

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

***Tax Gap, Incerteza e Falta de Previsibilidade: a perspectiva do FUNRURAL na análise desses temas***

Frederico Bocchi Siqueira

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 15.09.2016

### **1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo**

O Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) é a contribuição previdenciária paga pelo produtor rural pessoa física ou jurídica e agroindústria, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime comum de contribuição sobre a folha de salários. Sua função é custear a Seguridade Social (INSS).

Historicamente, a contribuição previdenciária das atividades do agronegócio sempre ocorreu pelo referido regime especial, salvo poucas exceções. Embora não existam muitas discussões no âmbito das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa jurídica e pela agroindústria, as contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física têm sido objeto de muitas discussões desde a sua instituição.

Isso ocorreu porque o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional, em 2010, o art. 1º da Lei 8.540/1992, por entender que a instituição da exação devida pelo produtor rural pessoa física deveria ter sido objeto de lei complementar e não de lei ordinária como havia ocorrido. Foi reconhecida a Repercussão Geral da decisão, motivo pelo qual aquele mesmo entendimento deveria ser considerado para todos os outros contribuintes que haviam ingressado com medida judicial. Inclusive, poderiam na época requerer o indébito dos últimos cinco anos, uma vez que o STF não havia modulado os efeitos da sua decisão.

Desde então, a maioria dos contribuintes ingressaram com medida judicial para afastar a cobrança e não mais recolheram a contribuição previdenciária.

Nesse sentido, em 2011 o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) deferiu liminar suspendendo a cobrança do FUNRURAL sob o argumento de que a contribuição era inconstitucional. No entanto, em março de 2017, ao julgar recurso da União nesse processo, o STF entendeu pela constitucionalidade da contribuição, dando uma reviravolta no assunto. E ainda, ao julgar os Embargos de Declaração em 2018, não acatou o pedido de modulação dos efeitos da sua decisão.

Assim, foi gerado um grande passivo ao setor e os contribuintes passaram a ter que recolher toda a contribuição dos últimos cinco anos. Nesse meio tempo, surgiram parcelamentos e também propostas legislativas para remissão/anistia dos débitos. E ainda, como a decisão do STF não enfrentou a importante questão da sub-rogação, pela empresa adquirente, do produtor rural pessoa física, foi gerada uma nova corrida ao judiciário, tendo sido deferidas algumas liminares em favor do contribuinte.

O trabalho pretende demonstrar o fundamento legal e os aspectos de incidência da contribuição previdenciária ao FUNRURAL. Nesse contexto de total insegurança jurídica para o produtor rural pessoa física, pretende também avaliar as discussões e o histórico de decisões do STF acerca do tema. E ainda, se houve mudança de entendimento jurisprudencial e se cabia modulação dos efeitos dessa última decisão.

Com isso, será possível fazer uma análise e avaliação crítica (i) dos julgamentos do STF; (ii) da forma com que a situação poderia ter sido conduzida; (iii) da importância de a questão da sub-rogação ter sido analisada, quais os problemas que surgirão e qual solução poderia ser adotada; e (iv) qual a viabilidade de um projeto de lei com a previsão de remissão/anistia dos débitos.

As análises acima serão pano de fundo para um objetivo mais pretensioso de investigar o impacto das decisões na perspectiva do setor rural e do governo. Isso porque, todas essas discussões ao longo dos últimos anos promoveram uma diferença entre o que era devido a título de contribuição previdenciária e o que foi efetivamente recolhido (*tax gap*). Além disso, a proposta de pesquisa visa buscar entender como a demora na prestação jurisdicional e a falta de alinhamento entre os poderes executivo e judiciário refletem no *tax gap*; e se existem melhores práticas/válvulas que poderiam ser recomendadas para mitigar os efeitos de situações como a do FUNRURAL.

A maioria desses contribuintes queriam estar em conformidade com a legislação, queriam estar quites com suas obrigações tributárias e não queriam ser pegos de surpresa com um passivo tributário referente a cinco anos. No entanto, o posicionamento do judiciário em 2010 parece ter sugestionado o contribuinte e as associações de classe sugeriram que não fosse efetuado o recolhimento da contribuição. Além disso, criou-se expectativa sobre o que o setor denominou “decisão política” sobre o assunto. Tudo isso contribuiu para um cenário de discrepância entre o que o governo recebeu e o que deveria ter recebido a título desse imposto. Evidentemente, portanto, que as questões da falta de previsibilidade e incerteza serão conjuntamente abordadas nesse contexto de insegurança jurídica que o setor convive.

## **2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador**

O Brasil é um país de vasta dimensão territorial, muitos recursos naturais e ambiente que garante a prosperidade do agronegócio. Tais fatores refletem na representatividade desse setor econômico no Produto Interno Bruto (PIB) do país.

O segmento gera milhares de empregos, movimenta muitos recursos financeiros e está presente na realidade de diversos brasileiros. Além disso, é objeto de destacada atenção por parte de toda a sociedade, dada a sua importância na garantia de fornecimento do alimento que o mundo necessita.

O que se verifica é uma grande energia se movendo para o setor e significativo desenvolvimento nos últimos anos. O agronegócio tem se profissionalizado com o aparecimento de novas e modernas tecnologias (com reflexos na produção e na produtividade), busca de financiamento no mercado de capitais e disseminação de informações e boas práticas.

Ainda assim, enfrenta desafios relacionados à infraestrutura logística, financiamento do setor, sanidade e certificação e, também, com a gestão fiscal, em razão da densidade da legislação acentuada pelas particularidades do segmento (normas complexas distribuídas em leis esparsas), quantidade de obrigações acessórias (que demandam tempo e recursos financeiros) e insegurança jurídica.

A questão do FUNRURAL promoveu uma das principais discussões inerentes ao setor nos últimos anos. Essa contribuição previdenciária é, em regra, devida pelo setor como um todo e envolve valores relevantes, pois incide sobre a receita da comercialização da produção. E ainda, com a recente decisão pela inconstitucionalidade, o passivo gerado com o não recolhimento dos últimos cinco anos é bastante expressivo. O tema movimenta debates nas associações de classe do setor, na expressiva bancada ruralista do Congresso Nacional e no judiciário.

E passados vários anos das leis que instituíram essa exação, ainda não foi possível colocar um ponto final nas discussões que a permeiam. Em verdade, hoje existe um parcelamento cujo prazo foi estendido, um Projeto de Lei tramitando no Senado sobre anistia/remissão do período passado e um tema que ainda não foi enfrentado pelo STF e pode gerar várias discussões. Além disso, pretende-se, a partir do tema FUNRURAL, refletir questões como insegurança jurídica, falta de previsibilidade, incerteza e o *tax gap* gerado pela demora na prestação jurisdicional e mudança de posicionamento do STF.

Assim, o trabalho pretende trazer reflexões e recomendações para o deslinde do tema FUNRURAL, bem como buscar medidas que mitiguem a insegurança jurídica, a incerteza e o *tax gap* no agronegócio.

### **3. Familiaridade com o objeto da pesquisa**

Este pesquisador cresceu no mundo do agronegócio, com familiares e amigos que desenvolviam a atividade rural. Como advogado tributarista, acompanhou alguns movimentos do setor nos últimos anos. Participou de diligências em processos de M&A e assessorou atores relevantes do setor.

Bem assim, acompanhou o histórico da contribuição previdenciária para o FUNRURAL, especialmente o julgamento do STF em março de 2017 pela constitucionalidade da exação, que

surpreendeu os contribuintes. Isso porque, a maioria deles não recolhia a contribuição em decorrência de entendimento anterior, do próprio STF, pela inconstitucionalidade e medidas judiciais concedidas de forma individual ou coletiva.

Nesse cenário de insegurança jurídica e considerando o passivo gerado, foram editados parcelamentos que possibilitavam o recolhimento em várias parcelas e com redução de multa e juros. Em paralelo, o setor pleiteou a modulação de efeitos da decisão pela constitucionalidade, cuja negativa saiu apenas em maio de 2018.

Nesse meio tempo os contribuintes tiveram que decidir por aderir ao parcelamento, cujo prazo limite encerrava antes da data prevista para julgamento dos Embargos de Declaração que buscavam a modulação de efeitos, ou esperar o julgamento correndo o risco de ter que pagar o valor sem os benefícios do parcelamento. Nesse período de aproximadamente 1 ano, auxiliou vários clientes na tomada de decisão e definição da estratégia a ser adotada. Além de ter sido chamado a debater o tema em associações e convidado a comentar o tema em periódicos.

#### 4. Modelo de pesquisa

O modelo de pesquisa pretendida é o exploratório de práticas jurídicas. Pretendo **identificar** a realidade e a contextualização fática da evolução legal da cobrança do FUNRURAL e o comportamento do contribuinte, compreendendo base legal, decisões judiciais, representatividade de contribuintes que entrou com medida judicial, representatividade de contribuintes que não recolheu a contribuição nesse período, entre outros.

Em um segundo momento pretendo **refletir** as práticas constatadas, especialmente as decisões judiciais e os procedimentos adotados pelos contribuintes. Além disso identificar as questões controversas e como poderá ser o deslinde da situação. De igual forma,

Por fim, pretendo **propor** medidas e recomendações (i) específicas para o deslinde do FUNRURAL; e (ii) gerais para mitigar a insegurança jurídica, a incerteza e o tax gap no agronegócio

#### 5. Quesitos

- A) Qual a base legal e aspectos da incidência da contribuição previdenciária ao FUNRURAL? Quais os fundamentos da decisão do STF pela constitucionalidade em 2008 e da decisão pela inconstitucionalidade em 2017 da contribuição? Houve mudança de entendimento jurisprudencial? Cobia modulação de efeitos?
- B) O ambiente jurídico (decisão do STF, Resolução do Senado, decisões individuais e coletivas, pronunciamentos das entidades de classe e associações) entre os anos de 2008 a 2017 sugestionou o contribuinte à ilegalidade da cobrança? Esse contribuinte estava seguro da ilegalidade ou tinha dúvidas e simplesmente assumiu um risco ao não pagar por todos esses anos? É razoável que esse contribuinte seja “penalizado” depois de tanto tempo? Quais foram os impactos financeiros da decisão? E se assim

não fosse, como ficariam aqueles contribuintes mais conservadores que pagaram por todos esses anos?

- C) Qual a razoabilidade do deslinde da situação? Poderia ter sido de forma diferente sob o aspecto da justiça e da legalidade? Qual caminho o STF poderá seguir no julgamento da questão de sub-rogação? Projeto de Lei com remissões/anistias pode ser uma decisão política para a questão?
- D) Como a insegurança jurídica e a incerteza influenciam o setor? Quais os reflexos da demora na prestação jurisdicional e da mudança de entendimento no tax gap? Não fosse a demora no julgamento pelo STF o resultado poderia ter sido diferente e menos impactante? Seria possível pensar em gatilhos que promovessem o julgamento mais rápido de casos tão emblemáticos ou medidas que mitigassem essas situações?

**Tax Gap, Incerteza e Falta de Previsibilidade: a perspectiva do FUNRURAL na análise desses temas**

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>X</b>
<b>TRÊS SITUAÇÕES INDESEJADAS EM UM SISTEMA TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>X</b>
<i>TAX GAP .....</i>	X
INCERTEZA.....	X
FALTA DE PREVISIBILIDADE.....	X
<b>FUNRURAL .....</b>	<b>X</b>
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO AGRONEGÓCIO .....	X
ASPECTOS DE INCIDÊNCIA DO FUNRURAL .....	X
O PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA.....	X
DECISÃO DO STF PELA INCONSTITUCIONALIDADE – 2008 .....	X
COMPORTAMENTO DO SETOR APÓS A DECISÃO DO STF .....	X
DECISÃO DO STF PELA CONSTITUCIONALIDADE – 2017.....	X
<i>Principais aspectos .....</i>	X
<i>Sub-rogação.....</i>	X
<i>Não modulação de efeitos.....</i>	X
<b>AS TRÊS SITUAÇÕES INDESEJADAS VISTAS NA PERSPECTIVA DO FUNRURAL X</b>	<b>X</b>
<i>TAX GAP .....</i>	X
<i>Déficit da Previdência Rural .....</i>	X
<i>O que o Estado potencialmente deixou de receber.....</i>	X
INCERTEZA E FALTA DE PREVISIBILIDADE .....	X
<i>Mudança de entendimento jurisprudencial.....</i>	X
<i>A possibilidade de modulação dos efeitos .....</i>	X
<i>A possibilidade de uma “decisão política” .....</i>	X
<i>Passivo gerado e seus potenciais reflexos econômicos aos produtores rurais .....</i>	X
<i>Insegurança jurídica.....</i>	X
<b>RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>X</b>
SUB-ROGAÇÃO .....	X
<i>O que o STF deveria considerar para o deslinde do tema .....</i>	X
<i>Posição do contribuinte enquanto não houver o julgamento da questão pelo STF .....</i>	X
INCERTEZA E FALTA DE PREVISIBILIDADE: COMO MITIGAR .....	X
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>X</b>

## 6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

Para o estudo técnico do tema FUNRURAL, as principais fontes de pesquisa serão as leis que editaram e regulamentaram a cobrança da contribuição social rural, bem como as decisões do STF. A doutrina, em um primeiro momento, não parece que será uma importante fonte de pesquisa, porque é inexpressiva nesse tema.

No que diz respeito à análise do impacto das decisões ao setor, bem como dos reflexos da insegurança jurídica, serão feitas entrevistas com produtores rurais pessoas físicas e com representantes de associações e entidades de classe que os representam. Adicionalmente, serão analisados alguns números e informações que serão solicitados a essas pessoas, a exemplo dos valores a recolher para os últimos anos e da sua representatividade na operação. A ideia nesse ponto é entender melhor e poder analisar a perspectiva deles e o impacto efetivo da decisão.

Na análise das questões de segurança jurídica, incerteza e tax gap, será considerada principalmente a doutrina nacional e estrangeira (não sou jurídica, mas também econômica) que apresenta o estudo sobre esses temas.

Naturalmente, a experiência do pesquisador e a familiaridade com o tema de pesquisa em decorrência do estudo prévio sobre o tema e da assessoria jurídica que prestou a clientes contribuirão para o trabalho.

## 7. Bibliografia preliminar

ARAUJO, Massilon J. Fundamentos de Agronegócios. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

\_\_\_\_\_ Instrução Normativa SRP 03 de 14 de julho de 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências.

\_\_\_\_\_ Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_ Lei 8.540 de 22 de dezembro de 1992. Dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social e determina outras providências, alterando dispositivos das Leis n/s 8.212, de 24 de julho de 1991 e 8.315, de 23 de dezembro de 1991.

\_\_\_\_\_ Lei 9.528 de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_ Lei 10.256 de 9 de julho de 2001. Altera a Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei no 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

BURANELLO, Renato M. Manual de Direito do Agronegócio. 1ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_ Sistema Privado de Financiamento do Agronegócio. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

LOUBET, Leonardo Furtado. Tributação Federal no Agronegócio. 1ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2017

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *et al.*, 2016. Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF. São Paulo: Max Limonad e FGV Direito SP, 2016.

ZANCHIM, Kleber Luiz. Direito Empresarial e Agronegócio. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

### 8. Cronograma de execução

Atividade	2018			2019												Horas
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Revisão bibliográfica	■	■	■	■	■	■	■	■	■							[30h]
Coleta de decisões				■	■	■										[10h]
Entrevistas							■	■	■							[30h]
Escrita 1º bloco - A																[50h]
Escrita 2º bloco - B										■	■					[50h]
Escrita 3º bloco - C											■	■				[50h]
Escrita 4º bloco - D												■	■			[50h]
Conclusão e Introdução													■	■		[20h]
Formatação															■	[10h]
[...]																[...]

\*Blocos A a D - em resposta aos quesitos