - contrato social e respectivo distrato, quando for o caso, ata de assembléia geral e registro de firma individual;

IV - contrato de arrendamento, parceria ou comodato;

V - certificado de sindicato ou órgão gestor de mão-de-obra que agrupa trabalhadores avulsos;

VI - comprovante de cadastro do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, no caso de produtores em regime de economia familiar;

VII - blocos de notas de produtor rural; ou

VIII - declaração de sindicato de trabalhadores rurais ou colônia de pescadores, desde que homologada pelo Instituto nacional de Seguro Social.

(...)”.

Portanto, para o segurado especial fazer jus à sua aposentadoria, faz-se necessário comprovar a atividade agrícola e, no caso de este segurado vender o resultado de sua produção, comprovar sua contribuição para a previdência, na forma do § 8º do art. 195 da Constituição Federal.

7 Aposentadoria do Empregador Rural Pessoa Física

O empregador rural pessoa física contribui, da mesma forma que o segurado especial, já que a alíquota incidente sobre a comercialização da produção é

considerada contribuição para a previdência, conforme § 8º do art. 195 e art. 200 do Decreto 3.048/99 .

Ele contribui, ainda, obrigatoriamente, com 20% sobre a sua remuneração auferida, na forma do art. 21 da Lei 8.212/91 (Plano de Custeio da Previdência) e do art. 199 do Decreto 3.048/99. Esta é a determinação do § 1º do art. 25 da Lei 8.212/91 e do § 3º do art. 200 do Decreto 3.048/99.

Portanto, o empregador rural pessoa física deverá contribuir com a alíquota de 2.2% sobre a receita bruta da comercialização da produção e, ainda, na forma do art. 21 da Lei 8.212/91 e do art. 199 do Decreto 3.048/99.

A lei que institui o Plano de Custeio da Previdência (8.212/91), em seu art. 21, assim dispõe:

Art. 21 . A alíquota de contribuição dos segurados empresário, facultativo, trabalhador autônomo e equiparados é de 20%, incidentes sobre o respectivo salário-de-contribuição mensal, observado o disposto no inc. III do art. 28
(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
(...)

III - para o trabalhador autônomo e equiparado, empresário e facultativo: o salário-base, observado o disposto no art. 29.
(...)

Art. 29- O salário-base de que trata o inc. III do art. 28 é determinado conforme a seguinte tabela:

ESCALA DE SLÁRIO-BASE		
Classe	Salário-Base	interstício *.
1	R\$ 120,00	12
2	R\$ 206,37	12
3	R\$ 309,56	24
4	R\$ 412,74	24
5	R\$ 515,93	36
6	R\$ 619,12	48
7	R\$ 722,30	48
8	R\$ 825,50	60

9	R\$ 928,68	60
10	R\$ 1.031,87	-
* número mínimo de meses de permanência em cada classe		

Os valores constantes nesta tabela foram utilizados conforme determinou a Portaria 4.479, de 04.06.98.

O Decreto 3.048/99 assim dispõe:

Art. 199. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo é de vinte por cento aplicada sobre o respectivo salário de contribuição, observados os limites a que se referem os §§ 3º e 5º do art. 214.
(...)

art. 214. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

Inc. III- para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites referentes aos §§ 3º e 5º:

(...)

§ 3º O limite mínimo do salário de contribuição corresponde:

I - para os segurados contribuinte individual e facultativo, ao salário mínimo.

(...)

§ 5º O valor do limite máximo do salário-de-contribuição será publicada mediante portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social, sempre que ocorrer alteração do valor dos benefícios.

Ressalte-se que, na Lei do Plano de Custeio, o empregador rural pessoa física era equiparado ao trabalhador autônomo e que no decreto 3.048/99, é equiparado ao contribuinte individual, termos estes que, na verdade, se equivalem.

Cumpra, ainda, analisar a possibilidade das alterações sofridas na Lei 8.212/91 através do Decreto 3.408/99, eis que este é uma norma regulamentadora daquela. Este assunto será tratado abaixo, em momento devidamente oportuno.

8 Aposentadoria por Idade do Empregador Rural Pessoa Física

O empregador rural pessoa física fará jus, ainda, à aposentadoria por idade,

mas com contribuição obrigatória, o que difere da aposentadoria concedida ao segurado especial, que necessita apenas comprovar a atividade agrícola.

A aposentadoria por idade do empregador rural pessoa física está prevista nos mesmos artigos que tratam da aposentadoria por idade do segurado especial, mas, para aquele, não há a redução de 5 anos na idade e é obrigatória a comprovação da contribuição, e não apenas a atividade agrícola exercida em regime de economia familiar por período igual ao da carência exigida.

8.1 Documentos para a concessão da aposentadoria por idade do empregador rural pessoa física

Ao encaminhar o pedido da aposentadoria por idade, o empregador pessoa física deverá comprovar¹⁰⁷:

- a idade de 65 anos para o homem e de 60 para mulher;
- a inscrição junto ao INSS;
- efetivo recolhimento das contribuições, pelo período igual ao da carência do benefício, contribuições estas que serão feitas através de carnês de pagamento;
- a atividade rural.

Eis exemplo ilustrativo: Em 10.03.1999, Antonio Jucá, agricultor, possuidor de 40 ha de terras, com um empregado fixo, completou 65 anos de idade. No dia seguinte requereu, junto a um Posto do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, seu benefício de aposentadoria por idade. Em resposta, o Instituto informou que

¹⁰⁷ BRASIL. Órgão : Ministério da Previdência e Assistência Social. Ordem de Serviço do INSS/DSS n. 318, de 07 de outubro de 1993. Consolidam atos normativos sobre benefícios. CANSB, vol. IV – parte 6/7 – capítulo I. p. 1 item 2.1.1 e 2.1.1.1.

Antonio deveria comprovar, além da idade, a inscrição, a comprovação dos recolhimentos das contribuições nos último 108 meses anteriores à data do requerimento, na forma do art. 182 do Decreto 3.048/99 (apresentação de carnês de recolhimentos), bem como o exercício da atividade rural.

- Para comprovar o requisito idade, Antonio apresentou certidão de casamento e carteira de identidade.
- Por entender que contribui com a previdência no momento da venda de sua produção agrícola, com 2.2% sobre a receita bruta, apresentou, para comprovar o efetivo recolhimento das contribuições durante os 108 meses anteriores a data do requerimento, ou seja, 09 anos (1990 a 1999) os seguintes documentos:
 - a) notas de produtor Rural com a respectiva contranota, isto é, nota emitida pela firma recebedora do produto – que comprova a veracidade da nota de produtor que é emitida pelo próprio produtor-referente aos anos de 1989 a 1999;
 - b) comprovante do pagamento do Imposto territorial rural referente ao período de 1989 a 1999.

O benefício de Antonio foi indeferido, tendo em vista que não apresentou o recolhimento das contribuições na forma do art. 199 do Decreto 3048/99 ou art. 21 da Lei 8.212/91.

Para fazer jus ao benefício, Antonio, empregador rural pessoa física, não aproveitará a contribuição efetuada no momento da comercialização da produção. Deverá comprovar o efetivado recolhimento de 20% sobre seu salário de contribuição, durante nove anos, anteriores ao requerimento ocorrido em 1999, mensalmente através de carnês. Deverá também comprovar a atividade agrícola, que se faz na forma do artigo 62, § 2º do Decreto 3048/99, já analisado acima.

9 Aposentadoria por Tempo de Serviço ou Tempo de Contribuição do Empregador Rural Pessoa Física

O empregador rural pessoa física fará jus à aposentadoria por tempo de serviço, prevista no art. 52 da Lei 8.213/91, tratada no art. 56 e seguintes do Decreto 3.048/99, denominada *aposentadoria por tempo de contribuição*.

A concessão da aposentadoria por tempo de serviço está prevista no art. 52 da lei 8.213/91:

“Art. 52 . A aposentadoria por tempo de serviço será devida, cumprida a carência exigida nesta lei, ao segurado que completar 25 anos de serviço, se de sexo feminino, ou 30 anos, se de sexo masculino”.

Após a Emenda Constitucional número 20/98, esta espécie de aposentadoria passou a ser denominada “Aposentadoria por tempo de contribuição”. Está prevista no art. 56 do Decreto 3048/99:

“Art. 56. A aposentadoria por tempo de contribuição, uma vez cumprida a carência exigida, será devida ao segurado que completar trinta e cinco anos de contribuição e sessenta e cinco de idade, se do sexo masculino, ou trinta anos de contribuição e sessenta de idade, se do sexo feminino”.

A mudança da nomenclatura evidencia a intenção do legislador em não computar, para fins de aposentadoria, o tempo em que o segurado não contribui, como os períodos em que o segurado se encontra em gozo de auxílio-doença ou de aposentadoria por invalidez, por exemplo. Contrária é a situação em que o segurado não trabalha, mas se encontra recebendo salários e contribuindo automaticamente como, por exemplo, nas férias e no repouso semanal. Nesta segunda situação sim, esses lapsos de tempo são computados como sendo de contribuição.

A Emenda Constitucional surgiu com o fito de propiciar o equilíbrio entre a

arrecadação e o pagamento dos benefícios, substituindo o regime de aposentadoria por tempo de serviço pelo tempo de contribuição. Porém a lei não definiu o que vem a ser *tempo de contribuição*; por isso enquanto ela não for editada, será computado como tempo de contribuição o tempo de serviço.

Rocha adota coerentemente essa interpretação:

“ Para fins previdenciários, tempo de serviço, em sentido estrito, é o lapso temporal durante o qual o segurado exerceu atividade remunerada vinculada a Previdência Social. Em sentido lato, a expressão designa, não apenas o tempo de exercício de atividade laboral, mas também abrange os períodos de tempo de contribuição e aqueles em que o segurado esteve percebendo benefício por incapacidade, ou seja, corresponde ao seu tempo de filiação.

A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, com o fito de propiciar o equilíbrio entre a arrecadação e o pagamento dos benefícios, substituiu o regime da aposentadoria por tempo de serviço pelo tempo de contribuição (a idéia inicial era a de um sistema de aposentadoria por idade qualificado pelo tempo de contribuição). No entanto, por força do disposto no art. 4º da precitada Emenda, o tempo de serviço será contado como tempo de contribuição, até que seja editada a lei que defina o que será considerado como tempo de contribuição. Sendo assim, continua a nos interessar as disposições normativas que tratam do tempo de serviço”.¹⁰⁸ (grifos no original).

O próprio Decreto 3048/99, em seu art. 188, estabelece regras para a concessão da referida aposentadoria. Pessoas que já eram seguradas na data da vigência do Decreto 3048/99, em 15.12.98, e já complementaram os requisitos exigidos pela lei então vigente, possuem “direito adquirido” para a concessão do benefício. Regras para pessoas que já eram seguradas, mas não complementaram todas as condições exigidas pela lei para fazer jus ao benefício até a data da edição do Decreto, são chamadas “regras de transição”, ao passo que regras para pessoas que ingressarem na previdência após a edição do Decreto 3048/99, são chamadas “regras permanentes”.

A aquisição do direito - “direito adquirido” - se efetuou no casos em que o segurado possuía, até a data da publicação do Decreto, o tempo de serviço suficiente para a concessão do benefício até então vigente, ou seja, se possuía, se homem, 30

¹⁰⁸ ROCHA, D. M. da. Op. cit., p.113.

anos de tempo de serviço, fez jus à aposentadoria por tempo de serviço proporcional. Caso possuísse 35 anos de tempo de serviço até a referida data, fez jus ao benefício da aposentadoria por tempo de serviço integral.

As “regras de transição”, existem para as situações em que o segurado ingressou na previdência, mas não completou o tempo de serviço suficiente, até a data da Emenda – 15.12.98 - para fazer jus à aposentadoria.

Nesta situação, caso o segurado queira se aposentar por tempo de serviço proporcional, ou seja, em menos tempo, mais rapidamente, com 70% do salário de benefício, deverá acrescer ao tempo faltante uma alíquota de 40%. Por outro lado, caso o segurado queira se aposentar com tempo de serviço integral, com rendimentos integrais de 100%, deverá acrescentar ao tempo faltante uma alíquota de 20%.

Nesse caso, o segurado também **deverá observar o requisito etário**, eis que, a partir da Emenda 20/98 é necessário a mulher possuir a idade mínima de 48 anos e o homem, de 53.

Para aclarar a questão, vem a propósito o exemplo citado por Rocha¹⁰⁹:

“As regras atuais reclamam o tempo de serviço de 35 anos. Um trabalhador que já tenha 25 anos de tempo de serviço deveria labutar mais 10 anos para angariar o direito à aposentadoria integral. Atendendo a regra de transição, todavia, será exigido um acréscimo de 20% sobre o que resta. Assim, cumprirá mais 12 anos para obter a aposentadoria integral. Este acréscimo acabou alcunhado de “pedágio”.

As “regras permanentes”, que entraram em vigor a partir da Emenda 20/98 são aplicadas ao segurado ingresso na previdência após 15.12.98. Neste caso, o segurado somente fará jus ao benefício da aposentadoria por contribuição, com 30 anos de contribuição, se mulher, e 35 anos, se homem, independentemente do requisito idade. Depreende-se que já não existe a aposentadoria proporcional.

Ressalte que o objetivo inicial do Governo era o de que, com as regras

¹⁰⁹ ROCHA, D. M. da. Op. cit., p. 111.

permanentes, o segurado homem somente se aposentasse com 60 anos de idade e 35 anos de contribuição, e a segurada mulher com 55 anos de idade e 30 de contribuição. Nessa situação seria mais vantajoso o segurado valer-se das regras de transição.

Nesse sentido veio a explanação de Rocha:

“...na concepção inicial da reforma, seria mais favorável ao segurado valer-se do preceito da regra de transição, uma vez que aqueles que ingressassem no regime geral, além do tempo de contribuição, deveriam implementar a idade de sessenta anos, se homem, e cinquenta e cinco anos, se mulher. Suprimindo o requisito etário da regra permanente, a eficácia desta regra resta esvaziada, pois a aposentadoria por tempo de serviço regulada na forma da Lei de Benefícios foi recepcionada pelos novos dispositivos constitucionais, agora como aposentadoria por tempo de contribuição (art. 201 § 7º, inciso I)”¹¹⁰.

Assim, pode-se observar que, com a Emenda Constitucional no. 20/98 e com a edição do Decreto 3048/99, esta espécie de aposentadoria passou a ter três situações distintas:

- a) beneficiários que já implementaram todos os requisitos com base na legislação vigente até a data da publicação da Emenda no. 20/98;
- b) aqueles que já estavam filiados ao sistema, mas que não haviam implementado os requisitos necessários até a data da publicação dela;
- c) aqueles que ingressaram no sistema após a vigência das novas regras (EC 20/98 e Dec. 3048/99).

Rocha trata de cada uma das situações com tal clareza que convém transcrever o texto dele:

“a) Direitos adquiridos.

A regra contida no caput do art. 3º da Emenda Constitucional nº 20 assegura a concessão de aposentadoria e pensão aos segurados do regime geral e aos servidores públicos que, até a data da sua publicação, 16 de dezembro de 1998, tenham cumprido todos os requisitos para sua concessão, na forma da legislação

¹¹⁰ ROCHA, D. M. da. Op. cit., p. 112.

vigente até aquela data (poderão ser exercidos a qualquer tempo, independente das novas regras estabelecidas pela Emenda).

(...)

b) Regras de Transição.

(...)

A regra de transição gera dois novos requisitos que devem ser atendidos, simultaneamente, para que os segurados possam obter a aposentadoria:

- a) idade mínima de 53 anos para homens e de 48 para as mulheres; e
- b) um acréscimo de 20% do tempo que falta, no caso da aposentadoria integral por tempo de serviço, e de 40% para a aposentadoria proporcional. Ressalte-se que se, por exemplo, o segurado cumprir o tempo faltante acrescido de 20% para a aposentadoria integral e não tiver implementado a idade exigida de 53 anos, não poderá requerer o benefício.

(...)

c) Regras permanentes.

Sem dúvida, estamos frente a uma situação de grande perplexidade. Para aqueles que já estavam filiados à previdência, introduziu-se uma regra de transição, mas para aqueles que ingressarem no sistema após a publicação da emenda será possível, em tese, jubilar-se com 35 anos de contribuição, se homem, ou 30, no caso das mulheres, independentemente do implemento de requisito etário¹¹¹.

9.1 Documentos para a Concessão da Aposentadoria por Tempo de Contribuição do Empregador Rural Pessoa Física

Para o empregador rural pessoa física fazer jus à aposentadoria por tempo de serviço ou contribuição deverá, no momento do requerimento administrativo, comprovar¹¹²:

- a) Ao requerer o benefício da aposentadoria por tempo de serviço com direito adquirido:
 - o tempo de serviço integral (30 anos para a mulher e 35 anos para o homem), ou o tempo de serviço proporcional (25 anos para a mulher e

¹¹¹ ROCHA. D. M. da. Op. cit., p. 108-112.

¹¹² Conforme *Consolidação dos Atos Normativos sobre Benefícios do INSS*- Volume IV, parte - Capítulo II, p. I.

30 anos para o homem);

- a inscrição;
- as contribuições, através de carnês ou guias de pagamento, por período igual ao tempo de serviço.
- o exercício da atividade agrícola.

b) Ao requerer o benefício de aposentadoria com regras de transição:

- o fator etário (48 anos para a mulher e 53 anos para o homem);
- o tempo de serviço com o acréscimo de 20% do tempo que falta, no caso de aposentadoria integral por tempo de serviço, e de 40% para a aposentadoria proporcional;
- a inscrição;
- as contribuições, através de carnês ou guias de pagamento, por período igual ao tempo de serviço;
- o exercício da atividade agrícola.

c) Ao requerer a aposentadoria com regras permanentes:

- o recolhimento das contribuições, 30 anos para a mulher e 35 para o homem, através de carnê de recolhimento, sendo a carência de 30 ou 35 anos, respectivamente;
- o exercício da atividade agrícola;
- a inscrição junto à Autarquia Previdenciária.

É necessário esclarecer que a tabela constante no art. 142 da Lei 8.213/91 e art. 182 do Decreto 3048/99, na prática dificilmente o segurado autônomo a utilizará, eis que a comprovação do tempo de serviço do mesmo será feita pela apresentação das contribuições.

Convém referir um exemplo hipotético, no qual o autônomo fará uso da referida tabela.

Uma segurada, na data da Emenda 20/98 possui cinco anos de contribuição como costureira. Requer judicialmente a averbação do tempo de serviço rural exercido na agricultura. Caso o Judiciário determine a averbação do tempo de serviço, a segurada, mesmo assim, não fará jus ao benefício da aposentadoria por tempo de serviço como um direito adquirido, pois a carência exigida em 1998 para alguém fazer jus ao benefício da aposentadoria por tempo de serviço, é de 102 meses, ou seja, 8 anos e meio de contribuição.

A legalidade das contribuições exigidas do empregador rural pessoa física será analisada no próximo capítulo, onde se verificará quais são as normas legais que devem ser respeitadas para a instituição das contribuições sociais, eis que, como tributos, as mesmas requerem certos requisitos para serem exigidas.

CAPÍTULO III

CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

1 Forma de Instituir as Contribuições de Seguridade Social

As contribuições sociais têm natureza tributária e devem obedecer ao regime jurídico tributário, ou seja, para serem instituídas devem seguir os mesmos princípios e regras dos demais tributos.

Nessa linha de pensamento, Carrazza¹¹³ ressalta que, pela simples leitura do art. 149, parágrafo único, da Constituição Federal, já se percebe que as *contribuições* possuem natureza tributária, pois, com a expressa alusão aos arts. 146, III e 150, I e II, ambos da Constituição Federal, fica óbvio que a instituição delas deverá obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil.

¹¹³ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 392.

Machado¹¹⁴ segue a mesma linha de pensamento:

“... a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e o princípio da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria....”.

A Constituição Federal, ao delimitar as competências legislativas tributárias, traça a regra-matriz dos tributos, que assim foi interpretada por Carrazza:

“Com efeito, ao contrário do que fez com os demais tributos, a Constituição, ao cuidar destas “contribuições”, não declinou, a não ser incidentalmente (v.g. art. 195, I, da CF), quais devem ser suas *hipóteses de incidência e bases de cálculo*. (...)
... A Carta Magna, ao discriminar as competências legislativas tributárias entre as várias pessoas políticas, traçou a *regra-matriz* dos vários tributos que elas, querendo, podem criar”¹¹⁵.

2 Subespécies

Com referência às contribuições sociais da seguridade social, a Constituição Federal determinou, em seu art. 195, I, quais devem ser as hipóteses de incidência e as bases de cálculo. As contribuições a cargo do empregador rural pessoa física, mais especificadamente, estão previstas no inciso I, itens “a”, “b” e “c” do referido artigo. Cabe analisar cada uma delas:

2.1 Contribuições sobre a Folha de Salários

O montante total da remuneração que o empregador irá pagar aos

¹¹⁴ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 331.

¹¹⁵ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 393.

trabalhadores tomados a seu serviço é o que se denomina “folha de salários”¹¹⁶.

Muito tem se debatido sobre o alcance da expressão *folha de salários*, argumentando alguns que esta abrange a remuneração de trabalhadores em sentido geral, o que abarcaria a remuneração de trabalhadores autônomos e trabalhadores administradores (remunerados através do *pro labore*)¹¹⁷; outros, no entanto, argumentam que a expressão *folha de salário* pressupõe o vínculo empregatício, estando esta contribuição limitada à remuneração de empregados.

Os defensores da primeira corrente argumentam que o termo “salário” nunca teve, no bojo das leis previdenciárias, o sentido restritivo que pretendem lhe dar, qual seja, o de contraprestação pelo trabalho com vínculo empregatício. Argumentam que sempre teve o sentido de remuneração efetivamente percebida pelo trabalhador, a qualquer título, inclusive o *pro labore* dos sócios e dos diretores que não sejam empregados.

Os defensores da segunda corrente argumentam que o termo *salário* pressupõe obrigatoriamente relação de emprego, ou seja, pressupõe vínculo empregatício, nos termos no Art. 3º da Consolidação das Lei Trabalhistas. Neste passo, por não terem os autônomos e os administradores empregados, tal vínculo, não há que se falar em salário e, conseqüentemente, este não constitui base de cálculo da contribuição previdenciária estabelecida para os empregadores no art. 195, inciso I da Constituição Federal.

A divergência mereceu a apreciação do Supremo Tribunal Federal, que optou pela segunda corrente, argumentando que a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços se qualifica como

¹¹⁶ BALERA, W. Op. cit., p. 47.

¹¹⁷ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Contribuição social sobre o *pro-labore*. Lei 7.789/89. Apelação cível. Ac. 93.03.0971006/SP. Relatora: Juíza Salette Nascimento. 1ª Turma. Decisão 14.12.1993. DJ. 2 de 10/05/94., p. 21.683. *A Constituição na Visão dos Tribunais*, São Paulo : Saraiva, 1997.

empregador e que a satisfação do que é devido ocorre via folha de salários. Nesse sentido, o acórdão do STF:

“[...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TOMADOR DE SERVIÇOS. PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMO. REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que é devido ocorre via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no par. 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela inculcido, impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da lei nº 7.787/89, no que abrange o que é pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que são envolvidos pagamentos a avulsos”¹¹⁸.

Portanto, a contribuição social incidente sobre a “folha de salários” é limitada à remuneração paga pelos empregadores aos empregados, sendo o vínculo empregatício um requisito indispensável para a caracterização desta base de cálculo.

2.2 Contribuições sobre Faturamento e Receita

Segundo Belmonte¹¹⁹, contribuição sobre o faturamento já existia antes da Constituição Federal de 1988, eis que foi criada através do Decreto-lei n. 1940 de 25 de maio de 1982, com a denominação de FINSOCIAL. Tinha por finalidade custear os investimentos de caráter assistencial. A sua base de cálculo, quando criada, era de 0,5 % (cinco décimos percentuais) sobre a receita bruta das empresas.

Com a finalidade de cobrir o custeio do sistema da Seguridade Social, criado

¹¹⁸ BRASIL (Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166772. Diário da Justiça do dia 16/12/94, p. 34.892).

¹¹⁹ BELMONTE, R. Op. cit., p.165-169.

pela Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei n. 7.787/89, que, em seu art. 7º, estabeleceu : “A alíquota da contribuição para o FINSOCIAL é fixada em 1% (um por cento), até a aprovação dos planos de custeio e benefícios”. O parágrafo único do mesmo artigo ainda fixou que o produto da arrecadação do FINSOCIAL, com o acréscimo de que trata este artigo, se destinaria integralmente à Seguridade Social, assim definida no capítulo II do título VII da Constituição Federal.

Ficou evidenciado, portanto, que o FINSOCIAL, que já possuía caráter assistencial, passou a integrar a Seguridade Social, que, como já exposto acima, tem como uma de suas espécies a Assistência Social.

Com o surgimento da lei 8.212/91, que é o Plano de Custeio da Seguridade Social, a contribuição sobre o faturamento tratada no inc. I do art. 23, passou a ser de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta da empresa.

Após diversas discussões judiciais sobre o FINSOCIAL, nas quais se advogava que ele não poderia ser cobrado, por não constar de lei complementar, foi editada a Lei Complementar n. 70 de 30 de dezembro de 1991, que revogou as normas contidas no art. 23, inc. I, da lei 8.212/91.

A partir dessa nova lei, a contribuição sobre o faturamento passou a denominar-se COFINS (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social). A alíquota continuou sendo de 2% (dois por cento), tendo como base de cálculo a receita bruta mensal das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza.

A partir de 01 de fevereiro de 1999, através da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, a alíquota passou a ser de 3 % (três por cento) sobre o faturamento, prevista no Decreto 3.048/99, inc. I do art. 204.

Na Constituição Federal, essa base de cálculo, *faturamento*, é contemplada pelo art. 195, inciso I, letra “b”¹²⁰, assim entendido o somatório das diversas faturas,

¹²⁰ Essa contribuição encontra-se disciplinada pela Lei Complementar n. 70 de 30.12.91, cujo art. 2º define o faturamento nos seguintes termos. Art. 2º. “A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

o total faturado. Balera afirma que “*faturar é extrair as faturas. E, fatura, outra coisa não é que a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstrações acerca de sua qualidade e espécies*”.¹²¹ (grifo acrescido).

Jardim¹²², conceitua faturamento nestes termos:

“Substancialmente, é o meio pelo qual se extrai a fatura das mercadorias vendidas. Fatura, por sua vez, em direito mercantil, é o documento relativo à venda de mercadoria, cujo teor discrimina o objeto da operação, mediante alusão explícita à quantidade, qualidade, espécie, tipos e outros caracteres, além das condições de entrega de pagamento. Documento de emissão obrigatória, à luz da lei 5.474, de 18-07-1968. Sob influxos de índole contábil, o direito tributário tem utilizado a expressão, vez por outra, com a acepção de somatória das receitas, vale dizer, aquelas provenientes da atividade mercantil, acrescidas de receitas financeiras. Lembramos, por exemplo, que o faturamento representa a base de cálculo da contribuição social denominada COFINS, a qual incide na proporção de 2% em relação ao faturamento mensal das empresas”.

Para Martinez¹²³, inúmeros são os aspectos a serem sopesados quando se cogita de implantar o faturamento como base de cálculo. Ele sugere uma alíquota própria para cada atividade, firmando uma multiplicidade de taxas, a partir da relação (aferível historicamente numa experiência de 60 meses) entre a contribuição mensal e a renda social das empresas. Porém, ressalta que devem ser levadas em conta situações especiais como os casos em que, para uma mão-de-obra crescente como, por exemplo, durante a instalação de uma usina hidrelétrica, o faturamento é nulo e, em contrapartida, este se avoluma com a diminuição de mão-de-obra, ou seja, quando essa usina inicia a geração e a distribuição de energia elétrica.

Efetivamente, com o passar dos tempos, observa-se a substituição do homem

¹²¹ BALERA, W. Op. cit., p. 50

¹²² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2.ed. atual. – São Paulo : Saraiva, 1996, p. 56.

¹²³ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A seguridade social na constituição federal*. 2.ed. São Paulo: LTr, 1992, p. 127.

pela máquina: as empresas que não acelerarem este processo perderão espaço no mercado, tornando-se menos competitivas, por efeito do grande número de trabalhadores necessários em seus quadros. Em outras palavras, as empresas que empregam muitos empregados, possuem um elevado custo de produção. Em havendo redução do número de trabalhadores, há redução da arrecadação de exação incidente sobre a folha de salários.

Este processo de automação levou à necessidade de se estabelecer uma nova fonte de custeio, diversa da folha de salários, de vez que as empresas com elevado nível de automação apresentam contribuições inexpressivas, demonstrando que a incidência sobre a folha de salários se apresenta insuficiente.

Com o instituto da contribuição sobre o faturamento, a automação deixa de ser *fator de redução*, para se tornar *fator de maximização*, na medida em que resulta no aumento da produtividade das empresas.

A contribuição sobre a receita foi instituída pela Emenda Constitucional n 20, de 18.12.1998, que alterou o art. 195, acrescentando a receita como fato gerador de tributo.

Para Lopes de Sá¹²⁴, receita é “Recuperação de investimentos, renda produzida por um bem patrimonial; valor que representa a parte positiva no sistema dos resultados; entrada de valores que corresponde a uma produção ou reprodução de um valor patrimonial; resultado de uma operação produtiva; proventos ou remuneração de serviços”.

Para Plácido e Silva¹²⁵, receita é “... compreendida como toda a quantia recebida. Importa numa soma em dinheiro. Resulta sempre numa entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas”.

¹²⁴ SÁ, Antonio Lopes de; Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9.ed. rev. e ampl. São Paulo : Atlas, 1994. p. 414.

¹²⁵ SILVA, de Plácido e. Op. cit., p. 35.

2.3 Contribuições sobre o Lucro

Derradeiramente a Constituição Federal, no art. 195, inciso I, letra “c”, prevê que contribuição social do empregador incide sobre o *lucro*.

Belmonte¹²⁶, informa que, após a previsão constitucional de 1988, a contribuição social sobre o lucro foi criada através da Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988. A lei determinava que a alíquota a ser aplicada era de 8% (oito por cento) para as empresas em geral e 12 % (doze por cento) para as instituições financeiras.

O Plano de Custeio da Previdência, lei 8.212/91, trata desta contribuição no art. 23, inc. II, que, após a alteração promovida pelo art. 19 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, está assim redigido: “10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda”. No Decreto 3048/99, está prevista no inc. II do art. 204.

A legislação previdenciária¹²⁷ estabelece, ainda, que, no caso de banco comercial, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, inclusive associação de poupança e empréstimo, sociedade corretora, distribuidora de títulos e valores mobiliários, inclusive bolsa de mercadorias e de valores, empresa de arrecadação mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agente autônomo de seguros privados e de crédito e entidade de previdência privada, aberta e fechada, a alíquota da contribuição sobre o lucro líquido é de 18% (dezoito por cento).

Para Martinez¹²⁸, a base de cálculo adotado na lei é diferente da do Imposto de renda:

¹²⁶ BELMONTE, R. Op. cit., p.169-170.

¹²⁷ Art. 201, § 6º c/c art. 204 § 2º do Decreto 3.048/99.

¹²⁸ MARTINEZ, W. N. Op. cit., *A Seguridade social na constituição federal.*, p. 128.

“A base de cálculo adotada na lei é “o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda”, com o que, de certa forma, se pretende distinguir do imposto de renda sobre o lucro das mesmas pessoas jurídicas. A Instrução Normativa SRF n. 198/88 esclarece que a contribuição social em tela “terá por base de cálculo o valor positivo do resultado do exercício, já computado o valor da contribuição social devida, antes da provisão para o imposto de renda”.

Balera¹²⁹, porém, é de opinião de que, no ordenamento jurídico pátrio, há dois tributos incidentes sobre o mesmo fato, o lucro da pessoa jurídica: de um lado, o imposto de renda, previsto no Art. 153, inciso III, da Constituição Federal e, de outro, a contribuição sobre o lucro, constante do Art. 195, inciso I.

Embora estas duas figuras tenham como base de cálculo o lucro, não há que se confundi-las, uma vez que suas quantificações podem apresentar-se de formas diversificadas, segundo Soares de Melo¹³⁰. Para este, como efeito, o lucro societário – quantificador da contribuição social – não significa inexoravelmente o lucro (ou a renda) pertinente ao imposto, uma vez que as bases de cálculo não são necessariamente as mesmas. O legislador do Imposto de Renda determina ao contribuinte que proceda a diversos ajustes (adições, exclusões ou compensações) ao resultado societário (lucro líquido de natureza contábil), para apurar o lucro real tributável (este é a base de cálculo do IR); enquanto que a contribuição social atém-se ao lucro contábil, sem proceder a ajustes.

Assim, segundo Melo, o valor que se apura para a contribuição social (lucro líquido) pode ser diferente do valor apurável para fins de IR (lucro real, presumido ou arbitrado), uma vez que podem vir a ser efetuados os apontados ajustes, chegando-se a valores diferentes, que podem ser maiores ou menores.

No parágrafo 4º do art. 195 da Constituição Federal, o legislador conferiu à União a faculdade de instituir outras fontes de custeio que não as existentes no inciso I do mesmo artigo, limitando-a à observância do art. 154, inciso I. Este determina que a União poderá instituir, “mediante lei complementar, impostos não

¹²⁹ BALERA, W. Op. cit., *Organização e custeio da seguridade social*, p. 54.

¹³⁰ MELO, José Eduardo Soares de Melo, *Curso de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 1997, p.76.

previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. Em outros termos, poderão ser criadas novas fontes de custeio, através de lei complementar, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo os já discriminados na Constituição. Portanto, compete à União instituir novas contribuições sociais.

Esta competência é residual, pois não está prevista expressamente no art. 153 da Constituição Federal, conforme ensina José Afonso da Silva¹³¹: “... a competência residual consiste no eventual resíduo que reste após enumerar a competência de todas as entidades, como matéria tributária, em que a competência residual - a que eventualmente possa surgir apesar da enumeração exaustiva - cabe à União (art. 154, I)...”.

Considerando que a contribuição previdenciária é de competência residual da União, a quem a Constituição Federal faculta instituí-la, faz-se necessário analisar os institutos que formam os pressupostos para o exercício desta competência, quais sejam : lei complementar, não cumulatividade, fato gerador e base de cálculo.

3 Lei Complementar

É no art. 59 que a Constituição Federal cuida dos diplomas normativos formadores do processo legislativo.

Para Silva¹³², por processo legislativo entende-se o conjunto de atos (iniciativa, emenda, votação, sanção e veto) realizados pelos órgãos legislativos visando à formação das leis constitucionais, complementares e ordinárias, resoluções e decretos legislativos.

¹³¹ SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*, 10.ed. ver. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 456.

¹³² SILVA, J. A. , *Op. Cit.*, p. 496.

Para Celso Ribeiro Bastos¹³³, o ato que inaugura o processo legislativo denomina-se *iniciativa*, que é a competência que a Constituição atribui a alguém ou a algum órgão para apresentar projeto de lei ao legislativo.

A Constituição Federal de 1988, art. 61, dispõe que: “A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição”.

As leis complementares seguem processo legislativo distinto das leis comuns, e sua aprovação exige maioria absoluta dos votos dos membros de cada uma das casas do Congresso (art. 69 da CF), tendo em sua origem, portanto, expressivo consenso no Congresso Nacional.

Carrazza é enfático ao adotar essa interpretação:

“... O exercício de tal competência tributária, entretanto, deverá efetivar-se por meio de lei complementar. Também neste particular, o constituinte quis pôr freios à multiplicação de impostos federais. A fórmula que encontrou foi justamente esta: exigir que os novos impostos só pudessem ser validamente instituídos por lei complementar, ato normativo que exige *quorum* qualificado de aprovação”¹³⁴.

Quanto à hierarquia dos atos normativos, Manoel Gonçalves Ferreira Filho diz que a lei complementar está acima da Lei Ordinária mas abaixo da Constituição e só pode ser aprovada por maioria absoluta em ambas as casas do Congresso Nacional, para que não seja nunca o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente formada.

“É de se sustentar, portanto, que a “a lei complementar” é um *tertium genus*’ interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que

¹³³ BASTOS, Celso Ribeiro, *Curso de direito constitucional*. 19.ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 365-366.

¹³⁴ CARAZZA, R. A. Op. cit., p. 603.

têm a mesma força que esta – lei delegada) e a Constituição (e suas emendas).

(...)

A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz”.¹³⁵

Para esse autor, da inserção da lei complementar entre a Constituição e a lei ordinária decorrem conseqüências “inexoráveis e óbvias”, pois a lei complementar não pode contradizer a Constituição ao passo que a lei ordinária, a medida provisória e a lei delegada estão sujeitas à lei complementar, sendo inválidas as normas que a contradisserem.

Para Bastos, a lei complementar tem a função de completar, de integrar a Constituição:

“O que significa completar a Constituição? Significa que, levando-se em conta o fato de nem todas as normas constitucionais terem o mesmo grau de aplicabilidade e a possibilidade de se tornarem imediatamente eficazes, demandam a superveniência de uma lei que lhes confira esses elementos faltantes. Dá-se o nome de lei complementar a essa norma que vem, na verdade, integrar a Constituição”.¹³⁶

O autor entende, ainda, que a lei complementar possui matéria própria, pois recebe, para tratamento normativo, um campo determinado de atuação na ordem jurídica e só dentro deste ela é validamente exercitável. Acresce ao exposto a exigência do *quorum* especial de votação para a aprovação da lei complementar, ou seja a *maioria absoluta* dos votos dos membros das duas Casas Legislativas que formam o Congresso Nacional.

Ao concluir, o autor entende que a lei complementar se caracteriza por dois pontos: “pelo âmbito material predeterminado pelo constituinte e pelo *quorum* especial para a sua aprovação, que é diferente do *quorum* exigido para a aprovação da lei ordinária”. Quanto ao mais, segue o mesmo caminho da lei ordinária.

¹³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de direito constitucional*. 23.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p.199.

¹³⁶ BASTOS, C. R. Op. cit., 19 ed. 1998, p. 368.

As deliberações de cada Casa do Congresso Nacional serão tomadas por maioria de votos, presentes a maioria de seus membros, salvo disposição expressa da Constituição, que, em seu art. 69, determina expressamente que “*as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta*”.

Maioria absoluta, segundo Silva¹³⁷, significa mais da metade dos votos dos membros da casa. Constitui-se a partir do primeiro número inteiro acima da metade, sendo erro considerá-lo como metade mais um, visto que será impossível apurá-la quando a Câmara se compuser de número ímpar de membros.

Para Plácido e Silva¹³⁸, a maioria absoluta tem como base formadora a soma dos números anotados no momento e não simplesmente o resultado obtido. Por exemplo, se 200 forem os votos manifestados, 101 formarão a *maioria absoluta*. E não importa que, por diversidade de votação, se consiga *maioria* com número menor de votos”.

Ainda, o Texto Constitucional, art. 146 e incisos, estabelece que à lei complementar cabe a disciplina de várias questões relativas ao Direito Tributário.

Assim, somente a lei aprovada com *quorum* qualificado, nos termos do art. 69, é que tem o condão de disciplinar as matérias constantes no art. 146 da CF e incisos. E, por se tratar de questões tributárias, na forma estabelecida pelo art. 61, § 1º, II, “b”, do mesmo Estatuto, a iniciativa da lei complementar é atribuição exclusiva do Presidente da República.

A CF prevê a possibilidade de a lei complementar regular as limitações ao poder de tributar, assim como de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Deve ser esclarecido que cabe tanto à União, como aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência concorrente para legislar sobre matéria tributária, como estabelece o art. 24, I, da Carta Magna. Contudo, as normas gerais referentes a esta matéria ficam a cargo da União, não tendo as demais pessoas

¹³⁷ SILVA, J. A., Op. cit., p. 492.

¹³⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Edição Universitária, 1989.

jurídicas de direito público competência para tanto, devendo ser ressaltado que aos Estados, promulgada a lei complementar, cabe, em caráter suplementar, regular a matéria para atender às peculiaridades locais (art. 24, §§ 2º e 3º, da CF).

Entre as matérias relativas às normas gerais estão a definição de tributos e suas espécies, assim como a definição dos fatos geradores, com a especificação das hipóteses de incidência dos impostos discriminados na Constituição e respectiva base de cálculo, além do sujeito passivo das obrigações tributárias (art. 146, III, “a”, da CF).

Ainda, a Constituição estabelece como sendo incumbência das normas gerais a disciplina das obrigações tributárias, das que originam as prestações de fazer ou não fazer, do lançamento, o qual constitui o crédito tributário, da prescrição e da decadência em matéria tributária (art. 146, III, “b”, da CF).

Outra questão ainda a ser tratada por meio de normas gerais é o adequado tratamento tributário outorgado aos atos cooperativos, expressão que compreende aqueles praticados pelas sociedades cooperativas, quer dizer, sociedades formadas por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, sem o objetivo de lucro. (Art. 146, III, “c”, da CF).

Nesse sentido, Carvalho faz esta explanação:

“... estatui o art. 146 da Constituição Federal de 1988 que cabem à lei complementar três funções: 1º) dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes; 2º) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3º) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Abre aqui o constituinte as três alíneas do inc. III, em tom de esclarecimento (...) a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributária”.¹³⁹

Mais adiante esse autor critica o constituinte de 1988, quanto à forma

¹³⁹ CARVALHO, P. B. Op. cit., p. 199-200.

escolhida para verter o comando do art. 146, eis que ela mexe com os fundamentos do sistema, pois, em poucas palavras, o legislador preceituou que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. O legislador delonga-se no delineamento das faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, entretanto, torna tudo supérfluo na medida que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos.

Porém, na verdade, o legislador buscou apenas resguardar o direito do contribuinte, tentando “frear” um pouco a criação de novos impostos, determinando um *quorum* qualificado de aprovação para estabelecer novas fontes de arrecadação.

Também Amaro¹⁴⁰, ensina que a Constituição, ao reclamar, excepcionalmente, a edição de lei complementar para a criação de certos tributos, estabeleceu que umas poucas e determinadas figuras tributárias só pudessem ser criadas por leis editadas a partir de um processo de aprovação mais representativo que o da lei comum.

Silva, por seu turno, ensina que o procedimento de formação de leis complementares é igual ao ordinário, diferenciando-se somente quanto à exigência do voto da maioria absoluta das Casas, para a aprovação da lei complementar. Sobre o procedimento legislativo ordinário cabe transcrever as palavras do autor, emitidas em parecer bastante elucidativo:

“Procedimento legislativo ordinário. É o procedimento comum, destinado à elaboração das leis ordinárias. É mais demorado. Comporta oportunidade para o exame, o estudo e a discussão do projeto. Desenvolve-se em cinco fases: a) a introdutória; b) a de exame do projeto em comissões nas comissões permanentes; c) a das discussões; d) a decisória; e) a revisória. A primeira efetiva-se pela apresentação do projeto. Na segunda é estudado pelas comissões que emitem pareceres favoráveis ou desfavoráveis à sua aprovação, admitidas emendas e até substitutivos ao projeto. A terceira é a das discussões da matéria, com o parecer das comissões, em plenário da Câmara onde o projeto foi apresentado, sendo de notar que só não se iniciam na Câmara dos Deputados a discussão e votação dos projetos propostos por Senador ou comissão do Senado,

¹⁴⁰ AMARO. L. Op. cit., p. 162.

daí por que aquela é quase sempre a Câmara iniciadora do processo legislativo; abre-se nesta fase oportunidade de oferecer emendas ao projeto, que deverão ser estudadas pelas comissões. Na quarta fase dá-se a decisão, quando o projeto é votado; se for aprovado, será remetido a outra Casa para revisão (quinta fase); aí passará pelas mesmas fases (recebimento da matéria, remessa às comissões, discussão e votação); se também merecer aprovação, sem emendas, será remetido à sanção e promulgação; se houver emendas, voltará à Casa iniciadora, para apreciação destas, e, sendo elas aprovadas ou rejeitadas, o projeto irá à sanção. Poderá haver um ou dois turnos de discussão e votação, mas na fase de revisão só existirá um turno (art. 65)¹⁴¹

A aprovação de uma lei ordinária se dá por maioria simples, metade mais um, dos votos dos membros do Congresso, desde que o número de parlamentares presente à sessão corresponda à maioria dos integrantes da Casa.

Neste sentido, Bastos ensina que:

“A aprovação da lei ordinária se dá por maioria simples (metade mais um), desde que o número de parlamentares presentes à sessão corresponda à maioria (metade mais um) dos integrantes da Casa. Exemplificando: se há noventa integrantes numa Casa Legislativa e quarenta e seis estão presentes, há o que se denomina *quorum*, que é a maioria exigida para a instalação dos trabalhos. Uma lei ordinária será aprovada se, estando presentes esses quarenta e seis parlamentares, forem obtidos vinte e quatro votos (metade mais um)¹⁴²”

4 Princípio da Não-Cumulatividade

A maioria dos tributos, além de serem instituídos por Lei Complementar, devem observar o princípio da não-cumulatividade. Neste sentido Carrazza¹⁴³ explica “tornamos a repetir que novos impostos só podem ser criados por meio de lei complementar, sendo vedada, por força da obrigatória observância do *princípio da não-cumulatividade*, a incidência “*em cascata*”.

O princípio da não-cumulatividade está prevista no art. 153, § 3º, II, e no art.

¹⁴¹ SILVA, J. A. Op. Cit., p. 501.

¹⁴² SILVA, J. A. Op. cit., p. 359.

¹⁴³ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p.417.

155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal, onde se determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação serão não-cumulativos, ou seja, compensa-se o valor devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Para Amaro¹⁴⁴, não cumulativo é o tributo que, em cada fase, incide apenas sobre o valor que nela se agregou, ou grava todo o valor acumulado do bem, descontando-se, porém, o valor que já gravou as fases anteriores.

Na verdade o consumidor, adquirente de produtos ou mercadorias tributadas, paga o imposto (IPI e/ou ICMS) incidente na operação de compra e venda realizada com o vendedor-contribuinte.

A expressão “não-cumulativos”, constante no art. 154 da Constituição, significa que a União poderá criar novos impostos, além dos já contemplados no artigo 153, mediante lei complementar, desde que não sejam idênticos a outros já previstos na Constituição nem que possuam fato gerador ou base de cálculo próprio dos impostos também previstos na Constituição, e que obedeçam ao princípio da não-cumulatividade.

Parece óbvio, pois, para criar novos impostos, devem estes novos obrigatoriamente ser diferentes dos já existentes, pois se forem iguais aos já existentes, não se necessitará de lei complementar para instituí-los.

Segundo Bastos¹⁴⁵, que adota essa interpretação, “É de se notar que, além dos contemplados no art. 153, a União poderá, mediante lei complementar, criar outros impostos, desde que não cumulativos, é dizer, desde que não idênticos a outros já previstos na Constituição, nem que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos previstos na lei maior”.

¹⁴⁴ AMARO, L. Op. cit. p. 90.

¹⁴⁵ BASTOS, C. R. Op. cit., 6. ed. 1998, p. 435.

5 Fato Gerador e Base de Cálculo

Também o fato gerador e a base de cálculo devem ser distintos dos discriminados na Constituição. Não é permitido instituir contribuições previdenciárias residuais com fato gerador ou base de cálculo idênticos aos demais tributos já existentes. (Arts. 153 e 156 da Constituição Federal).

Fato gerador, para Gaspar¹⁴⁶, é o “ato, fato ou situação jurídica previstos em abstrato pela lei, ocorrendo na prática”.

Para esclarecer, o autor cita um conceito expedido por Amílcar Falcão: “Fato gerador, é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

Para Ataliba, fato gerador é expressão de sentido genérico que deve ser especificada em dois conceitos e termos. O autor chama o fato descrito na norma como *hipótese de incidência*, que mero conceito abstrato, mera previsão legal. E quando este fato descrito na norma ocorrer efetivamente, num determinado tempo e lugar, confirmando rigorosamente o que está descrito na norma (*hipótese de incidência*), haverá então a ocorrência do fato gerador, denominado por Ataliba como *fato imponível*.

Portanto o fato descrito na norma é a *hipótese de incidência* e o fato que efetivamente ocorre no mundo dos fatos é o *fato imponível*.

“... uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo.

Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente.

A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza.

(.....)

... sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou

¹⁴⁶ GASPAR, W. Op. cit., p. 94.

conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.”¹⁴⁷

Idêntica é a opinião de Machado:

“A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação, enquanto que a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”¹⁴⁸.

Carvalho¹⁴⁹, citando Ataliba, diz que este adota a expressão “hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata, contida na lei e fato imponible para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos”.

O autor conclui dizendo que, quando surge o fato, a incidência ocorre automaticamente, fazendo desabrochar a relação jurídica. Afirma que não existe fato antes de haver a incidência.

Base de cálculo, para Ataliba, é a base sobre a qual incidirá a alíquota prevista e que dará nascimento à obrigação tributária. A base de cálculo é chamada pelo mestre de base “imponible”¹⁵⁰.

6 Instituições das Contribuições Sociais

Necessário se faz, para melhor compreender o tema, analisar a *supremacia constitucional sobre as normas dela derivadas*.

¹⁴⁷ ATALIBA, G. Op. cit., p. 49-50.

¹⁴⁸ MACHADO, H. de B. Op. cit., p. 103.

¹⁴⁹ CARVALHO, P. de B. 1999, p. 242-243.

¹⁵⁰ ATALIBA, G. Op. cit. p. 173.

Nos países que adotam o sistema de Constituição rígida, como o Brasil, a Constituição sobreleva-se acima das normas ordinárias ou infraconstitucionais, aqui entendidas aquelas que lhe dão complementaridade, quer sejam elas leis complementares à Constituição, quer sejam leis ordinárias que a complementem.

O ordenamento jurídico Brasileiro tem previsibilidade constitucional albergada na Seção VIII, do Capítulo I, do Título IV, da Constituição Federal, que trata da Organização dos Poderes e prevê o processo legislativo em seus art. 59 a 69.

Através da escolha democrática de seus governantes, o povo politicamente organizado delega atribuições a seus representantes para traçarem regras fundamentais do momento político existente. Estes representantes populares são denominados de *constituintes*, intervêm na organização política existente para outorgarem uma Constituição, para ab-rogarem uma outra já existente ou modificarem-na – segundo ela mesma o permita – a fim de traçar-lhe novo perfil organizacional, que irá dirigir a Nação daí em diante. A ab-rogação reclamará nova intervenção do Poder Constituinte; a modificação, não; esta poderá processar-se através do Poder Legislativo instituído pela própria Constituição, ao qual se denomina de *Poder Constituinte derivado* ou *de reforma*.

Não obstante essa outorga popular exclusiva ao constituinte para dar ao povo um documento supremo, quase permanente, este constituinte, traçando normas e regramentos que achou por bem estabelecer, delega atribuições ao Poder Legislativo que ele criou, para modificar a Constituição, tendo em vista que a sua previsibilidade futura é quase nenhuma ou, quando muito, suficiente para o ordenamento jurídico de algumas décadas, ante a dinâmica da realidade política.

Esse também é o ensinamento de Bastos:

“ ...sobre a natureza do poder constituinte originário, já foi devidamente esclarecido que se trata de uma energia ou força social, suscetível de análise pelas ciências sociais e políticas. Conseqüentemente inexistem limitações jurídicas ao seu exercício.

O poder de reforma constitucional, ao invés, é um poder instituído na

Constituição. Portanto, há uma competência jurídica e, como tal, sujeita a limitações.

Num primeiro momento, as Constituições, assim que editadas, pretenderam-se eternas. Mas logo se constatou que esta imutabilidade era impossível de ser sustentada diante da evolução social”¹⁵¹.

O autor também observa que o poder constituinte originário (ou genuíno) tem caráter inicial porque produz originariamente o ordenamento jurídico, enquanto que o poder constituinte derivado (ou instituído, ou constituído) é instituído na Constituição com o fim de proceder a reforma dela.

A definição de poder constituinte originário é dada por Ferreira Filho¹⁵² nestes termos: “O poder que edita Constituição nova, substituindo Constituição anterior ou dando organização a novo Estado – este Poder Constituinte é usualmente qualificado de *originário*. Isto sublinha que ele dá origem à organização jurídica fundamental”.

Segundo esse mesmo autor, o Poder Constituinte derivado dispõe sobre a revisão da Constituição, que atribui a um poder constituído o direito de emendá-la, poder que se caracteriza “por ser *derivado* (provém de outro), *subordinado* (está abaixo do originário, de modo que é limitado por este) e *condicionado* (só pode agir nas condições postas, pelas forma fixadas)”¹⁵³.

No que tange às limitações que o Poder Constituinte originário impõe ao derivado, Bastos¹⁵⁴ ensina que “é freqüente o constituinte originário, por razões políticas, querer isolar de qualquer possibilidade de alteração ulterior determinados assuntos estruturais ao Estado”.

Com relação à emenda constitucional, o poder constituinte derivado encontra óbice nas chamadas *cláusulas pétreas*, *intocáveis*, *irreformáveis* ou *eternas*, previstas literalmente no § 4º do art 60 da CF, o qual determina que:

¹⁵¹ BASTOS, C. R., 19. ed. 1998, Op. cit., p. 34

¹⁵² FERREIRA FILHO, M. G. Op. cit, p. 20.

¹⁵³ FERREIRA FILHO, M. G. Op. cit., p. 24.

¹⁵⁴ BASTOS, C. R. 19. Ed. 1998, Op. cit., p. 36.

“Art. 60- ...

§ 4º - não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa do Estado.

II - O voto direto, secreto, universal e político;

III - A separação dos Poderes;

IV - Os direitos e garantias individuais”.

Tais assuntos, portanto, em época ou circunstância nenhuma poderão ser objeto de emenda constitucional, por vontade do Poder Constituinte Originário, sob pena de inconstitucionalidade, eis que, nessa hipótese, haverá desobediência à volição do titular daquele Poder, ou seja, à Nação.

Segundo Carrazza¹⁵⁵, o art. 149 da Constituição Federal apontou as finalidades que as contribuições devem atingir para serem instituídas.

As finalidades a que o autor se refere são aquelas que o legislador indicou para as contribuições constantes no art. 149, ou seja: a) a intervenção no domínio econômico; b) o interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; e c) custeio da seguridade social.

Assim, segundo o autor, o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender a uma dessas finalidades, desde que não invada a competência tributária dos Estados, Municípios ou Distrito Federal, nem atropеле *os direitos fundamentais dos contribuintes*.

Adiante o autor esclarece que a União deverá observar o princípio da reserva das competências tributárias, elegendo como hipótese de incidência dos gravames apenas fatos que a Constituição permitiu serem alvo de tributação federal.

Nesse sentido, portanto, pode-se concluir que o artigo 195 da Constituição Federal fornece a regra-matriz das contribuições sociais para a seguridade social. Assim, os fatos descritos no inciso I do art. 195 poderão ser alvo de tributação. Novos fatos, que não os descritos no inciso I, a União somente poderá instituí-los mediante lei complementar, conforme determina o art. 154, inciso I, da

¹⁵⁵ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 394.

Constituição.

Em dezembro de 1998, com a Emenda Constitucional n. 20 foi ampliada a regra-matriz do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, pois acrescentou, na letra “b”, a regra matriz “receita”, com a qual poderá ser criado novo tributo.

Mas a Constituição Federal, ao ser promulgada em 1988, deu aos contribuintes o direito subjetivo de só pagarem novas contribuições sociais se instituídas por lei complementar, conforme determina o § 4º do art. 195 e o inciso I do art. 154. Isso porque somente com nova Constituição poderá ser alterada a regra-matriz prevista no art. 195 da Constituição vigente.

Carrazza corrobora essa interpretação nestes termos:

“Art. 195 (....) os incisos I e II supra tiveram esta redação dada pela EC n. 20, de 15.12.98, que *ampliou a regra-matriz* das contribuições sociais para a Seguridade Social.

(...)

A referida emenda constitucional padece do insuperável vício da inconstitucionalidade, já que desconsiderou *cláusulas pétreas*. Com efeito, a *regra-matriz constitucional* dos tributos está situada, a nosso ver, no campo da limitações materiais à atuação do *poder constituinte derivado*. É ela que dá ao contribuinte o direito subjetivo de não ser tributado *além da marca*. Não pode, pois, ser objeto de emenda constitucional que a amplie. Só o *poder constituinte originário* é que tem a possibilidade jurídica de fazê-lo”¹⁵⁶.

Mais adiante, o autor, referindo-se ao § 4º do art. 195 da Constituição Federal, explana:

“A só leitura deste parágrafo já nos revela que *outras* contribuições sociais para o custeio da Seguridade Social, isto é, que não se ajustem à *regra-matriz* estampada no art. 195, I e II, da Constituição Federal (em sua redação original), só podem ser instituídas obedecidos os requisitos do art. 154, I, do mesmo Diploma Magno.

Dito de outro modo, as *contribuições sociais para a Seguridade Social* poderão incidir sobre outros *fatos econômicos*, além da folha de salários (folha de pagamento de empregados), o faturamento e o lucro. Para que isto, porém, validamente aconteça, é mister venham instituídas por meio de lei complementar, sendo-lhes vedado a cumulatividade. Devem, por igual modo, obedecer, em tudo e por tudo, ao regime jurídico tributário, traçado na Constituição.

¹⁵⁶ CARRAZZA, R. A. Op. cit. 400-403.

A Constituição Federal, ao ser promulgada (após o exercício do *poder constituinte originário*), deu aos contribuintes o direito subjetivo de só pagarem novas contribuições sociais para a Seguridade Social (vale dizer, que não se ajustavam à *regra-matriz* do art. 195, I a III) se instituídas com estrita observância do § 4º do mesmo art. 195”.

Na verdade, como bem expõe Carrazza, a Emenda Constitucional conferiu à União a faculdade de criar novas contribuições por lei ordinária sem observância do princípio da não-cumulatividade e sem a repartição das receitas obtidas¹⁵⁷.

A Emenda Constitucional está prevista no art. 60 da Constituição. Como as matérias a serem tratadas por lei complementar não podem ser tratadas por lei ordinária, assim também as matérias a serem tratadas por lei ordinária ou complementar não podem ser tratadas em sede de emenda constitucional.

Da leitura do inciso I do art. 195 da CF podem extrair-se dois ensinamentos:

- Da redação do texto originário, depreende-se que não existe o fato “receita”, não podendo, portanto, este fato ser hipótese de incidência de contribuição de empregador rural;
- Da redação resultante das alterações trazidas pela Emenda n. 20, depreende-se claramente que a regra-matriz das contribuições sociais foi alterada acrescentado-se o fato “receita”, infringindo garantias individuais, que somente podem ser alteradas por Poder Constituinte Originário, sendo, portanto, inconstitucional a alteração trazida pela Emenda.

7 Da Constitucionalidade da contribuição social cobrada pelo INSS do empregador rural pessoa física sobre o seu salário de contribuição

Assim resta analisar a contribuição social do empregador rural pessoa física, mais especificamente a contribuição sobre o salário de contribuição previsto no art

¹⁵⁷ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 404.

199 do Decreto 3048/99.

Diz o art. 199 do Decreto 3.048/99 que a contribuição do contribuinte individual é de vinte por cento sobre o respectivo salário de contribuição.

O Decreto 3048/99, em seu artigo 214, inciso III, que regulamentou as leis 8.212/91 e 8.213/91, determina que o salário de contribuição do contribuinte individual é a *remuneração auferida* em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observando os limites mínimo e máximo.

Se a hipótese “*remuneração auferida*” corresponder a um percentual incidente sobre a folha de salários, do faturamento ou do lucro, pode-se considerá-la constitucional (desde que instituída por Lei Complementar); porém, se sair desses parâmetros constitucionais, se corresponder a um percentual incidente sobre a receita, estará adulterando a regra-matriz do tributo prevista no art. 195 da CF, pelo que a referida cobrança poderá vir a ser declarada inconstitucional.

Carrazza é enfático ao argumentar nesse sentido:

“... o *quantum* da “contribuição social”, para o empregador, deverá, na hipótese, corresponder, a um percentual da *folha de salários, do faturamento e do lucro* (cf. art. 195, I da CF). A Lei Federal, portanto, ao discriminar o *aspecto quantitativo* (base de cálculo e alíquota) desta “contribuição social”, deverá levar em conta a “folha de salários, o faturamento e o lucro”. Se sair destes parâmetros constitucionais, estará adulterando a *regra matriz* do tributo”.

O autor arremata dizendo que a “Lei Maior implicitamente determina que tudo o que não for folha de salários, faturamento ou lucro não pode ser tomado por base de cálculo desta contribuição social (a menos, é claro, que, venham obedecidos os requisitos do pré-citado art. 195, § 4º da CF). Este é um direito constitucional subjetivo do contribuinte empregador”¹⁵⁸.

Para Lopes de Sá, conforme citado acima, *receita* significa o “valor que representa a parte positiva no sistema dos resultados; entrada de valores que

¹⁵⁸ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 405.

corresponde a uma produção ou reprodução de um valor patrimonial; resultado de uma operação produtiva; proventos ou remuneração de serviços”¹⁵⁹. Com base nisso, pode-se entender como “remuneração auferida” (prevista da Lei Ordinária 8.212/91 e 8.213/91) a receita do empregador rural. Ora, essa contribuição cobrada do empregador rural poderá vir a ser considerada inconstitucional, tendo em vista que foi inserida no Texto Constitucional somente em 1998, com a Emenda Constitucional n° 20.

Porém, cabe ressaltar, ainda, que a Legislação Previdenciária (art. 21, caput, art. 28, III e art 29 da lei 8.212/91) determina a obrigatoriedade dessa contribuição social sobre uma escala de salário-base (que a partir do Decreto 3048/99 tende a desaparecer), desde 1991, determinando o valores e o número mínimo de meses de contribuição em cada escala. Pergunta-se, portanto, a qual regra-matriz se refere essa hipótese de incidência : ao faturamento, lucro, *ou receita*, ou a nenhuma delas, ou, então, virá uma nova Emenda Constitucional alterando novamente a regra-matriz do art. 195?

Por outro lado, caso essa contribuição social que possui como hipótese de incidência a “remuneração auferida” se enquadre na regra-matriz do inciso I do art. 195 da CF (texto originário), impõe-se, para a sua criação, a observância do disposto no § 4° desse dispositivo, ou seja, que ela se faça por Lei Complementar e não - como ocorreu - por Lei Ordinária.

¹⁵⁹ Ver secção III, 1.2.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O sistema tributário constitucional é formado pelos princípios e normas que regem o exercício do poder fiscal e a capacidade de tributar, efetivada pelos entes tributantes. O poder desses entes consiste em arrecadar dinheiro a título de tributo.

2. Tributo é toda obrigação jurídica pecuniária que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública (ou delegado por lei desta) e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais implícitos ou explícitos.

3. Partindo-se da premissa de que cada tributo possui regime jurídico próprio, urge demonstrar que as contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal possuem características próprias que lhes conferem um regime tributário constitucional especial, diferenciando-as das demais espécies. As contribuições

sociais são uma das modalidades das contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal, ou seja, as contribuições sociais no interesse da previdência social.

4. As contribuições sociais para a Seguridade Social possuem nitidamente função parafiscal, pois não são arrecadadas diretamente pelo Estado, e as receitas não são destinadas aos cofres do Tesouro Nacional. São arrecadadas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), autarquia federal que não integra a administração pública direta, e constituem receita no orçamento da seguridade social.

5. Do art. 149 da Constituição Federal, depreendem-se três subespécies de contribuições especiais, quais sejam: as contribuições sociais, as interventivas e as corporativas.

6. As contribuições sociais do empregador rural são tratadas especificamente no art. 195 da Constituição Federal, portanto, em dispositivo que integra o título VIII (Da ordem social), Capítulo II (Da seguridade social), Seção I (Disposições gerais).

7. A seguridade social, conforme determina o art. 194 da Constituição Federal, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurarem os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

8. Para fazer jus aos benefícios da previdência social, necessário se faz a respectiva contribuição para a seguridade social. As contribuições sociais destinadas aos custeio da seguridade social estão previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

9. Para que o empregador rural pessoa física seja enquadrado como segurado obrigatório da previdência social, é necessário que possua um empregado rural, mesmo que de forma descontínua, independentemente da área de terras cultivadas ou do modo do cultivo, bastando apenas, para ser caracterizado como tal, que contrate um só empregado rural.

10. O empregador rural pessoa física deverá contribuir com a alíquota de 2,2% sobre a receita bruta da comercialização da produção e, ainda, na forma do art. 21 da Lei 8.212/91 e do art. 199 do Decreto 3.048/99, através da apresentação das contribuições.

11. As contribuições sociais têm natureza tributária e devem obedecer ao regime tributário, ou seja, para serem instituídas, devem seguir os mesmos princípios e regras dos demais tributos.

12. O art. 195 da Constituição Federal ministra a regra matriz das contribuições sociais para a seguridade social. Os fatos descritos no inciso I poderão ser alvo de tributação. Para criar novos fatos, a União somente poder instituí-los mediante lei complementar, conforme determina o art. 154, inciso I, da Constituição.

13. A Emenda Constitucional n. 20/98 ampliou a regra matriz do art. 195, inciso I, da Constituição Federal, pois acrescentou na letra “b”, a regra matriz “receita”, com a qual poderá ser criado novo tributo. Porém, a CF, ao ser promulgada em 1988, deu aos contribuintes o direito subjetivo de só pagarem novas contribuições sociais se instituídas por lei complementar; assim, somente com nova constituição poderá ser alterada a regra matriz do art. 195.

14. O Decreto 3.048/99, art. 199, diz que a contribuição do contribuinte individual, ao qual o empregador rural pessoa física é equiparado, é de 20% sobre o respectivo salário de contribuição. Em seu art. 214, inciso III, determina que esse salário de contribuição é a “remuneração auferida”.

15. Se a hipótese “remuneração auferida” corresponder a um percentual incidente sobre a folha de salários, o faturamento ou o lucro, pode-se considerá-la constitucional (desde que instituída por Lei Complementar), porém se sair desses parâmetros constitucionais, se corresponder a um percentual incidente sobre a receita, estará adulterando a regra matriz do tributo previsto no art. 195 da CF pelo que a referida cobrança poderá vir ser declarada inconstitucional.

16. Por outro lado, caso essa contribuição social que possui como hipótese de incidência a “remuneração auferida” se enquadre na regra matriz do inciso I do art. 195 da CF (texto originário), impõe-se, para a sua criação, a observância do disposto no § 4º desse dispositivo, ou seja, que ela se faça por Lei Complementar e não – como ocorreu – por Lei Ordinária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, João Batista. *O empregador e o empregado rural*. São Paulo: LTr, 1996.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALERA, Wagner. *A organização e o custeio da seguridade social*, In: _____. *Curso de direito previdenciário*. 3.ed. São Paulo: LTr, 1996.

_____. *Processo administrativo previdenciário. Benefícios*. São Paulo: LTr, 1999.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. Livro 1.
- BARROS, Luiz Celso de. *Ciência das finanças*. Bauru: Edipro, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. *Curso de direito constitucional*. 19.ed. São Paulo : Saraiva, 1998.
- BELMONTE, Ronaldo. *Obrigações das empresas junto à previdência social*. São Paulo: LTr, 1996.
- BRASIL Ministério da Previdência e Assistência Social. Ordem de Serviço do INSS/DSS n. 318, de 07 de outubro de 1993. Consolidam atos normativos sobre benefícios. CANSB, vol 4 – parte 6/7 – capítulo I.
- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Contribuição social sobre o pro-labore. Lei 7.789/89. Apelação cível. Ac. 93.03.0971006/SP. Relatora: Juíza Salette Nascimento. 1ª Turma. Decisão 14.12.1993. DJ. 2 de 10/05/94, p. 21.683. *A Constituição na Visão dos Tribunais*, São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional brasileiro*. 14.ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12.ed. ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASSONE, Vittorio. *Sistema tributário nacional na nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1990.
- _____. *Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Constituição, 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil atualizadas pelas emendas constitucionais n, 21 e 22 de 18.03.1999*. São Paulo: Saraiva, 2000.
 - CRETELA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. Editora Forense Universitária, 1993. v. 8.

- CUSTODIO, Antonio Joaquim Ferreira *Constituição Federal interpretada pelo STF*. 4.ed. São Paulo: Juarez Oliveira, 1999.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2.ed. São Paulo: Resenha Tributária, 174. v.1.
- FERNANDES, Anníbal. *O trabalhador autônomo*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 23.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- GALDINO, Dirceu, LOPES Aparecido Domingos Errerias. *Manual do direito do trabalho rural*. 3.ed. ver. e atual. São Paulo: LTr, 1995.
- GASPAR, Walter, *Manual de direito tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.
- GONÇALVES, Gilson. *Resumo Prático de Legislação Previdenciária*. Curitiba: Juruá. 2000.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.
- LEITE, Celso Barroso. *O século da aposentadoria*. São Paulo: LTr, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 17.ed. São Paulo. Malheiros, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 3.ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1994. 2v.
- _____. *Sistema tributário na constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A seguridade social na Constituição Federal*. 2.ed. São Paulo: LTr, 1992.

_____. *Curso de direito previdenciário*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Curso de direito previdenciário: noções de direito previdenciário*. São Paulo: LTr, 1997. tomo I.

_____. *Comentários à lei básica da previdência social: plano de custeio*. 3.ed. São Paulo: LTr, 1998. tomo I.

_____. *O salário-de-contribuição na lei básica da previdência social*. 6.ed. São Paulo: LTr, 1992.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro : Forense, 1987.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Aristeu. *Manual prático da previdência social*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

PELEGRINO, Antenor. *Trabalhador rural – orientações práticas ao empregador*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REZENDE, Nilza Perez de. *Obrigações trabalhistas do empregador rural: previdência social rural*. 3.ed. São Paulo: LTr, 1981.

ROCHA, Daniel Machado da, In : FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Direito previdenciário – aspectos materiais, processuais e penais*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

- RUPRECHT, Alfredo J. *Direito da seguridade social*. Revisão técnica por Wladimir Novaes Martinez. São Paulo: LTr, 1996.
- SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- SABATOVSKI Emilio, Iara Purcote Fontoura. *Legislação previdenciária*. 4.ed. Curitiba: Juruá, 1999.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1995.
- TORRES, Ricardo Lopes. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito financeiro e finanças*. Porto Alegre: Ed. Sulina, 1997.
- VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.
- ZENUN, Augusto. *Legislação agrária e sua aplicação*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.