

**UNIVERSIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
FACULDADE DE DIREITO “*LAUDO DE CAMARGO*”
NÚCLEO DE PESQUISA**

A INCONSTITUCIONALIDADE DO FUNRURAL

ISIS GOMES REGISTRO

**Ribeirão Preto
2011**

Ficha catalográfica preparada pelo Centro de Processamento
Técnico da Biblioteca Central da UNAERP

- Universidade de Ribeirão Preto -

R337i Registro, Isis Gomes, 1980 -
A inconstitucionalidade do Funrural / Isis Gomes Registro.
- - Ribeirão Preto, 2011.
65 f.

Orientador: Prof. Ms. Alexandre Rego.

Monografia (graduação) - Universidade de Ribeirão Preto,
UNAERP, Direito. Ribeirão Preto, 2011.

1. Direito. 2. Inconstitucionalidade. I. Título.

CDD: 340

ISIS GOMES REGISTRO

A INCONSTITUCIONALIDADE DO FUNRURAL

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel Em Ciências Jurídicas da Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP.

Orientadores: Prof. Ms. Alexandre Rego e Prof. Dr. Augusto Martinez Perez.

**Ribeirão Preto
2011**

Autor do trabalho: Isis Gomes Registro

Título do trabalho: A Inconstitucionalidade do Funrural

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel Em Ciências Jurídicas da Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP

Aprovada em: 09 de Junho de 2011.

Nota: 9.0

BANCA EXAMINADORA

Prof. Alexandre Rego
Orientador

Prof. Matheus Lauand Caetano de Melo
Convidado

Prof. Jose Ferrucio Biscaro

DEDICO,

A minha família, meu pai e minha mãe, pelo estímulo e apoio incondicional, me transmitindo confiança e perseverança nos momentos mais difíceis, fazendo com que eu nunca desistisse dos meus sonhos, pois com determinação os alcançaria.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por estar sempre presente.

A meus pais, pelo amor e confiança inigualáveis.

Ao meu namorado Eduardo, pelos ensinamentos, auxílio e pela paciência quando eu estava fora de mim com a tensão, pelo afeto, e por me agüentar quando nem eu mesma podia mais fazê-lo.

Ao meu orientador Prof. Alexandre Rego, pela atenção e paciência, sempre me dispensando um tempo importante e me ajudando com todas as dúvidas.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar a inconstitucionalidade da lei nº 10.256/01, que alterou o caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação alterada pela Lei 8.540/92, permanecendo seus incisos intocados, o qual padece de inconstitucionalidade, pois, não respeitou os regramentos contidos na Carta Política de 1.988 e criou novas contribuições para seguridade social serem calculadas sobre a receita bruta da comercialização dos frutos oriundos da atividade econômica desenvolvida pelos produtores rural, pessoas físicas, e não somente aos segurados especiais, com alíquota estabelecida em 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento). As alterações, ao definir a contribuição do FUNRURAL, com alíquota incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, não atentam aos regramentos constitucionais então vigentes, o que eivado de inconstitucionalidade o referido tributo, quando examinado a luz da atual Constituição Federal de 1.988. Após o julgamento proferido em Recurso Extraordinário, identificado sob no. 363.852, pelo Supremo Tribunal Federal, abriu um precedente relevante para que outras empresas, que estejam na mesma situação jurídica do recorrente, obtenham decisões favoráveis para que as desobriguem ao recolhimento da contribuição *in casu*, tendo em vista a decisão, por unanimidade, que a lei as obrigava ao recolhimento do tributo foi declarada inconstitucional. Após o julgamento pelo Colendo Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a cobrança do FUNRURAL, gerou uma avalanche de ações buscando restituição dos valores pagos indevidamente. Assim, a declaração de inconstitucionalidade com a conseqüente devolução dos valores pagos indevidamente a este título, gerará um *déficit* aos cofres públicos de aproximadamente R\$ 11,25 bilhões de reais, conforme dados de estimativas da Receita Federal. Portanto, desde a decisão do Tribunal Superior, produtores rurais e as empresas que adquirem a produção agrícola, iniciaram uma corrida à Justiça e uma disputa pelos bilhões de reais que foram pagos de contribuição ao Funrural.

Palavras Chave: Inconstitucionalidade, Contribuições, Funrural.

ABSTRACT

The objective of this paper is to demonstrate the unconstitutionality of Law 10256/01, which amended the forepart of Art. 25 of Law 8212/91, with its language amended by Law 8540/90, and left its sub-articles untouched, rendering such article unconstitutional, because the rules of the Constitution of 1988 were not respected, and new social security contributions were created to be calculated on gross revenue from sales derived from the economic activity carried out by rural producers who are individuals, rather than special beneficiaries from social security, with a rate set at two point one percent (2.1%). Upon defining the FUNRURAL contribution with a rate assessed on gross revenues from rural production sales, the amendments failed to abide by the constitutional rules then in effect, leaving said tax tainted with unconstitutionality when examined in light of the current Federal Constitution (1988). After the ruling rendered in an Extraordinary Appeal [a direct appeal to the Federal Supreme Court], identified by the Federal Supreme Court under No. 363.852, a major precedent was opened for other companies in the same legal situation as the appellant's to obtain favorable decisions releasing them from the obligation to pay the contribution in question, insofar as the Court's unanimous decision declared that the law requiring them to pay such tax was unconstitutional. After the Federal Supreme Court held with such ruling that it was unconstitutional to collect the FUNRURAL contribution, this led to an avalanche of legal actions seeking a refund of unduly paid amounts. Thus, the Court's declaration of unconstitutionality, resulting in the return of amounts unduly paid into that fund, will generate a deficit for the Treasury of approximately R\$ 11.25 billion *reais*, according to the Federal Revenue Department's estimates. Therefore, ever since the High Court's decision, rural producers and the companies that purchase their agricultural production started a run for the Courts and a legal battle over billions of *reais* paid as FUNRURAL contributions.

Key words: Unconstitutionality, Contributions, FUNRURAL

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	
1.1 Conceito	14
1.2 Limitações ao poder de tributar.....	14
1.2.1 Da legalidade.....	15
1.2.2 Da isonomia.....	16
1.2.3 Da irretroatividade.....	16
1.2.4 Da anterioridade.....	17
1.2.5 Da proibição do Confisco.....	18
1.2.6 Da liberdade de tráfego.....	19
CAPÍTULO II – SISTEMA TRIBUTÁRIO	
2.1 Espécies	20
2.2.1 Dos impostos.....	20
2.2.2 Das taxas.....	21
2.2.3 Contribuição de melhoria.....	22
2.2.4 Empréstimos compulsórios e contribuições sociais.....	24
2.3 Das imunidades tributárias.....	25
2.3.1 Imunidade recíproca.....	26
2.3.2 Imunidade dos templos religiosos.....	26
2.3.2 Imunidade para partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e entidades de assistência social.....	27
2.3.3 Imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.....	28
2.4 Competência	29
2.4.1 Da competência tributária e a lei complementar.....	30
CAPÍTULO III –DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL	
3.1 Disposições gerais.....	31
3.2 Das espécies de contribuições.....	31
3.3 Características das contribuições.....	32
3.4 Das contribuições a seguridade social.....	33

3.4.1 Conceito	33
3.4.2 Das fontes de custeio da seguridade social.....	34
3.4.3 Dos requisitos à instituições e exigência de contribuições sociais.....	35
CAPÍTULO IV – DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL E SUAS DIVERSAS INCONSTITUCIONALIDADES	
4.1 Evolução históricas da contribuição ao Funrural.....	37
4.2 Da inconstitucionalidade do Artigo 25, I e II, da lei 8.212/91, com redação dada pelo Artigo 1º da lei 8.540/92 e alterações legislativas posteriores.....	38
4.3 Da inconstitucionalidade da lei 10.256/2001.....	40
4.4 Da inconstitucionalidade formal da lei no ordenamento jurídico.....	42
4.5 Da exigência a unicidade de incidência a contribuição social para o financiamento a seguridade social – <i>Bis In Idem</i>	43
4.6 Da flagrante ofensa ao princípio da isonomia.....	45
4.7 Da ausência de determinação de fato gerador.....	46
CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51
ANEXOS.....	53

INTRODUÇÃO

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra: Curso de Direito Tributário, nos ensina que:

(...) não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação¹.

A Constituição Federal de 1988 assegura que as limitações à criação de novas fontes de custeio destinada à Seguridade Social, tem sua previsão por meio de Lei complementar em observância aos Princípios Constitucionais e as Normas Gerais contidas na legislação. Vejamos:

O art. 195, I, prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.

Estabelece ainda o § 4º do mesmo dispositivo retro que, a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social. Desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária e, portanto, não pode reger tal matéria.

Assim, a falta de uma das observâncias acima deve ser respeitadas na íntegra, haja vista, a falta de uma delas implicaria na Inconstitucionalidade do referido Tributo.

A época da instituição da lei 8.212/1991, que encontrava-se em consonância com os preceitos constitucionais da época, permitiam a incidência de contribuições sociais devidas pelo empregador sobre o faturamento, o lucro e a folha de salários, pois o dispositivo constitucional não havia sido alterado pela EC 20/98.

Todavia, a lei 8.870 editada em 1994, tinha como finalidade a alteração de vários diplomas legais, dentre as quais, o da lei 8.212/91, referente à contribuição devida pelo empregador rural pessoa jurídica, que até então se enquadrava na regra geral do citado art. 22 e incisos.

¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203.

A alteração promovida pela lei retro mencionada tratou do empregador rural, cuja atuação girasse em torno da industrialização de sua própria produção rural ou de terceiros, que não mais teria contribuição calculada sobre a folha de salários, mas sobre o “valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado” (art. 25, § 2º da lei 8.870).

Houve, portanto, verdadeira substituição de contribuições à Seguridade Social, conforme se depreende pela análise do art. 25 da lei 8.870/94:

Art. 25. A contribuição prevista no art. 22 da lei 8.212, de 24 de julho de 1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, passa a ser a seguinte:

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

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

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

Tal dispositivo, contudo, padecia de inconstitucionalidade, principalmente pelo fato de não ser previsto à época na Lei Magna, a incidência de contribuições sociais sobre a receita bruta nem sequer em se tratando de Agroindústria, do "valor estimado da produção agrícola própria". Ademais, tal lei criou nova espécie de contribuição, o que deveria ter sido feito por meio de Lei Complementar, assim estabelece o art. 154, I da Constituição.

Ocorre que, após o advento da Emenda Constitucional 20/98, sobreveio a Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/91 atendendo às disposições do art. 195, I, “b”, da CF/88. Todavia, não se atentou ao fato de que a base de cálculo e alíquota previstas nos incisos I e II do art. 25, da Lei nº 8.212/91, foram fixadas pela Lei 9.528/97, norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Deste *viés*, a lei 10.256/2001, alterou somente o *caput* da Lei n. 8.540 de 22 de dezembro de 1992, permanecendo seus incisos intocados, o qual padece de inconstitucionalidade, pois, não respeitou os ordenamentos jurídicos assegurados pela Carta Maior, e criou novas contribuições para a seguridade social a serem calculadas sobre a receita bruta da comercialização dos frutos oriundos da atividade econômica desenvolvida pelos produtores rural pessoas físicas, e não somente aos segurados especiais, com alíquota estabelecida em 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento).

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, quando do julgamento do RE nº 363.852/MG, já levando em consideração a existência da Lei nº 10.256/01. Vejamos o julgado:

Desta forma, como se vê, a lei nova apenas alterou o *caput* do referido artigo, nada dispondo acerca dos incisos I e II. Ou seja, somente trata dos sujeitos passivos. O fato gerador e a base de cálculo continuaram com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, anterior à EC nº 20/1998. Nessas circunstâncias, a alteração superveniente na Constituição não tem o condão de dar suporte de validade à lei já maculada por inconstitucionalidade, pois, no julgamento do RE 363.852, o Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente a inconstitucionalidade não apenas do *caput*, como também de ambos os incisos do referido art. 25, na redação dada pela Lei 9.528/97. Portanto, não há como exigir a contribuição apenas com base no *caput* do mencionado artigo, ou seja, sem a definição de uma alíquota ou base de cálculo.

Do julgado supra, extrai-se que, nem ao menos pode-se dizer que houve a convalidação da Lei nº 9.528/97 pela Emenda Constitucional nº 20/98, Contudo, a Lei nº 10.256/2001 não estabeleceu a base de cálculo ou a alíquota do tributo, nem mesmo repetiu as já existentes, que ainda são previstas pela Lei nº 9.528/97, considerada inconstitucional.

Nas palavras do Ministro Carlos Ayres Britto: “Uma lei ordinária que ofenda a Constituição não é perdoada jamais por essa Constituição e não pode ser perdoada por uma emenda”.².

Restou ainda sedimentado pelo Pleno do E. STF (RE 346.084) que “o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.”

Nesta assentada, Supremo Tribunal Federal, já analisou a constitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL sob o enfoque da Lei nº 10.256/01, sendo que referida lei não alterou os incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212/91, logo somente por lei complementar poder-se-ia instituir nova contribuição.

Com efeito, as referidas alterações, ao definir a contribuição ao FUNRURAL, com alíquota incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, não atenta aos ditames da Constituição Federal então em vigor, o que eivado de inconstitucionalidade do referido tributo.

²Recurso Extraordinário nº 357950 Rl. Min. Marco Aurélio, Companhia Rio Grandense Participações x Unia. D. J 09.11.05.

METODOLOGIA

Esta dissertação foi realizada por intermédio por intermédio de pesquisas bibliográficas, com análise de obras, artigos jurídicos, revistas jurídicas, jurisprudências, acórdão e decisões e da legislação vigente. Para a elaboração deste trabalho, será utilizado o método analítico-dedutivo, ou seja, utilização do raciocínio que procede do geral para o particular, tendo em vista que partir-se á da legislação vigente para análise de casos concretos.

O procedimento de análise consistirá na leitura, compreensão, análise, discussão dos dados obtidos que serão organizados e sistematizados, que redundará na elaboração da monografia jurídica.

CAPÍTULO I - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

1.1 Conceito

Conforme estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional, “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”.³

Consoante se depreende da norma legal acima transcrita, tributo é obrigação compulsória, não contratual, involuntária e não facultativa, possui caráter de dever e obrigação, não pode o contribuinte optar ou não pelo pagamento do tributo, mas a ele se submeter, o qual satisfaz seu caráter de compulsório.

E mais, tributo é prestação pecuniária e não vinculada, que deve ser pago mediante moeda corrente do País, salvo artigo 156, inciso XI do Código Tributário Nacional, o qual admite a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

É também, prestação diversa de sanção. Não é multa, pois tem como pressuposto básico para sua cobrança, um fato gerador lícito. Porém, ocorrendo o descumprimento de uma obrigação tributária, seja ela principal (obrigação de pagar) seja acessória (obrigação de fazer ou não fazer), enseja a aplicação da penalidade tributária.

1.2 Limitações ao poder de tributar

Nas palavras de Miguel Reale, assevera que princípios são:

“(...) verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis”⁴.

Afirma-se que os princípios compõem verdadeiras presunções racionais, servindo de alicerce do sistema jurídico.

No que concerne aos princípios jurídicos, Roque Antônio Carrazza afirma que:

³PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.629.

⁴REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 299.

³CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 29.

“(…) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.⁵

Entende-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição Federal às entidades dotadas desse poder. Tais limitações estão consagradas, de maneira precípua, nos princípios constitucionais tributários, estabelecidos nos artigos 150 a 152 da CF/88, a saber: ⁶

- Legalidade (Art. 150, I)
- Isonomia (Art. 150, II)
- Irretroatividade (Art. 150, III, “a”)
- Anterioridade (Art. 150, III, “b”)
- Proibição do Confisco (Art. 150, IV)
- Liberdade de Tráfego (Art. 150, V).

1.2.1 Da legalidade

Todo tributo só poderá ser instituído por força de Lei. Assim, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal só poderão criar ou aumentar mediante lei.

Estabelece o artigo 150 CF “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”

No mesmo diapasão o artigo 97 do Código Tributário Nacional “Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção”.

A regra geral é que os tributos deverão ser instituídos e criados por Lei Ordinária. Só serão por Lei Complementar quando a Constituição assim fixar.

Na explicação do professor Eduardo de Moraes Sabbag:

Em princípio, o Poder executivo não cria tributos, restringindo-se o mister legiferante, concernente à tributação, ao âmbito do Poder Legislativo. Por essa razão, exsurtem leis das “Casas” legislativas, que são aptas a veicular tributos em nosso País, destacando-se, assim, o fenômeno da Unicidade das Casas Legislativas:

Tributo Federal - Lei Ordinária Federal = Congresso Nacional

4 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2005, p.20.

Tributo Estadual - Lei Ordinária Estadual = Assembléia Legislativa
 Tributo Municipal - Lei Ordinária Municipal = Câmara dos Vereadores

Exceção:

Há caso de tributos federais que obedecem ao Princípio da Legalidade; todavia, devem ser criados por Lei Complementar. São eles:

Tributos Federais – Criados por lei complementar:

- Imposto sobre Grandes Fortunas (Art. 153, VII, da CF/88)
- Empréstimos Compulsórios (Art. 148 da CF/88)
- Impostos Residuais da União (Art. 154, I, da CF/88) (...).⁷

Vejamos os ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho:

“Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra - matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei”.⁸

1.2.2 Da isonomia

O princípio da Isonomia tributária tem como base filosófica o princípio da igualdade, o qual todos são iguais perante a lei. Assim, a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente.

A Constituição Federal em seu art. 150, II assim bem explica:

(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: 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 luz da eficácia do princípio da Isonomia, cumpre-nos salientar que o Imposto de Renda (IR) é composto por alíquotas diferenciadas, cuja finalidade é distribuir de forma proporcional e equitativa o ônus de prover as necessidades coletivas. Da mesma forma, a isenção para contribuintes com menor capacidade econômica.

1.2.3 Da irretroatividade

Entende-se como princípio da irretroatividade, uma limitação à cobrança de tributos, prevista na Constituição Federal. Ou seja, a Lei nova alcançará tão-somente fatos geradores

⁷SABBAG, Eduardo de Moraes. Op.cit., p.21.

⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 206.

futuros, não podendo retroagir para regulamentar fatos geradores pretéritos. Referido princípio, funciona como verdadeira segurança jurídica aos contribuintes.

Prevê a Constituição Federal em seu artigo 150, III, “a” que:

“(…)

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Examinando o referido princípio a luz da norma constitucional retro citada, pode-se concluir que: instituído um novo fato gerador, ou alíquota maior, estas incidências não acarretarão na obrigação do pagamento pelo novo fato gerador, ou seja, lei nova somente regulamentará fatos geradores futuros.

Todavia, artigo 106 do Código Tributário Nacional, excepciona o referido princípio, vejamos:

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(…)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Tal fenômeno pode ser observado com a multa. Sabe-se que a multa não é tributo, mas se trata de componente adstrito ao tipo tributário. Índice tal sanção em razão do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (multa moratória), quer seja acessória (multa punitiva).

Caso a lei posterior estabeleça uma multa inferior àquela estabelecida pela lei aplicável à época do fato gerador, o Fisco fica compelido a se valer da lei mais benéfica ao contribuinte. É, portanto, uma exceção ao Princípio da Irretroatividade, com a aplicação da Lex melius. Trata-se, neste caso, da “retroação benéfica para multas tributárias ou retroatio in melius”.⁹

1.2.4 Da anterioridade

(…) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Art. 195 (...)§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo 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)

⁹SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p.32.

O postulado supracitado determina que os entes tributantes (união, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei. A expressão “exercício financeiro” deve ser assimilada como “ano fiscal” que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil (interregno 1º de janeiro e 31 de dezembro)¹⁰.

Todavia, não poderão os entes acima criar tributo, majorá-lo ou aumentá-lo no mesmo exercício financeiro, tais práticas “surpreenderiam” o contribuinte, o que é vedado pela CF/88. Assim, os entes públicos, ao utilizarem o poder conferido pela CF/88 para criar, cobrar ou majorar os tributos, estão obrigados a aguardar o exercício financeiro subsequente, sob pena de assim não fazendo, seus atos serem declarados inconstitucionais ou ilegais.

Entretanto, os Impostos de Importação e Exportação, Empréstimos Compulsórios, Imposto sobre Operações Financeiras e Extraordinário de Guerra não necessitam aguardar o exercício financeiro seguinte, bem como os 90 dias da publicação da lei que institui os tributos para serem instituídos e cobrados, podendo a União fazê-los de forma imediata.

Já o IPI, as contribuições sociais, a CIDE e o ICMS, devem aguardar a “*vacatio legis*” de 90 dias da publicação da lei para serem instituídos, cobrados ou majorados, porém, não necessitam aguardar o exercício financeiro.

Outros tributos: IR, IPVA e IPTU, necessitam aguardar o exercício financeiro subsequente, entretanto, não necessitam aguardar o prazo legal de 90 dias da publicação para serem instituídos, cobrados ou majorados.

Entretanto, alterações nas alíquotas da base de cálculo do IPVA e IPTU, deverão aguardar o exercício financeiro seguinte, bem como os 90 dias da publicação para ocorrerem.

1.2.5 Da proibição do Confisco

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

O princípio da *não-confiscatoriedade* limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos

¹⁰Ibidem, p., 27.

contribuintes e, portanto a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho. É confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, que como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposição do valor de troca da moeda. Também padece desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte¹¹

Posto isto, não poderão os entes públicos criar tributos com caráter confiscatório, sob pena de excederem ao poder de tributar conferido pela CF/88.

Entretanto, de acordo com a jurisprudência pátria, exceção aos tributos extrafiscais, os quais, observado sua a razoabilidade, terá como finalidade regulatória e não confiscatória.

1.2.6 Da liberdade de tráfego

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Segundo se depreende do comando inserto do artigo supracitado, é vedada a cobrança de Impostos Interestaduais e Intermunicipais, sob pena de violação a liberdade de ir e vir, assegurado no art. 5, XV do Texto Supremo. Salvo a cobrança de pedágio nas vias conservadas pelo poder público.

¹¹CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., p. 109.

CAPÍTULO II - SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.1 Espécies

O artigo 5º do Código Tributário Nacional assevera que existem três espécies de tributos no Brasil os quais são: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Estabelece o art. 145 da Constituição Federal: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício 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.

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

2.2.1 Dos impostos

Na definição de imposto Paulo de Barros Carvalho abrange: “imposto como tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.¹²

Neste sentido, o artigo 16 do Código Nacional Tributário institui “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”

Observar-se que todos os impostos estão sujeitos ao Princípio da Legalidade Tributária, devendo, via de regra, sempre serem instituídos por meio de lei ordinária, salvo disposição legal contrária, vejamos: O artigo 154 da Carta Magna assim estabelece:

A União poderá instituir:

¹²CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 68

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Com efeito, de balde procuraremos na hipótese incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda líquida, industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviço etc. A formulação lingüística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo autoridade atinente ao administrado.¹³

O imposto, enfim, é um tributo não-vinculado a uma atividade estatal e sua base de cálculo é o valor do bem ou da renda auferida.

2.2.2 Das taxas

Diferencia de impostos pela característica de uma tributação vinculada a uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte, e tem sua base de cálculo expressa ao custo do serviço. Estabelece o artigo 77 do Código Nacional Tributário “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único.

“A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

“De um modo geral, porém, tem-se entendido que a taxa é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para eles desvantajosa”.¹⁴

Existem duas espécies de taxas: - taxas cobradas pela prestação de serviços públicos; e taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 68.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., p. 545.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁵, no tocante de taxas cobradas pela prestação de serviços públicos:

(...) é necessário dizer que os serviços públicos ensejadores de taxa são aqueles que se contiverem no âmbito de atribuições da pessoa política que institui o gravame, segundo as regras constitucionais. Os serviços poderão ser efetiva ou potencialmente prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, conforme anuncia o art. 77 do Código Tributário Nacional. E o parágrafo único desse dispositivo adverte que, além de não poderem ter hipóteses de incidência e bases impositivas iguais às dos impostos, é vedado cobrá-las em função do capital das empresas, o que é óbvio, porém oportuno consignar, porque se não fora desse modo estaríamos diante de um imposto.

- Taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia:

A mais da prestação de serviços públicos, as taxas podem ser cobradas sempre que o Estado (acepção lata) exercitar o poder de polícia.

Considera-se poder de polícia, como dispõe o art. 78 do Código Tributário Nacional, a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. E o parágrafo único agrega ser regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.¹⁶

2.2.3 Contribuição de melhoria

Nos ensina Paulo de Barros Carvalho que:

Convém esclarecer que, se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentando à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas. Muitas há que, sobre não acarretarem incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado. Por isso, do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria¹⁷.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros op. cit. p. 68

¹⁶ Ibidem, p. 74.

¹⁷ Idem, p. 74

Institui o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. A contribuição de melhoria é um tributo vinculado, pois advém de uma atividade estatal específica, que gera uma valorização imobiliária, e que enseja o pagamento dessa contribuição. Todos os entes tributantes têm capacidades para cobrar contribuição de melhoria, desde que, atenda os requisitos elencados no artigo 82 do Código Tributário Nacional: A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

De tal forma, o pagamento deste tributo, via de regra, dá-se apenas ao término das obras de benefício e a base de cálculo tem como parâmetro o “*quantum*” de valorização experimentada pelo imóvel, isto é, o benefício real ou o acréscimo do valor que a obra pública veio a somar ao imóvel existente.

Muito embora, o Código Tributário Nacional institua os tributos acima mencionados, que nos leva a entender a Teoria Tripartida dos Tributos. Ocorre todavia que, nossa doutrina e

jurisprudência, tem outro entendimento, o qual, além de considerar tributo: impostos, taxas e contribuição de melhoria, abarca também os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, que explanarei abaixo. Assim, totaliza cinco espécies tributárias, o que pode-se chamar de Teoria Pentapartida dos Tributos.

2.2.4 Empréstimos compulsórios e contribuições sociais

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Empréstimos Compulsórios é sensivelmente diverso daquele contido na Constituição Federal de 1967. Não pela circunstância de que, agora o institui esteja com sua configuração tributária nitidamente exposta, tornando-se difícil sustentar posições dissonantes, mas, sobretudo, porque a disciplina normativa é diferente¹⁸.

Estabelece a Constituição Federal que somente a União, mediante lei complementar, (*quorum* de maioria absoluta, obtido pelo voto favorável de mais da metade de todos os membros de cada casa legislativa) poderá instituir empréstimos compulsórios, veja-se o artigo 148 da Constituição Federal:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

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.

O empréstimo compulsório não se perpetua no tempo, só devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto constitucional que autorizou sua instituição e cobrança.

No tocante as Contribuições Sociais, estabelece a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 149 que:

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 disposto 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:

§ 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros op. cit., p. 63

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Nas palavras de Ricardo Conceição Souza, em Regime Jurídico das Contribuições, as contribuições sociais assim se expressam: “Não se pode confundir de forma alguma, contribuição social com contribuição à seguridade social, sob pena do intérprete incorrer em grave erro no controle do poder de tributar quanto à correta aplicação da regra da anterioridade”.¹⁹

Falarei sobre a contribuição à seguridade social no momento oportuno.

Ainda estão previstas as contribuições profissionais (contribuição sindical), que são instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas. Tais contribuições têm caráter parafiscal, pois destinam-se a suprir as necessidades das respectivas entidades representativas e não a abastecer os cofres públicos.

Neste diapasão, nossos tribunais já pacificaram entendimento:

Verbis:

Ação de Cobrança. Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária (CNA). Contribuição Sindical Rural (CLT, ARTS. 578 E 579). Enquadramento Sindical. Ausência de Prova da Condição de Empregador. A doutrina torrencial insere no gênero tributo as seguintes espécies: Impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e as contribuições sociais ou parafiscais (CRFB, arts. 145, 148 e 149). Ao contrário do que afirma a autora, não há dúvida de que a contribuição sindical, prevista nos arts. 578 e 579 da CLT, bem como no art. 8º, inciso IV, in fine, da Lei Maior (não por acaso denominada. Imposto sindical) está encartada no gênero. Tributo, estando, portanto, submetida à regência do CTN. (TRT 17ª R.; RO 00748.2005.181.17.00.5; Ac. 6042/2008; Rel. Juiz Antônio de Carvalho Pires; DOES 04/07/2008; Pág. 16) CLT, art. 578 CLT, art. 579.

2.3 Das imunidades tributárias

A imunidade tributária encerra uma delimitação negativa da competência tributária exercida legislativamente pelos entes políticos tributantes, alçadas ao nível constitucional e delineadas no art. 150, inciso VI, da Carta Republicana.

¹⁹ SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p.115

Implicam numa dispensa constitucionalmente qualificada de pagamento de tributos, e que, por se encontrar fora do campo de incidência da exação desde a origem, nem mesmo há se falar no surgimento da relação jurídico tributária.

Sua importância é tamanha no contexto do sistema tributário pátrio que o STF considera as normas imunitórias verdadeiras cláusulas pétreas, inalcançáveis por meio de emendas constitucionais, e, portanto, só passíveis de alteração ou supressão mediante a instalação de Poder Constituinte Originário.

As imunidades previstas no art. 150, inciso VI, da CF/88 são quatro, a saber:

2.3.1 Imunidade recíproca

A imunidade recíproca, igualmente conhecida por “imunidade das entidades políticas”, ou ainda “imunidade mútua”, está elencada na alínea “a” do inciso VI, do art. 150 da Carta Maior, e afasta a possibilidade da instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços dos entes intergovernamentalmente considerados (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), protegendo-se, assim, o Princípio Federativo.

O STF interpreta de maneira ampla esse dispositivo, o que implica não apenas a abrangência das exações incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços (IPTU, IR, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, ISS e IGF), mas igualmente a extensão dessa benemerência a outros gravames, como impostos aduaneiros, ICMS, IPI e IOF, afastando-se quaisquer impostos que possam vir a onerar economicamente a entidade política beneficiada.

E a limitação do alcance dessa regra imunizante prevista na alínea “a” do inciso VI, do art. 150, CF/88, não se configura espartana, o que autoriza sua concessão às autarquias de regime especial (agências reguladoras e agências executivas), às associações públicas – desde que observado o requisito presente no art. 150, § 2º, CF, e até certas empresas públicas ou sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, como, por exemplo, os Correios e a Infraero.

2.3.2 Imunidade dos templos religiosos

A imunidade para os templos de qualquer culto encontra-se delineada na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150, da CF/88, prevendo a intributabilidade das religiões como um direito e garantias fundamentais dos seres humanos, o que impede a cobrança de impostos sobre os templos, independente da extensão a igreja beneficiada ou da quantidade de adeptos.

Nesta esteira, vale lembrar as três teorias que definem o conceito de “templo”, a saber, a Teoria Clássico-restritiva, que o enxerga como o local da celebração do culto; a Teoria Clássico-liberal, que o entende como sendo tudo aquilo que direta ou indiretamente viabiliza o culto; e a Teoria Moderna, abraçada pelo STF, que o apresenta em sua esfera institucional, como entidade, organização ou associação mantenedora do templo religioso, desde que haja o reinvestimento integral do montante oriundo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, e que não ocorra prejuízo à livre concorrência.

2.3.3 Imunidade para partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e entidades de assistência social

O art. 150, inciso VI, alínea “c”, CF, cuida da imunidade tributária oferecida aos partidos políticos, às entidades sindicais de trabalhadores, às instituições educacionais e às entidades de assistência social.

Primeiramente, temos a imunidade tributária dedicada aos partidos políticos e que visa à proteção da liberdade política nacional, estimulando o debate de idéias e de posições políticas variadas por meio dos partidos políticos, que servem de instrumento de sustentação e autenticidade do regime democrático nacional e do próprio liberalismo.

Portanto, tal imunidade vem desonerar as entidades políticas e as fundações a elas atreladas, da instituição e cobrança de impostos, de modo a estimular e colaborar com o pluralismo político de nosso País.

Vale lembrar que para o gozo da referida imunidade, o partido político deve obter perante o TSE, o competente registro previsto no § 2º do art. 17 da CF/88.

Já a imunidade tributária para as entidades sindicais de trabalhadores, encerra a tutela da liberdade de associação sindical, prevista no art. 8º da CF/88.

Tal exoneração tributária reflete-se tão somente nos casos que envolvam sindicatos de trabalhadores empregados, ou seja, as entidades obreiras. Assim sendo, os sindicatos patronais serão tributados normalmente.

Busca-se, desta forma, a proteção do lado considerado hipossuficiente da relação laboral, o que, no mais, reitera a existência dos direitos sociais delineados no art. 8º da CF/88.

Vale lembrar que tal benesse atinge não só as associações sindicais estaduais e nacionais, mas igualmente as Federações, Confederações e as Centrais Sindicais. Por outro prisma, temos a imunidade aplicada às instituições de assistência social, como ícone da difusão da educação e do ensino, conforme preconizado nos arts. 205, 208 e 214, todos da

CF/88. A educação, neste caso, é protegida sob o manto imunitório em seu sentido mais amplo, ou seja, estimula-se tanto a educação formal ou curricular (escolas, universidades, faculdades etc.) como a informal extracurricular (bibliotecas, centros de pesquisa, museus etc.).

Finalmente, temos a imunidade tributária aplicada às entidades de assistência social, como forma de estímulo à prática da assistência social (arts. 203 e 204 da CF/88) tais como a maternidade, a segurança, a saúde, a moradia e o trabalho etc.

Nota-se que a parte final da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88, prevê a necessidade de atendimento dos requisitos legais para a fruição da imunidade tributária, ou seja, trata-se de uma imunidade não auto aplicável, também denominada imunidade condicionada, que terá “operatividade” mediante lei complementar, nos termos do art. 14 do CTN. Ainda, a entidade não poderá realizar a apropriação particular do lucro, pois o superávit deve ser vertido aos próprios fins a que a entidade se dedica.

2.3.4 Imunidade para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

Esta imunidade visa tutelar a liberdade de expressão, a ampla difusão de cultura e utilidade social. Esta imunidade de imprensa, ao contrário das demais alíneas do inciso VI do art. 150 da CF/88, possui natureza objetiva, por recair sobre determinados fatos, bens ou situações determinantes ao bom desenvolvimento de nossa sociedade. Desta forma, temos essa imunidade se referindo aos chamados impostos reais – ICMS, IPI IE e II, devendo os demais gravames incidir normalmente.

No que tange aos livros, o elemento teleológico vem prevalecendo sobre o conteúdo difundido, o que resulta no estímulo à plena liberdade de expressão, independente do suporte físico em que transita o conhecimento em si (papel, plástico, celulóide), ou mesmo de sua forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, Braille, impulsos magnéticos), o que vem sendo, paulatinamente, abraçado pela jurisprudência, ainda que parte minoritária da doutrina ainda resista à necessidade de seu suporte físico em papel.

Para os jornais, a imunidade é absoluta, abarcando inclusive as propagandas, como já decidiu de forma reiterada o STF, desde que venham impressas no corpo do jornal ou periódico.

Com referência aos periódicos, o legislador não fez distinção aos variados tipos de revista que o termo engloba, nem mesmo nos casos que contenham pouco conteúdo intelectual, material pornográfico, álbum de figurinhas, entre outros.

Por fim, o papel, ainda que relacionado como único insumo deste tipo de imunidade tributária, não restam dúvidas de que o alcance do instituto bem poderia abraçar as máquinas, tinta, e outros bens utilizados na fabricação dos jornais, livros e periódicos, ao contrário da interpretação restritiva que tem sido acobertada pelo STF.

2.4 Competência

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.²⁰

Traz em seu bojo as seguintes características: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício. É atribuída pela Constituição Federal, que confere as pessoas jurídicas de direito público interno: União, Municípios e Distrito Federal, a facultatividade para que estes entes instituem um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Entretanto, é certo que qualquer das pessoas jurídicas de direito público interno possa delegar determinadas funções tributárias, caracterizando assim, capacidade tributária, tais como: fiscalização, arrecadação e cobrança judicial, todavia, competência tributária por ser indelegável, não se confunde com capacidade tributária ativa que pode ser transferível, e nomear outra entidade para agir como sujeito ativo da relação obrigacional.

Competência, para Antônio Roque Carrazza é:

(...) quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante. Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base na lei. Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. A Constituição conferiu este

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 266.

direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – agora acrescentamos – de modo inalterável. E que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não tem poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema²¹.

2.4.1 Da competência tributária e a lei complementar

A Competência para instituição de impostos não previstos de forma expressa Constituição Federal, chamado assim de competência residual é da União, assim assegura o inciso I do art. 154 da Lei Maior:

A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Como já observado, a titularidade competencial é da pessoa política União, que deverá exercê-la por meio de lei complementar, com o *quorum* estipulado no artigo. 69 da Lei Maior, vale dizer, com maioria absoluta. Em outras palavras, a lei complementar deverá conter todos os elementos que compõem a regra matriz de incidência da exação instituída nos moldes da competência residual. E a autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento do criativo do seu legislador. Os limites referidos, quais sejam, a não comutatividade e a circunstância de não terem fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, por serem requisitos de técnicas jurídicas, não interferem no tamanho da competência residual, mas sim no modo de realizá-la. (...).²²

²¹ CARRAZZA, Antonio Roque, op. cit, p. 546.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 278.

CAPÍTULO III - DAS CONTRIBUIÇÕES A SEGURIDADE SOCIAL

3.1 Disposições gerais

Nos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto, transcritos por Paulo de Barros Carvalho: “as contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida”.²³

As contribuições constituem espécie tributária genuína ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsórios, razão pela qual foi necessário construir uma identidade jurídica própria, para situá-las no Sistema Tributário Nacional.

A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos e podem assumir feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria a possibilidade de aparecerem com caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento até impede seu aproveitamento como forma de exigência de cobrança de contribuições.²⁴

Isto posto, as contribuições são espécies tributárias e seu produto da arrecadação é destinado ao custeio de gastos específicos, como a intervenção do Estado nos âmbitos econômico e social, a exemplo temos a contribuição a seguridade social do regime previdenciário, e ainda o contribuição de iluminação pública (CIP), que são impostas pelo Estado para os contribuintes, em razão dos benefícios de aposentadoria e a iluminação da via pública .

3.2 Das espécies de contribuições

Prevê o artigo 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 disposto 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.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 76.

²⁴ SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo. Dialética, 2002. p 09.

§ 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

O art. 149, *caput*, do texto constitucional prescreve a possibilidade da União instituir contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Três, portanto, são as espécies de contribuição (I) social, (II) interventiva e (III) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado. As contribuições sociais por sua vez são subdivididas em duas categorias: (I) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (II) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social.

3.3 Características das contribuições

Hugo Brito Machado transcreve que, “as contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade.”²⁵

Dentre as características das contribuições, aqui vale trazer à baila os ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho:

²⁵MACHADO, Hugo de Brito, *et alii*, **Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Instituída pela Lei N.º 8.870/94**. Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário

(...) apenas as contribuições para a seguridade social encontram na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não comutatividade e hipótese de incidência e base de cálculos diversos dos discriminados na Constituição (art. 195 §4º).²⁶

3.4 Das contribuições à seguridade social

Nos termos do artigo 194 da Constituição Federal: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

3.4.1 Conceito

Sérgio Pinto Martins define a Seguridade Social como:

(...) um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.²⁷

Marcus Orione e Érica Correia, que vislumbram o ideal de solidariedade na instituição constitucional da Seguridade Social:

“(...) o que se depreende é que, lentamente, vai-se firmando a idéia de solidariedade, na qual a coletividade é que deve tomar para si as prestações destinadas a garantir a todos os seus membros uma renda mínima, a título de participação no nível geral de bem-estar”.²⁸

O conceito de Seguridade Social, instituídos nos moldes da Constituição Federal de 1988, afasta-se da idéia de previdência do trabalhador.

Contudo, importa reconhecer a composição da Seguridade Social em um sistema de múltiplos atores, em que a Sociedade, como um todo, está incumbida e se beneficia da garantia, a todos os seus membros, de um mínimo possível de direitos sociais necessários à existência digna.

Obtida por meio de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 77.

²⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. Direito da Seguridade Social. São Paulo: Atlas, 19. ed., 2003, p. 43

²⁸ CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Curso de Direito Da Seguridade Social**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 16.

3.4.2 Das fontes de custeio da seguridade social

A Seguridade Social necessita de fontes de custeio que lhe garantam sustento e perenidade.

Sérgio Pinto Martins define as fontes de custeio como sendo:

“(…)

“os meios econômicos e, principalmente, financeiros obtidos e destinados à concessão das prestações da seguridade social.”²⁹

Estabelece o artigo 195 da CF/88, que a Seguridade Social será custeada por toda a sociedade, criando contribuições sociais específicas a esta finalidade:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

E mais, extrai-se do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal que:

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 disposto 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.

Porém, a universalidade do custeio da seguridade social não pode ser levada ao extremo de que as contribuições recaiam, para um mesmo contribuinte em todas as fontes possíveis, tendo em vista seu caráter eminentemente tributário.

Nesse sentido, imperioso considerar que a União Federal, na criação e exigência de toda e qualquer contribuição à Seguridade Social deve respeitar as fontes e requisitos estabelecidos pela Constituição Federal, sob pena de incorrer em absurda inconstitucionalidade. Assim sendo, necessário determinar a natureza jurídica da contribuição

²⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**, 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 43.

para o custeio da Seguridade Social, bem como as conseqüências daí decorrentes e que, no caso do recolhimento da Contribuição ao FUNRURAL, enseja a declaração da inconstitucionalidade do artigo 1º, da Lei nº 8.540, alterando os artigos 12, V, 25 e 30 da Lei n. 8212/91, conforme restará demonstrado no presente trabalho.

3.4.3 Dos requisitos à instituição e exigência de contribuições sociais

Como a Constituição Federal determinou que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade, e não apenas pelas pessoas a ela diretamente vinculadas, a delimitação constitucional dos possíveis fatos geradores das contribuições respectivas se fez necessária para que a competência tributária então conferida não se transformasse em verdadeiro “cheque em branco”.

De fato, se todos estivessem obrigados a pagar contribuições sobre qualquer fato, desde que para o custeio da seguridade, não haveria limite ao poder tributário no âmbito das contribuições, situação constitucionalmente rechaçada, haja vista a natureza jurídica tributária destas últimas. Assim sendo, a competência da União para instituir contribuições deve respeitar a relação de fontes de custeio previamente estabelecidas pelo artigo 195, da Constituição Federal. Desse modo, a criação de novas contribuições, observado o restrito rol de fontes já exposto, deve se dar por meio de lei ordinária.

Porém, o mesmo artigo 195, da Constituição Federal, estabelece, em seu parágrafo 4º, a competência residual da União Federal para a instituição de contribuições com base em outras fontes de custeio que não as já previstas em seu texto, *in verbis*:

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

(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido ao disposto no Art. 154, I.

E referida instituição exige, necessariamente, a observância do quanto exposto no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal:

A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

(...)

Ou seja, positivou-se a determinação de que a instituição de novas fontes de custeio da Seguridade Social, embora possível, deverá ser levada a cabo por meio de Lei Complementar, proibindo-se a cumulatividade e o *bis in idem*, ou seja, a dupla tributação, por um mesmo ente federativo, de um determinado fato, o qual diferencia da bitributação que é caracterizada pela instituição de tributos idênticos por entes tributantes diversos.

Porém, referidos parâmetros constitucionais não foram observados na edição do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que alterou o inciso V do artigo 12, bem como os artigos 25 e 30, ambos da Lei n. 8.212/91, que instituíram o Funrural.

CAPÍTULO IV – DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL E SUAS DIVERSAS INCONSTITUCIONALIDADES

4.1 Evoluções históricas da contribuição ao Funrural

No início da colonização brasileira, os empregados da Agricultura eram, em sua maioria, informais. Eram escravos até o século XIX, e trabalhadores informais ou simplesmente exploradores de pequenos terrenos agricultáveis, não existindo qualquer forma burocrática para o empregador e muito menos uma segurança jurídica aos empregados. Porém, se fazia necessário, a criação de uma forma de arrecadação, para custear a previdência social, a fim de que a mesma pudesse oferecer suporte para os benefícios exigidos por esses trabalhadores. Daí por diante, criaram-se, uma série de Leis e Decretos, estabelecendo a cobrança dessa contribuição, com a finalidade de custear a Previdência Social, vejamos:

A Contribuição Social ao FUNRURAL teve suas gêneses em 1.955, paralela à criação do INCRA, então Serviço Social Rural, sob a disciplina da Lei 2.613/55:

Art. 6º - É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas:
(...)

§ 4º A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.

Posteriormente, passou a ser regradada pelo art. 15 da Lei Complementar 11/71, com a redação da Lei Complementar 16/73, cujos incisos estabelecem duas incidências da exação: valor de comercialização dos produtos rurais e folha de salários:

Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

I - da contribuição de 2% (dois por cento) devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais, e recolhida:

a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, em todas as obrigações do produtor;

b) pelo produtor, quando ele próprio industrializar seus produtos vendê-los ao consumidor, no varejo, ou a adquirente domiciliado no exterior;

II - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1.970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

Com a edição da Lei 8.212/91, que disciplinou as contribuições sociais a cargo das empresas, nos seus artigos 22 e 23, a comercialização de produtos rurais deixou de ser prevista em norma infraconstitucional, como hipótese de incidência de contribuição social.

Posteriormente, visando restaurar a incidência da Contribuição Social sobre a Comercialização de Produtos Rurais, é que se cuidou, inicialmente, da tributação da pessoa física e do segurado especial, através do artigo 1º da Lei 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, todos da Lei 8.212/91, acima colacionados.

E mencionada nova redação, padece de insanável contradição constitucional legal. Sendo assim, o próximo subtítulo traz o assunto descrito conforme pesquisa realizada, sobre as diversas inconstitucionalidades do Funrural.

4.2 Da inconstitucionalidade do Artigo 25, I e II, da lei 8.212/91, com redação dada pelo Artigo 1º da lei 8.540/92, e alterações legislativas posteriores.

O artigo 25 da Lei n. 8212/91, já consideradas as alterações de redação impostas pelas Leis n. 9528/97 e 10.256/01, passou a vigor nos seguintes termos:

A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta lei, destinada à seguridade social, é de:
I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;
II- 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Outrossim, o inciso IV do artigo 30, da mencionada Lei 8212/91, impõe aos contribuintes o dever de retenção dos percentuais acima mencionados quando do efetivo pagamento ao empregador rural pessoa física, sub-rogando-se no dever de recolhimento, aos cofres públicos, da contribuição em apreço:

A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à seguridade social obedecem às seguintes normas:
(...)
IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Ocorre porém que o estabelecimento de mencionada contribuição à Seguridade Social e, conseqüentemente, de sua retenção e recolhimento à União, padece, de inquestionável inconstitucionalidade.

Ainda que a lei nº 10.256 fosse perfeita, “(...) comercialização da produção não se confunde com receita ou faturamento do contrário o §8º do art.195 seria supérfluo; daí advém a necessidade de Lei Complementar para instituir a contribuição sobre aquela grandeza, nova fonte de receita que é (...)”, consoante se depreende do voto do Ministro Eros Grau.

É certo que o legislador deixou claro quando quis valer-se das mesmas bases previstas da hipótese de incidência do artigo 195, I, para outras contribuições, assim, evidente que essa inconstitucionalidade corrompe os artigos 22 e 25 da Lei 8.212/1991. Fato é que somente a Constituição Federal, considerado o mesmo fenômeno jurídico, pode abrir exceção à unicidade de incidência de contribuição, conforme asseverou o MM Ministro Marco Aurélio Mello do C.STF, em seu voto proferido no RE de no. 363.852/MG. Vejamos, a ementa do voto de lavra do Ministro:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência a Constituição, adota entendimento quanto a matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – Jose Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB ROGAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA- EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicações de Lei no tempo – considerações.

Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8.212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional – inciso I do artigo 15.

Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da

Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

Assim sendo, imperioso concluir que a instituição do Funrural pela Lei 8.540/92 configura verdadeira ofensa ao princípio da isonomia, pelo que nota-se, a inconstitucionalidade dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97.

4.3 Da inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001

A lei nº 8.212/91, com a redação alterada pela Lei 8.540/92, passou a prever a contribuição do empregador rural pessoa física denominada FUNRURAL, que nos moldes da Lei 8.540/92, determinou a base de cálculo o resultado da produção, ou seja, a receita do produtor rural. Todavia, ao recair a base de cálculo sobre o resultado da produção, ou sobre a receita do produtor rural, o referido tributo resta totalmente em descompasso com os preceitos constitucionais e legais.

A lei 8.540/92, ao ser promulgada a Constituição Federal, previa como base de cálculo para as contribuições para o financiamento da seguridade social a cargo do empregador, apenas a folha de salários, o faturamento e o lucro. A CF/88 não autorizava que a contribuição a seguridade social incidisse sobre receita, o que ocorre com o FUNRURAL.

Ocorre que, a Emenda Constitucional nº 20/98 alterou a Lei Maior para incluir, ao lado da folha de salários, a receita bruta como base de cálculo para as contribuições de seguridade social.

Posteriormente em 2001, a Lei nº 10.256/01 alterou o caput do art. 25 da Lei mas manteve intocados os seus incisos I e II, não havendo assim, qualquer alteração nos dispositivos que foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Observar-se que, a Lei 10.256/01 não alterou qualquer dos critérios e aspectos que formam a regra-matriz ou hipótese de incidência da contribuição do empregador rural pessoa física,

incidente sobre o resultado de sua produção, isto é, a referida lei nada dispôs sobre a contribuição em si, apenas disse que os produtores rurais pessoas físicas deveriam contribuir com esta contribuição sobre o resultado da produção em vez da contribuição incidente sobre a folha de salários.

Corrobora com a inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001 em Regime Jurídico das Contribuições, Ricardo Conceição Souza em, *in verbis*:

Não há como ter bases de cálculo diferenciadas para sujeitos passivos de contribuições de seguridade social arroladas no inciso I do art. 195, seja pela atividade econômica explorada, seja pelo uso intensivo de mão-de-obra, pois tal procedimento implicaria violação expressa ao § 4º do art. 195 ambos da Constituição.

O dispositivo no § 4º do art. 195 da Constituição é bastante claro no sentido de que havendo necessidade de novas contribuições, a União deverá eleger outras fontes, para fins de tributação.

A União, para fins de tributação, não pode referir-se o faturamento ou o lucro para uma mesma atividade econômica ainda que em substituição a uma das fontes originais, como a folha salarial, por exemplo. Tal forma de proceder seria uma violação direta da regra capitulada no § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Com efeito, não vemos espaço no atual quadro constitucional para legitimar a tributação instituída pela Lei 10.256, de 9 de julho de 2001.

A substituição referida na parte final do art. 22-A da Lei nº 10.256/01, não tem o condão de alterar a rigidez do Texto Constitucional quanto às fontes de custeio.

A receita bruta já é tributada pela Cofins (art. 195,I, “b”, da CF) e pelo PIS (art. 239 da CF), razão pela qual não pode haver nova incidência tributária sobre a mesma.

A substituição da folha salarial pela receita bruta, para fins de nova tributação, não tem como contornar o fato incontestável de que essa última fonte já é tributada por duas outras contribuições de seguridade social.

A nova contribuição não pode ser confundida como adicional às contribuições existentes (COFINS e PIS), visto que os órgãos de arrecadação são diversos (Receita x INSS), assim como as respectivas legislações (Lei nº9.718 x Lei 8.212 – redação dada pela Lei nº 10.256/01).

A dupla incidência da Cofins e dos PIS sobre a receita bruta é admitida pelo art. 195, I, “b”, e pelo art. 239, ambos da Constituição da República.

A tripla incidência, por sua vez, é expressamente vedada, conforme art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, ambos também do Texto Constitucional.

Em suma, o § 9º do art. 195 não pode ser interpretado com o objetivo de negar aplicação ao disposto no § 4º do art.195 da Constituição, sob pena de insanável contradição constitucional.³⁰

Também no sentido de inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/2001, é o entendimento do Egrégio Tribunal Regional da 4º Região , *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A
COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL

³⁰ SOUZA, Ricardo Conceição. Op. Cit., p. 121-123.

PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. INEXIGIBILIDADE. 1. A Constituição de 1988 e a legislação posterior mantiveram a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, prevendo tratamento distinto entre o produtor rural que trabalha em regime de economia familiar, o produtor rural pessoa física empregador e o produtor rural pessoa jurídica. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, de modo que é inexigível a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores pessoas físicas.³¹

Dessa maneira a Lei nº10.256 somente modificou o *caput* do artigo 25 da Lei 8.212, mantendo a alíquota e a base de cálculo, fixadas em seus incisos, com o que restou mantida a inconstitucionalidade do tributo e em nada, portanto, os termos da contribuição imposta originariamente pela Lei 8.540 foram alterados.

Como bem explicado no trabalho de Alexandre Marcelo Tavares e Zenildo Bodnar:

D'outra banda, admitindo-se que a grandeza econômica resultado da comercialização da produção não se subsume à concepção técnica da expressão receita bruta ou faturamento a conclusão imediata, no caso do produtor rural pessoa física empregadora, é que a regra do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 (redação dada pela lei nº 10.256/2001) constitui nova e ilegítima fonte de custeio à Seguridade Social, vez que criada em desacordo com o *critério formal* (lei complementar) e *material* que a nova contribuição seja não cumulativa e não tenha fato gerador ou base de cálculo própria das contribuições discriminadas residual, como reclamado pela parte final do artigo 195, parágrafo 4º, da CRFB/88.

Em contrapartida, admitida a premissa de que a expressão resultado da comercialização da produção corresponde à receita ou faturamento da exploração da atividade econômica, igualmente inconstitucional se afigura o Funrural (produtor/empregador rural pessoa física), haja vista que a Constituição de 1988 claramente veda o *bis in idem* (sobreposição tributária praticada por um mesmo ente tributante).³²

4.4 Da inconstitucionalidade formal da lei no ordenamento jurídico

O artigo 25 da Lei 8.212/91, na redação imposta pela Lei 8.540/92, dispunha, consoante já exposto, que:

A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso v e no inciso VII do art. 12 desta lei, destinada à seguridade social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

³¹ TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2000.71.02.0033890-6, 2ª Turma, Rel. Des. Federal Vânia Hack de Almeida, DE 9/6/2010.

³²TAVARES, Alexandre Macedo; BODNAR., A inconstitucionalidade do Funrural exigido do empregador rural pessoa física. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo. Editora Mars, e Dialética, mai/2011, p. 15.

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Consoante acima comparado, o artigo 195, da constituição federal, vigente à época era:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

Ou seja, não havia, regra constitucional vigente à época da promulgação da Lei 8.540/92, a previsão de “receita bruta proveniente da comercialização da produção” como fonte de custeio/base de cálculo para contribuição à Seguridade Social. Tal fonte somente passou a ser prevista na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional n. 20/98.

Desse modo, tratando-se a instituição de nova fonte de custeio da Seguridade Social, somente seria possível mediante Lei Complementar, consoante previsão, conforme acima mencionado, do parágrafo 4º do artigo 195 combinado com o inciso I, do artigo 154, ambos da Constituição Federal.

Assim sendo, imperioso reconhecer a flagrante inconstitucionalidade do artigo 25, da Lei 8.212, na redação imposta pela Lei 8.540/92. É este o entendimento do eminente Ministro Marco Aurélio 363.852, do Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento do Recurso Extraordinário 363.852, já exposto no presente trabalho, o qual asseverou a inconstitucionalidade a contribuição do Funrural. Portanto, a contribuição ao Funrural observados os artigos: 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, padece de inconstitucionalidade.

4.5 Da exigência a unicidade de incidência a contribuição social para o financiamento a seguridade social – *bis in idem*

Não há possibilidade de se observar cumulação ao mesmo sujeito passivo tributário, de contribuições sociais para o custeio da Seguridade Social com base no mesmo fato gerador, em virtude de ato normativo ordinário. Assim uma das inconstitucionalidades da aludida lei está em sua base de cálculo o qual tem-se duas contribuições com o mesmo fato gerador, buscando o custeio da seguridade social, que resulta uma dupla tributação que é

desautorizada pela Constituição Federal, caso contrário se permitiria *bis in idem*. Entretanto, é certo que a folha de salários comporta, além da contribuição patronal, uma série de adicionais, tais como as contribuições para o SESI, SESC, etc. Esses adicionais, contudo, estão expressos pela Constituição Federal em seu artigo 240, *in verbis*:

“Ficam ressalvadas do disposto no Art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, esclarece em parecer publicado pela revista *Dialética sobre a Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Instituída Pela Lei N.º 8.870/94*:

Isso nos leva à conclusão de que sempre que o legislador constituinte desejou utilizar as bases impositivas do artigo 195, I, para outras contribuições, fez ressalvas expressas no texto da constituição. nesse sentido é a doutrina de Dirceu Galdino e Heron Arzua, que entendem que a contribuição criada pela lei n.º 8.870/94, em verdade, "... afronta dois comandos constitucionais:

a) o art. 195, i, à vista de que este dispositivo alberga apenas as hipóteses de incidência sobre o salário, o lucro e o faturamento;

b) o § 4º do art. 195, porque nova fonte de seguro social pode ser instituída tão-somente por via de lei complementar e ainda com audiência ao princípio da não-cumulatividade dos tributos.

In casu, a lei 8.870, de 1994, é diploma de natureza ordinária e não contempla a não cumulatividade. É verdade que, apenas para efeito de argumentação, se pode sustentar que a somatória do valor dos produtos rurais implica, afinal das contas, em faturamento, referido no art. 195, I, da CF. e por aí a lei 8.870 teria suporte constitucional. Todavia, a incidência sobre o faturamento, com fulcro no art. 195, I, já existe: é a COFINS. É de não se olvidar que o PIS, que por igual apanha o faturamento, tem como supedâneo o art. 239 da CF, como decidiu o supremo. (na ocasião, discutia-se a possibilidade de poder tributante cobrar duas contribuições - COFINS e PIS-PASEP - sobre a mesma base impositiva) (apud ação declaratória de constitucionalidade nº 1, d.f., tribunal pleno, relator min. Moreira Alves, rj 156, p. 721).

Para ser breve: o art. 25 da lei 8.870, de 1994, não tem encosto constitucional; ao revés, o dispositivo agride o sistema constitucional-tributário da previdência social.

Para tais autores:

Ainda, é de se pôr em relevo que o julgamento da constitucionalidade da Cofins é um discurso eloquente de que as bases impositivas do art. 195, i, da cf, só comportam cada qual uma contribuição, salvo se houve previsão expressa no corpo do texto maior." ³³.

³³ MACHADO, Hugo de Brito, *et alii*, **Inconstitucionalidade Da Contribuição Previdenciária Instituída Pela Lei N.º 8.870/94**, Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 72, p. 94.

Ou seja, a instituição da contribuição social sobre a receita da venda de produtos rurais, havida por meio da Lei 8.540/92, além de formalmente inconstitucional, infringiu, claramente, a unicidade de incidência de contribuições, prevista e somente afastável por meio de norma constitucional. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

De outra forma, os Tribunais de Justiça já pacificaram a respeito de bitributação as pessoas físicas, pois, não são sujeitos passivos de contribuição ao COFINS, assim não que se falar em bitributação no tocante ao FUNRURAL, uma vez que esta não ocorre, vejamos *in verbis* alguns julgados:

Constitucional e Previdenciário. Contribuição Social. Adquirente de Produção Rural de Origem Pecuária. Funrural. Artigo 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pelas Leis n.s 8.540/92, 9.528/97 e 10.256/2001. Legalidade. Legitimidade Ativa da Associação. Legitimidade Passiva da União. 1. Legitimidade ativa da impetrante. Tratando-se de mandado de segurança coletivo, legítima a impetração do writ pela associação, nos termos do inciso LXX, alínea "b", do artigo 5º da Constituição Federal. 2. Legitimidade passiva da União Federal. O artigo 33 da Lei nº 8.212/91 atribui competência à Secretaria da Receita Federal para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento da contribuição. 3. A contribuição previdenciária prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/91, cuja redação foi alterada pelas Leis nºs 8.540/92 e 9.528/97, e mais recentemente pela Lei nº 10.256/2001, substituiu aquela instituída nos incisos I e II do artigo 22 da mesma Lei, não ocorrendo bitributação, posto que o empregador rural pessoa física ou jurídica deixou de recolher a contribuição social sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, passando a pagá-la, enquanto empresa, tão-somente sobre o resultado da comercialização da produção rural. 4. Para fins de tributação, o faturamento da empresa corresponde à receita bruta proveniente da comercialização da produção. Precedente do STF (RE nº 150755-1 / PE). 5. A referência ao produtor que exerça suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contida no §8º do artigo 195 da Carta Maior, não enseja a ilegalidade ou inconstitucionalidade da adoção da base-de-cálculo ali prevista para a contribuição do empregador rural. Desnecessária a edição de lei complementar para instituição da exação. 6. Preliminares rejeitadas. Apelações e remessa oficial providas. (TRF3, 1 T.AMS- 225864, SP. Rel. Desembargador Federal Luiz Stefanini. DJU 07.07.2009.

4.6 Da flagrante ofensa ao princípio da isonomia

A Constituição Federal estabelece, em seu artigo 5º, os contornos básicos do princípio da isonomia, princípio este a ser aplicado e estendido a todos os atos da Administração Pública, sem qualquer distinção. *in verbis*:

“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:”

O princípio da isonomia foi erigido ao patamar de cláusula pétrea, imutável pois, por expressa previsão do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal:

José Afonso da Silva, ao estabelecer os limites e interpretações atinentes ao princípio da isonomia, aduz:

O princípio não pode ser entendido em sentido individualista, que não leve em conta as diferenças entre grupos. quando se diz que o legislador não pode distinguir, isso não significa que a lei deva tratar todos abstratamente iguais, pois o tratamento igual não se dirige a pessoas integralmente iguais entre si, mas àquelas que são iguais sob os aspectos tomados em consideração pela norma, o que implica que os “iguais” podem diferir totalmente sob outros aspectos ignorados ou considerados como irrelevantes pelo legislador.³⁴

Os princípios constitucionais, republicano e o da isonomia, devem servir como norte para orientar a interpretação de todo e qualquer dispositivo isolado, inclusive das normas atinentes ao financiamento/custeio da Seguridade Social.

No que se refere ao recolhimento da contribuição ao FUNRURAL, observa-se que ao estipular fontes de custeio e contribuições específicas a cada contribuinte, conforme a atividade econômica, enseja desigualdades entre os contribuintes, gera ofensa ao princípio da isonomia.

4.7 Da ausência de determinação de fato gerador

Acrescenta ao rol de flagrantes a inconstitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, a ausência da obrigação tributária do fato gerador para a determinação da Lei 8212/91, suprimindo sua fixação de acordo com as normas regulamentares, atos administrativos emanadas do Poder Executivo, asseguradas pela norma constitucional de estrita legalidade tributária.

Nesse sentido, bastante e imperiosa se faz a transcrição de parte do voto, no Recurso Extraordinário paradigma n. 363.852, do Professor Titular da Universidade de São Paulo e Ministro do C. Supremo Tribunal Federal, Eros Grau:

A lei n. 8.212/91 não determina, no entanto, o fato gerador da obrigação tributária. este elemento da regra-matriz de incidência está descrito em textos

³⁴ Da Silva, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Ed. Malheiros, 1998, 18ed. 219.

normativos emanados do poder executivo, o que se não pode admitir visto que excede os limites da função regulamentar que lhe fora conferida pela lei. Os arts. 241 a 244 da instrução normativa msp/srp n. 3, de 14 de julho de 2005, definem o fato gerador da contribuição:

Art. 241. o fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização da produção rural:

i – de produtor rural pessoa física e de segurado especial realizada diretamente com:

a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 245:

b) consumidor pessoa física, no varejo:

c) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física:

d) outro produtor rural pessoa física;

e) outro segurado especial;

ii – de produtor rural pessoa jurídica, exceto daquele que, além da atividade rural, exerce atividade econômica autônoma do ramo comercial, industrial ou de serviços, observado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 250;

iii - realizada pelo produtor rural pessoa física ou pelo segurado especial com empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

iv – própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto a de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 10 de novembro de 2001.

Parágrafo Único. O recebimento de produção agropecuária oriunda de outro país, ainda que o remetente seja o próprio destinatário do produto, não configura fato gerador de contribuições sociais.

Art. 242. os seguintes eventos são também considerados fatos geradores de contribuições sociais:

I - a destinação, para fins diversos daqueles que asseguram a isenção, de produto originariamente adquirido com isenção, tais como o descarte, a industrialização, a revenda, dentre outros;

II - a comercialização de produto rural vegetal ou animal originariamente isento de contribuição com adquirente que não tenha como objetivo econômico atividade condicionante da isenção;

III - a dação em pagamento, a permuta, o ressarcimento, a indenização ou a compensação feita com produtos rurais pelo produtor rural com adquirente, consignatário, cooperativa ou consumidor;

IV - qualquer crédito ou pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados, representando complementação de preço do produto rural, incluindo-se, dentre outros, as sobras, os retornos, as bonificações e os incentivos próprios ou governamentais;

V - o arremate de produção rural em leilões e praças, exceto se os produtos não integrarem a base de cálculo das contribuições.

Art. 243. na parceria de produção rural integrada, o fato gerador, a base de cálculo das contribuições e as alíquotas serão determinadas em função da categoria de cada parceiro perante o regime geral de previdência social - RGPS no momento da destinação dos respectivos quinhões.

Parágrafo Único. a parte da produção que na partilha couber ao parceiro outorgante é considerada produção própria.

Art. 244. nos contratos de compra e venda para entrega futura, que exigem cláusula suspensiva, o fato gerador de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento.

Em matéria tributária - e dessa matéria cuida-se nestes autos - a legalidade prevalece em termos absolutos. Não há espaço, no que concerne à obrigação

tributária principal, para o exercício, pelo poder executivo, de qualquer parcela de função regulamentar.

Nenhum dos preceitos da lei n. 8.212/91 autoriza ou poderia autorizar o poder executivo a determinar, por ato seu, no exercício de função regulamentar, o fato gerador da contribuição social. O código tributário nacional estabelece, em seu art. 97, iii e 114, que somente a lei pode fixar o fato gerador de tributo.

Daí porque se torna impossível a exigência do tributo dos empregadores rurais pessoas físicas e dos segurados especiais.

Ante o exposto, resta cristalino a inconstitucionalidade ao referido tributo, tendo vista, o contribuinte está compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação, ou seja, o financiamento da seguridade social - recolheria, a partir do disposto no inciso I, alínea 'b', a COFINS e a contribuição prevista no referido artigo 25 (incisos I e II, da Lei nº 8.212/91). Ambas as contribuições possuindo o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo.

CONCLUSÃO

O recolhimento da contribuição ao tributo FUNRURAL, fora indevido, pois eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade, seja no aspecto formal ou material.

Pode-se asseverar que a inconstitucionalidade se dá pela criação do referido tributo, que não constituía exercício da competência outorgada pelo inciso I do artigo 195 da CF à União para instituir contribuição incidente sobre o faturamento, tendo em vista que faturamento e receita são fatos distintos; não constituía exercício da competência outorgada pelo § 8º do artigo 195 da CF à União para instituir contribuição incidente sobre o resultado da comercialização do referido contribuinte que exerçam suas atividades em regime de economia familiar sem empregados, e não constituía exercício da competência residual outorgada pelo § 4º do artigo 195 da CF à União para instituir outras contribuições, tendo em vista que desconforme com os pressupostos exigidos pelo inciso I do seu artigo 154.

Forçoso dizer que somente por meio de Lei Complementar poderá regular ou criar fonte de custeio da seguridade social, assim, assegurados pela Carta Maior. Porém, referidos parâmetros constitucionais não foram observados na edição do o artigo 1º da Lei nº 8.540/92, alterando os artigos 12, V, 25 e 30 da Lei n. 8212/91, que instituiu o FUNRURAL.

Entretanto, ocorreu, severa lesão ao princípio constitucional da reserva de lei complementar, contido no art. 146, I; 154, inciso I e 195, § 4º, todos da CF, quando definiu o tributo através de Lei Ordinária (Lei nº 8.540/92), não previsto nos incisos I a III, do art. 195, CF. Ademais o tema em questão, sofre de duplicidade de tributação, tendo em vista duas contribuições com o mesmo fato gerador que busca o custeio da seguridade social, caracterizando *bis in idem*, o que não se permite na Constituição Federal, o qual gera a inconstitucionalidade do recolhimento do FUNRURAL.

Outrossim, em 2001 a lei 10.256, apenas alterou o *caput* das leis anteriores, permanecendo intocados o fato gerador e a base de cálculo, que continuaram com a mesma redação dada pela Lei nº 9.528/1997, anterior à EC nº 20/1998 e, desta forma, a Lei nº 10.256/2001 não tem arrimo na EC nº 20/98, pois, afastada a redação dada ao art. 25 da Lei nº 8.212/91 pelas Leis nºs 8.540/92 e 9.528/97, declaradas inconstitucionais, não prevendo em seu texto legal o binômio base de cálculo/fato gerador, nem definiu alíquota do tributo. Por arremate, o C. Supremo Tribunal Federal decidiu, por meio do julgamento em Plenário do Recurso Extraordinário n. 363.852/MG, pela inconstitucionalidade dos artigos 12, incisos V e

VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97.

Não obstante, o C .Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 363.852, não constou referência de maneira expressa a respeito da lei 10.256/01.

O entendimento atual do Tribunal de Justiça Regional Federal 4ª Região, corrobora no sentido da inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/200, haja vista que citada lei, constitui nova ilegítima fonte de custeio a Seguridade Social, vez que criada em desacordo com o critério forma e material, e mesmo que se admitida o resultado da comercialização da produção, correspondente à receita ou faturamento da exploração da atividade econômica ao produtor/empregador rural pessoa física, tal ordenamento, acarretaria *bis in em*(sobreposição tributária praticada por um mesmo ente tributante), o que é vedado pela CF/88.

Ante o exposto, não há de preponderar tal regramento jurídico, no artigo 25 da Lei nº 8.212/91, redação conferida pelo lei nº 10.256/01, pois eivada de inconstitucionalidade, as exigidas fontes de custeio a Seguridade Social aos destinatários constitucionais Funrural, encontra-se completamente em desacordo com critério exigido na CF/88 seja em seu critério formal seja material, uma vez que a citada lei não foi criada por Lei Complementar e sim ordinária, ou ainda por viola o princípio da isonomia fiscal que reclama idêntico tratamento tributário aos empregados rurais e urbanos, ou seja em seu critério material, que assegurada pela CF/88 as novas fontes de contribuição deverão ser não cumulativas, o que não ocorre *in casu*, e ainda, falha a lei, pois não instituiu o fato gerador e a base de cálculo próprios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física sobre a Receita Bruta Proveniente da Comercialização da sua Produção. Subsistência da Inconstitucionalidade após a Lei nº 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. São Paulo. Editora Mars e Dialética, fev. 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.
- CORREIA, Marcus Oriane Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- FOLHA RURAL. Disponível em: <<http://www.folharural.net/blog/2010/11/10/trf-derruba-argumento-da-uniao-para-manter-cobranca-do-funrural/>> Acesso em 15 abr. 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito, *et alii* **inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Instituída pela Lei N.º 8.870/94**. Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 72.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva 1980.
- ROSA, Arthur (De São Paulo). **Valor Econômico**. Disponível em: <[http:// folharural.net](http://folharural.net)>. Acesso em: 12 maio 2011.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2005.
- SILVA, José Afonso da, **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Ed. Malheiros, 1998, 18ed.
- SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo. Dialética, 2002.

ANEXOS

Anexo – I - Arthur Rosa - De São Paulo - Valor Econômico (<http://www.folharural.net>)

TRF derruba argumento da União para manter cobrança do Funrural: Os contribuintes conseguiram derrubar no Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região o principal argumento da Fazenda Nacional para a manutenção da cobrança da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural), baseado na Lei nº 10.256, de 2001, que não foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A Corte Especial do TRF considerou que o fato gerador e a base de cálculo que constam da norma continuaram com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, declarada inconstitucional pelo tribunal superior. Em fevereiro, o Supremo julgou um recurso do Frigorífico Mataboi, de Minas Gerais, e considerou inconstitucional o artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992 - alterada pela Lei nº 9.528 -, que determina o recolhimento de 2,1% sobre a receita bruta da comercialização de produtos agropecuários. As leis são anteriores à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que permitiu a cobrança de contribuições sociais sobre a receita bruta dos contribuintes.

A partir de 2001, o Funrural passou a ser disciplinado pela Lei nº 10.256, que não foi julgada pelos ministros. Para a Fazenda Nacional, a decisão da Corte abrange apenas o período de 1992 a 2001. Portanto, apenas o que foi pago nesses anos poderia ser devolvido. Os contribuintes defendem, no entanto, que a decisão do Supremo derrubou a cobrança, que só poderia ser instituída por outra lei. Há também precedentes favoráveis - decisões monocráticas ou de turmas - nos TRFs da 1ª e da 3ª Região. Recentemente, no entanto, a Fazenda Nacional conseguiu suspender uma liminar no TRF da 1ª Região, que havia sido concedida à Associação dos Produtores de Soja e Milho do Mato Grosso (Aprosoja), que representa dois mil produtores.

O desembargador Olindo Menezes, presidente da Corte, aceitou os argumentos da União de que a norma de 2001 não foi atingida pela recente decisão do Supremo. Desde o posicionamento do tribunal superior, produtores rurais e as empresas que adquirem a produção agrícola - especialmente os frigoríficos - iniciaram uma corrida à Justiça e uma disputa pelos bilhões de reais que foram pagos de contribuição ao Funrural. Os produtores alegam que o tributo foi descontado deles, sobre a receita bruta obtida com a venda da produção. Já os frigoríficos, que conseguiram levar o assunto ao Supremo, argumentam que

são os responsáveis - como substitutos tributários- pelo recolhimento da contribuição e devem receber o que foi pago indevidamente. A decisão proferida pelo TRF da 4ª Região beneficia as cooperativas paranaenses Batavo, Capal e Castrolanda, que haviam obtido sentença favorável da 2ª Vara Federal de Ponta Grossa (PR).

Por meio de recurso, a Fazenda Nacional conseguiu, em um primeiro momento, suspender a decisão, sob o argumento de grave lesão à ordem pública, "à medida que subtrai substancial parcela de receita da seguridade social". Também alegou que haveria risco de se gerar um efeito multiplicador de demandas e que há "pronunciamentos jurisprudenciais relevantes em favor da tese defendida pela União". Ao levar o assunto à Corte Especial, no entanto, o desembargador Vilson Darós, que havia concedido o efeito suspensivo, alterou seu entendimento, que beneficia diretamente mais de dois mil produtores rurais vinculados às cooperativas. Seu voto foi seguido pela maioria.

O único posicionamento divergente foi da desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère. Ao analisar agravo contra sua decisão, o ministro Vilson Darós, relator do caso, considerou que a Lei nº 10.256, de 2001, apenas alterou o caput das leis anteriores. "O fato gerador e a base de cálculo continuaram com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, anterior à EC nº 20/1998. Nessas circunstâncias, a alteração superveniente na Constituição não tem o condão de dar suporte de validade à lei já maculada por inconstitucionalidade", diz o desembargador. "Portanto, não há como exigir a contribuição apenas com base no caput do mencionado artigo, ou seja, sem a definição de uma alíquota ou base de cálculo".

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), informou, por meio de nota, que, como não cabe mais recurso no TRF da 4ª Região, "seria possível renovar o pedido de suspensão no STF". A decisão do TRF da 4ª Região é um importante precedente para os contribuintes, que aguardam ainda julgamentos relevantes no Supremo. "Os desembargadores entenderam que a inconstitucionalidade não ficou superada pela Lei 10.256", diz o advogado Carlos Eduardo Dutra, do Marins Bertoldi Advogados Associados, que defende as cooperativas paranaenses. O escritório, segundo ele, acompanha ainda mais de 400 ações de produtores rurais, que buscam derrubar a cobrança e recuperar o que foi pago indevidamente. "As cooperativas têm legitimidade para discutir o futuro. Mas apenas os produtores rurais podem pleitear o que foi recolhido indevidamente"³⁵.

³⁵ ROSA, Arthur (De São Paulo). **Valor econômico**. 10/11/2010. Disponível em: <<http://www.folharural.net>. Acesso em: 12 maio 2011.

ANEXO II**SEÇÃO JUDICIÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE RIBEIRÃO PRETO – 2º VARA. Nº005661-16-2010.403.6102 – ADV. HAMILTON CACERES PESSINI X UNIÃO FEDERAL.**

SENTENÇA - I Relatório Trata-se de ação declaratória com pedido de restituição e de antecipação de tutela em que o autor alega ser produtor rural, pessoa física e empregador sujeito a contribuição prevista no art. 25 da lei 8212/91, cuja retenção é feita por pessoa jurídica. Afirma que o artigo 1º, da Lei 8.540/92, deu nova redação à norma referida e criou novas contribuições denominadas de FUNRURAL sobre a receita bruta da comercialização de sua produção agrícola na alíquota de 2,1%. Posteriormente, as Leis 8.528/97 e 10.256/2001, deram nova redação à mesma norma, estabelecendo alíquota de 2,0% e a subrogação nas obrigações das pessoas físicas da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa. Sustenta a inconstitucionalidade da exação por ofensa ao artigo 195, da CF, na medida em que o fato gerador não está nela previsto e não houve a edição de lei complementar, na forma do artigo 154, I, e 195, 4º, da Constituição. Alega, ainda, ofensa ao artigo 195, 8º, da CF, porque somente seria permitida a tributação sobre o resultado da comercialização da produção para os chamados segurados especiais. Afirma que a redação do artigo 195, I, da Constituição, anterior à Emenda Constitucional 20/98, não autorizava a incidência da contribuição prevista no artigo 25, da Lei 8.212/91, sobre a receita bruta da comercialização da produção do produtor rural pessoa física, porque a base de cálculo não se enquadraria no conceito de faturamento ou lucro. Invoca a aplicação por semelhança do precedente no RE 346.084, julgado pelo STF, para fundamentar a necessidade de lei complementar sobre a matéria, sob pena de vício formal. Invoca, por fim, a ofensa aos princípios da isonomia e razoabilidade porque teria instituído tratamento diferenciado entre empregadores urbanos e rurais. Requer, ao final, seja declarada a ausência de relação jurídica tributária que obrigue o pagamento da contribuição prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91, com alterações posteriores, bem como seja desonerado da obrigação de retenção prevista no artigo 30, da Lei 8.212/91, com a condenação da ré a pagar em restituição os valores indevidamente recolhidos, corrigidos monetariamente, bem como acrescidos de juros, e os ônus da sucumbência. Pediu a antecipação da tutela para que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário até decisão final. Apresentou documentos (fls. 84/216). A pedido do juízo, o autor aditou a inicial, prestando esclarecimentos e apresentando novos documentos (fls. 220/221, 224/227 e 229/234). À fl. 235, o Juízo deferiu a antecipação da tutela, nos termos do art. 151, II, do CTN, e indeferiu a expedição de ofícios pugnada. O autor

comprovou a interposição de agravo de instrumento (fls. 241/257), nada sendo reconsiderado por este Juízo (fl. 258). Novos documentos foram juntados pelo autor (fls. 259/362). O autor pleiteou a expedição de ofícios à empresa Cargill Agrícola S.A. (fls. 364/369), o que foi deferido (fl. 370). Nos autos do agravo de instrumento foi proferida decisão pelo E. TRF-3ª Região negando seguimento ao mesmo (fls. 372/374). A União foi citada e apresentou contestação (fls. 380/385). Como preliminar de mérito, argüiu a prescrição quinquenal das parcelas vencidas anteriormente ao prazo de cinco anos contados retroativamente ao ajuizamento da ação, com fulcro na Lei Complementar 118/2005. No mérito, enuncia que para o empregador rural não incidem contribuições previdenciárias sobre a folha de salários dos empregados rurais, a qual é substituída pelas contribuições sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, as quais têm fundamento de validade no art. 195, I, b e no 8º, do mesmo artigo da CF/88. Invoca precedentes favoráveis à sua tese nos autos 2003.03.99.026687-3 e 1999.03.99.074753-5, ambos da 1ª Turma, do TRF da 3ª Região. Pede a improcedência. Vieram os autos conclusos. II. Fundamentos Em função de se tratar de questão unicamente de direito, qual seja a inconstitucionalidade de contribuição, não havendo necessidade de produção de provas, conheço do pedido nos termos do art. 330, I do CPC. Sem preliminares, passo ao mérito. Mérito Prescrição Inicialmente, cumpre ressaltar que já decidi anteriormente pela aplicação do artigo 168, I, do CTN, ou seja, o direito de pleitear restituição ou compensação extingue-se em 05 (cinco) anos após o pagamento. Porém, por uma questão de equidade, passei a adotar o entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 1ª Seção, ERESP 435.835/SC, Rel. Min. José Delgado, j.: 24.03.2004), segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação (PIS, COFINS, CSLL, etc) é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador - sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo, a causa do indébito. A superveniência dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005 não alteram tal entendimento no caso dos autos, pois se discutem créditos com fatos geradores anteriores à vigência da LC 118/2005. A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do EDRESP 327.043/DF, considerou que a LC 118/2005 inovou no plano normativo, pois retirou das disposições legais um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, considero que o art. 3º da LC 118/2005 tem eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência, ou seja, não alcança os fatos geradores ocorridos anteriormente. Quanto ao artigo 4º, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos

passados, entendendo que ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Neste sentido: Resp 740.639/SP, Rel. TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª T, j. em 17.05.05, DJ 30.05.05 p. 262. Assim, considerando que se questionam valores recolhidos a maior a título de contribuição prevista no artigo 25, da Lei 8.212/91, relativos a fatos geradores anteriores e posteriores à LC 118/2005, entendendo que se aplica o prazo de 10 (anos) quanto aos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente à LC 118/2005 e o prazo de 05 (cinco) anos para os posteriores, contados retroativamente ao ajuizamento da ação. Os pedidos são procedentes. Inconstitucionalidade da exação. A parte autora alegou a inconstitucionalidade da exação por ofensa ao art. 195 da CF/88, pois o fato gerador da contribuição não está nela previsto e nem houve a edição de lei complementar, conforme exigência do art. 154, I e 195, 4º todos da CF, além do que haveria clara ofensa ao art. 195, 8º da CF, visto que só é permitida tributação sobre valor bruto de produção em relação aos produtores rurais segurados especiais. Embora já tenha decidido nos autos 2009.61.02.010394-7 pela constitucionalidade da exação questionada, em função do princípio da isonomia, passo a adotar entendimento do C. STF nos autos do RE 363.852, cuja ementa diz:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO.

Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo -

considerações. O STF reconheceu, por unanimidade, a inconstitucionalidade incidental do art. 1º da lei 8540/92 que criou nova base de cálculo não permitida pela Constituição Federal, violando vários dispositivos constitucionais. Segundo consta do voto do Relator Ministro Marco Aurélio de Melo, esta alteração legislativa teria violado a unicidade da incidência de contribuição, o que só poderia ser feito por meio de norma constitucional e não por simples lei ordinária. Além disso, o Ministro afirma que esta lei criou uma duplicidade contrária ao ordenamento constitucional, conforme trecho do voto: "Já aqui surge duplicidade contrária à Carta da República, no que, conforme o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o produtor rural passou a estar compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação, ou seja, o financiamento da seguridade social - recolhe, a partir do disposto no artigo 195, inciso I, alínea "b", a COFINS e a contribuição prevista no referido artigo 25". Além disso, mais do que a violação do princípio da unicidade, houve violação do princípio da isonomia tributária, que está consagrada no art. 150, II da Constituição Federal, aliás, é o que aventa o r. voto do Ministro Marco Aurélio: "Cumprir ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia." Cumprir, assim, declarar incidentalmente que a exação criada pelo art. 1º da lei 8540/92 que alterou o art. 25 da lei 8212/91 é inconstitucional, até que legislação nova, que acompanhe a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, venha instituir a contribuição. Sendo inexistente a relação jurídico tributária, já não há mais que se falar em necessidade de retenção conforme previa o art. 30, IV da lei 8212/91: o acessório segue a sorte do principal. Além disso, cumprir decidir se a partir da Lei 10.256/2001 estariam sanadas todas as questões relativas às inconstitucionalidades apontadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgado paradigma citado, ou seja, RE 363.852. Entendo que não. Nos termos do decidido pelo STF, o artigo 195, 8º, da Constituição Federal, em sua redação original, somente possibilitava a instituição da contribuição para a seguridade social, por meio de lei ordinária, para o segurado especial, mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da

comercialização da sua produção. Vejamos:"Art. 195. (...) (...) 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." Assim, para o segurado especial, a contribuição em questão era prevista desde a redação original do artigo 25 da Lei 8.212/91, "in verbis": comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12. 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21." Com a edição da Lei 8.540/92, foi instituída a contribuição para o empregador rural pessoa física, com redução das alíquotas de 3% para 2,1%, e o artigo 25 da Lei 8.212/91, passou a ter a seguinte redação:"Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social é de:I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho." Por seu turno, a Lei 9.528/97, promoveu nova alteração no artigo 25, da Lei 8.212, para, agora, simplesmente repetir a redação dada pela Lei 8.540/92, substituindo a expressão "um décimo por cento" por "0,1%". Confira-se:"Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de:I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho." Finalmente, a Lei 10.256/2001 veio alterar o "caput" do artigo 25 quanto ao empregador rural pessoa física para acrescentar a expressão "em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22". "In verbis": "Art. 1º A Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:...Art 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: Vale dizer, ainda, que a mesma Lei 10.256/2001 objetivava incluir um parágrafo nono ao artigo 25, com a seguinte redação:"... 9º Cinquenta por cento do valor da contribuição do segurado empregado a serviço da pessoa física a que se refere o caput, descontado e efetivamente recolhido, poderá ser deduzido, na mesma competência, ou até nas onze competências seguintes, do valor da

contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, vedada a restituição ou compensação." Entretanto, a mesma restou obstada em razão da mensagem de veto 729/2001, com as seguintes razões: Razões do veto: "Estes parágrafos estão prejudicados em virtude da alteração efetuada durante a tramitação do projeto de lei no Congresso Nacional (retirada do art. 30 que extinguiu a sub-rogação). O PL original extinguiu a sub-rogação do recolhimento da contribuição previdenciária, determinando que os próprios produtores rurais passem a pagar a cota patronal previdenciária (e não mais os adquirentes da produção agrícola), e ao mesmo tempo introduzia a permissão destes deduzirem da cota patronal devida um montante equivalente a 50% do valor da contribuição descontada do empregado e efetivamente recolhida. A concessão desse crédito fiscal, que tinha o objetivo de estimular os produtores rurais a registrarem seus empregados, dependia de existir um sistema de débito e crédito centrados na mesma pessoa, o que permitiria efetivo controle e arrecadação das contribuições devidas à Previdência Social. Sem esta salvaguarda, o PL deixa de ser um instrumento de incentivo à formalização da inscrição previdenciária dos empregados para converter-se unicamente em projeto de redução das contribuições do produtor rural. Nesta forma, estranha àquela do projeto de lei, a lei aprovada enseja aumento da renúncia fiscal, sem proposição de medidas de compensação, e choca-se, portanto, com o que estipula o art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Assim sendo, o parágrafo, já agora, contraria frontalmente o interesse público. A manutenção da sub-rogação e concomitante inserção do mecanismo de crédito não reduz custos, mas cria grandes dificuldades operacionais para o INSS. A argumentação a favor da sub-rogação baseada nos menores custos para a Previdência não procede, pois o empregador rural, deve de qualquer modo efetuar o recolhimento da contribuição retida dos seus empregados, e, para recolher a contribuição devida sobre a comercialização, basta que ele a inclua, na mesma Guia de Recolhimento de Previdência. Se tiver crédito a compensar, este será compensado de forma simples, segura e controlável. Portanto, a sub-rogação não diminui custos. Por outro lado, caso fosse admitida a transferência desse crédito para o adquirente da produção, o INSS seria seguir um processo complexo e dispendioso para compatibilizar informações. Haveria necessidade de observar cada um dos documentos de aquisição de produtos rurais e classificá-los segundo a categoria do fornecedor, cotejar com algum documento relativo a contribuições sociais, apurar o total mensal dos créditos transferidos (para cuja operação o auditor teria que observar a compatibilidade entre o seu valor e o valor da respectiva operação), para que fosse deduzido do montante devido, e finalmente, adicionar a contribuição correspondente às aquisições dos segurados especiais e o recolhimento do total devido. No caso de grandes

estabelecimentos, isto envolveria verificações em outros municípios ou mesmo estados. O grande volume de recursos demandado pelo INSS para arrecadar estas contribuições resultaria, portanto, em grave ônus para a Previdência, em detrimento do interesse público." Portanto, no tocante ao segurado especial, não há que se falar em inconstitucionalidade da Lei 8.540/92, pois existente previsão constitucional de que a contribuição pudesse ser instituída por lei ordinária. Assim, de acordo com o decidido pelo STF no RE 363.852, é possível entender que as alterações ocorridas no artigo 25, caput e incisos I e II da Lei 8.212/91, a partir da Lei 8.540/92 até a que foi conferida pela Lei 9.528/97, permaneceram válidas com relação ao segurado especial, sem qualquer vício de inconstitucionalidade. O mesmo não ocorre com o empregador rural pessoa física, pois a base de cálculo eleita a partir da Lei 8.540/92 (receita bruta proveniente da comercialização da sua produção) não encontrava amparo na redação do artigo 195, I, da Constituição Federal, para ser instituído por meio de lei ordinária. Segundo o STF, era necessária lei complementar que definisse o sujeito passivo, a alíquota, a base de cálculo e os demais elementos do fato gerador da obrigação tributária (artigos 154, I, e 195, 4º, da CF). Assim o voto: "...Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência (folha 699)." Ora, a Emenda Constitucional 20/98 ampliou a fonte de financiamento da Seguridade Social, para permitir a instituição de contribuição devida pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, não apenas sobre o faturamento, mas também sobre a receita: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;" Assim, a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, a "receita" ganhou dignidade de fonte constitucional de custeio da Seguridade Social, o que afasta a necessidade da lei complementar imposta pelo artigo 195,

4º, da CF, com a técnica de exercício da competência residual estampada no artigo 154, I, da CF, para a instituição da contribuição à seguridade social devida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente de sua comercialização. Poder-se-ia argumentar que a partir da Lei 10.256/01 o vício de inconstitucionalidade estaria sanado, pois não mais seria necessária a edição de lei complementar para instituir a contribuição referida em face do empregador rural pessoa física, sendo válida a sua exigibilidade a partir da referida legislação. Porém, entendo que tal argumento não merece ser acolhido, pois não fundamentado nos princípios que regem o direito tributário. Com efeito, as leis 8.540/92 e 9.528/97 instituíram a referida contribuição social, apontando o sujeito passivo (empregador rural pessoa física e segurado especial), o fato gerador (comercialização da produção), a alíquota (2,1%) e, principalmente, a base de cálculo (receita bruta). Ao contrário, a Lei 10.256/01 simplesmente alterou a redação do "caput", do artigo 25, da Lei 8.212/91, sem se reportar a alíquota e base de cálculo, que continuaram a ser previstas pelas Leis 8.540/92 e 9.528/97. Tais leis somente validam a contribuição em questão quanto ao segurado especial, pois, quanto ao empregador rural pessoa física, são inconstitucionais justamente quanto à base de cálculo. Não houve, portanto, nova instituição de base de cálculo válida após a EC 20/98 quanto ao empregador rural pessoa física, limitando-se a lei 10.256/2001 a dar nova redação ao "caput" do artigo 25, da Lei 8.212/91. O argumento de que se trata de técnica legislativa e que não haveria necessidade de repetir os incisos do artigo 25, da Lei 8.212/91, só seria válido caso os incisos do referido artigo não fossem inconstitucionais quanto ao empregador rural pessoa física, conforme decidido pelo STF. O argumento de que a vontade do legislador foi aproveitar a redação válida para o segurado especial não convence, pois a decisão do STF que admitiu como inconstitucionais as Leis 8.540/92 e 9.528/97, quanto ao empregador rural pessoa física, é bem posterior à edição da Lei 10.256/2001. Em outras palavras, na época em que foi editada a Lei 10.256/2001, não tinha o legislador a visão retrospectiva dos fatos para considerar a inconstitucionalidade referida. Dessa forma, entendo que não houve nova instituição válida da contribuição social em questão quanto ao empregador rural pessoa física após a EC 20/98, sendo impossível aproveitar a redação das Leis 8.540/92 e 9.528/97 para a configuração de todos os elementos da obrigação tributária, pois aplicáveis tão somente ao segurado especial. Vale dizer, instituir equivale a definir todos os elementos válidos da obrigação, o que não ocorreu por meio da Lei 10.256/2001, pois a base de cálculo em que se amparou é inconstitucional, na medida em que o Tribunal Federal não teria utilizado os termos de sua decisão para o futuro. Neste sentido, o precedente:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. INEXIGIBILIDADE. 1. A Constituição de 1988 e a legislação posterior mantiveram a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, prevendo tratamento distinto entre o produtor rural que trabalha em regime de economia familiar, o produtor rural pessoa física empregador e o produtor rural pessoa jurídica. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, de modo que é inexigível a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores pessoas físicas. (AC 200071020038906, VÂNIA HACK DE ALMEIDA, TRF4 - SEGUNDA TURMA, 09/06/2010). Não era possível à Lei 10.256/2001 aproveitar o que não era válido ao empregador rural, pois inconstitucionais as Leis 8.540/92 e 9.528/97. Quanto ao argumento da bitributação, entendo que não devem prevalecer os motivos invocados pelo STF, pois a Lei 10.256/2001 eximiu o empregador rural pessoa física da contribuição prevista nos incisos I e II do art. 22, da Lei 8.212/91, bem como, não há incidência da COFINS no caso específico. Finalmente, quanto ao caso específico, verifico que a parte autora se enquadra no conceito de produtor rural pessoa física, porém, não na condição de segurado especial, o que afasta a exigência. Em outras palavras, não há necessidade de prova plena de que o autor é empregador rural, mas, tão somente, prova de que não é segurado especial, e isto foi feito nos autos, pois os documentos acostados nos autos comprovam a existência de empregados, destacando-se dentre eles o livro de registro de empregados juntado, sendo, pois, elementos de convencimento suficientes. Entretanto, tal fato não retira a possibilidade futura de fiscalização por parte da Receita Federal. Repetição do Indébito Conforme o Código Tributário Nacional: Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. A interpretação

conjunta dos dispositivos elencados acima permite o entendimento de que, no caso sub judice, não há que se pensar em quem realmente efetuou o pagamento, pois que, não há dúvida de que ocorreu a chamada substituição tributária, aonde se imputa a responsabilidade de recolhimento do tributo a um terceiro que está integrado na relação jurídico-tributária, tudo em conformidade com a definição dada pelo CTN. Nestes casos, a verdadeira onerosidade é suportada pelo contribuinte. Explico. Ainda que um terceiro fique responsabilizado por efetuar o pagamento do tributo, essa responsabilidade advém da lei para que aquele que, teoricamente, possui maior acesso aos órgãos estatais ou privados responsáveis pelo recebimento de um tributo fique vinculado ao seu recolhimento; outra coisa é arcar com o valor da contribuição, esta é cobrada pelo responsável do produtor, do contribuinte. Tanto é assim que a lei incumbe ao terceiro que não cobrou do contribuinte a exação provar que arcou com o ônus. Entretanto, por se tratar de ação coletiva, a comprovado do efetivo recolhimento se dará na fase de execução, que deverá ser realizada em autos apartados para cada associado enquadrado na condição de empregador rural pessoa física. Não custa dizer que esta é a regra vigente para a repetição do indébito na seara tributária do Direito brasileiro. Além disso, este é, inclusive, o entendimento corrente estampado na Súmula 546 do STF que consagra o princípio de que a restituição deve ser feita a quem realmente sofreu o encargo tributário. Aliás, esse é o entendimento exarado na v. decisão do Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, no RESP 554.203/RS, j. em 11.05.2004:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRODUTOR RURAL. RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI 8.212/91, ARTS. 25 E 30. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. LEGITIMIDADE AD CAUSAM PARA O PEDIDO. PROVA DO ENCARGO FINANCEIRO. CTN, ART. 166. SÚMULA 546/STF.1.

A legitimidade para postular em juízo a restituição de valores indevidamente recolhidos, em princípio, é do sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, daquele a quem a lei impõe o dever de pagar o tributo, seja ele contribuinte (CTN, art. 121, I) ou responsável (CTN, art. 121, II).² Moderando essa orientação, a fim de evitar enriquecimento ilícito de quem não suportou de fato o ônus financeiro da tributação, o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF preconizam que somente cabe a restituição quando evidenciado que o contribuinte de direito não recuperou do contribuinte de fato o valor recolhido.³ Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural (Lei 8.212/91, art. 25, I e II) incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS (Lei 8.212/91, art. 30, III e IV). Evidencia-se, nessa sistemática, que o

adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo.⁴ Hipótese em que o adquirente não detém legitimidade ad causam para postular a repetição de valores indevidamente recolhidos a título da referida contribuição. Permite-se-lhe, de outro lado, discutir a legalidade da exigência, caso a entenda descabida, de modo a obter provimento jurisdicional que lhe autorize a recolhê-la da forma que entende conforme à lei.⁵ Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. O produtor rural, no caso da contribuição ao FUNRURAL, é, em conformidade com art. 25 e 30, IV da lei 8212/91, contribuinte de fato do tributo, sendo legitimado ad causam para pleitear tanto a ação declaratória da validade ou invalidade da exação como a ação de restituição de indébito por pagamento indevido. A apuração dos valores indevidamente pagos, mês a mês, deverá ser feita na fase de cumprimento do julgado, com a liquidação, em razão dos princípios da economia processual e da celeridade. III. Dispositivo Ante o exposto, JULGO PROCEDENTES os pedidos para o fim de reconhecer incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II da lei 8.212/91 com alteração dada pela Lei 8.540/92 atualizada até a Lei 9.528/97 e declarar a inexistência de relação jurídica tributária entre a União e o autor, na condição de empregador rural pessoa física, quanto à contribuição denominada FUNRURAL, mesmo após a Lei 10.256/2001. Conseqüentemente, reconheço a inexistência de relação jurídica tributária quanto à contribuição denominada FUNRURAL e, em decorrência: 1. desonero a parte autora da obrigação de retenção prevista no art. 30, IV da Lei 8212/91; 2. condeno a União a restituir os valores indevidamente recolhidos, corrigidos monetariamente, bem como acrescidos de juros, com base na taxa SELIC, em conformidade com o art. 39, 4º da lei 9250/96 até o efetivo e integral pagamento, observada a prescrição, pelo prazo de 10 (anos) quanto aos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente à LC 118/2005 e pelo prazo de 05 (cinco) anos para os posteriores, contados retroativamente ao ajuizamento da ação. Arcará a União, ainda, com as custas em restituição atualizadas segundo o Provimento em vigor da Corregedoria-geral da 3ª Região na data da liquidação e os honorários ao advogado da autora que fixo em 10% sobre o valor da repetição do indébito devidamente atualizado. Tendo em vista a existência de decisões em outros sentidos proferidas nesta ou em outras ações, a fim de resguardar o direito do contribuinte contra os riscos da demanda, autorizo/faculto o depósito do tributo ora questionado, até decisão final nos autos, correndo por conta e risco da parte autora a realização do mesmo, cabendo à União o poder/dever de fiscalizar. Extingo o processo com resolução do mérito conforme o art. 269, I do CPC. Decisão sujeita ao reexame necessário.