
CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA E SUA CONSTITUCIONALIDADE

Antônio Scopel Ramos
Procurador da Fazenda Nacional

SUMÁRIO: Introdução; 1 Princípios Constitucionais que regem que a Seguridade Social; 1.1 Contribuições sociais; 1.2 Princípios Constitucionais securitários; 1.2.1 Princípio da Igualdade; 1.2.2 Princípio da Solidariedade; 1.2.3 Princípio da Universalidade da Cobertura de Atendimento; 1.2.4 Formidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural; 1.2.5 Equidade na forma de participação no custeio; 1.2.6 Diversidade da base de financiamento; 2 Fontes de custeio da previdência social do produtor rural pessoa física; 2.1 Considerações sobre a evolução histórica da contribuição para o FUNRURAL; 2.2 A Constituição de 1998 e a exigência de lei complementar para a instituição de novas fontes de custeio da previdência; 2.3 A Inconstitucionalidade da Lei 8.540/92 e da Lei 9.528/97; 2.4 Efeitos do Controle Difuso de

Constitucionalidade; 2.4.1 Efeitos do julgamento do RE 363.852/MG; 2.5 Emenda Constitucional nº 20 e a Lei 10.256/2001; 3 Inexistência de ofensa aos Princípios da Isonomia e a inexistência de Bis In Idem; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente trabalho visa analisar a constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção. Para tanto analisaremos os princípios que informam a seguridade social; os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso e faremos uma análise da evolução histórica da contribuição do produtor rural para a previdência social. Analisaremos os fundamentos da declaração de inconstitucionalidade do RE 363852/MG, para ao final demonstrarmos a constitucionalidade da contribuição social instituída para essa classe de trabalhadores pela lei 10.265/01.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de Constitucionalidade. Princípios. Evolução Histórica. Contribuição Social.

ABSTRACT: This study proposes an examination of the constitutionality of the taxation (social contribution) on individual rural employers on gross revenue from their production's commercialization. To do that we analyze the principles that guide social security; the effects of the declaration of unconstitutionality in diffused control, and we will do an analysis of the historical evolution of the farmer's contribution to social security. We will review the elements of the declaration of unconstitutionality in RE 363852/MG to demonstrate the constitutionality of the taxation (social contribution) introduced for this class of workers by law 10.265/01.

KEYWORDS: Judicial Review. Principles. Historical Evolution. Social Contribution.

INTRODUÇÃO

No ano de 1988 o Frigorífico Mataboi questionou judicialmente a obrigação legal de reter e recolher as contribuições sociais destinadas ao FUNRURAL, quando da aquisição de bovinos para abate, de seus fornecedores produtores rurais pessoas físicas. Alegou que o art. 1º da lei 8.540/92 era inconstitucional, uma vez que instituiu nova fonte de custeio sem a observância do art. 150, I, da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal julgou procedente o pedido da parte, reconhecendo a inconstitucionalidade da exação. No julgamento desse recurso ficou assentado o vício de inconstitucionalidade formal, ausência de lei complementar para a instituição da contribuição social, bem como foi apontada ofensa aos princípios da isonomia e da vedação do “*bis in idem*” tributário.

Neste julgamento ficou estabelecido que a inconstitucionalidade estava limitada à edição de nova lei, sob a vigência da emenda constitucional nº 20, que instituiu legitimamente a contribuição que era declarada inconstitucional.

Buscando superar o vício de inconstitucionalidade, foi editada a lei 10.256/01 que instituiu novamente a contribuição do produtor rural pessoa física incidente sobre a receita bruta do resultado da comercialização de seus produtos, nos mesmos termos da legislação anterior que fora declarada inconstitucional.

Tendo essa legislação reproduzido o texto da lei que foi declarado inconstitucional, os questionamentos judiciais não cessaram, pois muitos entenderam que também aplicaria a esta legislação os motivos do julgamento do RE 363.852 e que o vício da ofensa ao princípio da isonomia e da vedação ao “*bis in idem*” tributário ainda persistiriam, sendo essa nova lei também inconstitucional e a questão pendia de solução, estando submetida novamente à análise do STF no RE 596177.

O presente trabalho tem por objetivo analisar as repercussões jurídicas do julgamento do RE 363.852/MG e sua inaplicabilidade à lei 10.256/01, estabelecendo os limites objetivos e subjetivos da coisa julgada desse recurso, bem como demonstrar a constitucionalidade da instituição da contribuição social do produtor rural pessoa física por este diploma legal, firmando a ausência de qualquer ofensa ao princípio da igualdade e da vedação do “*bis in idem*” tributário. Alegações estas, que originam, anualmente, inúmeras ações na Justiça Federal demandando um grande trabalho jurídico por parte da AGU na defesa da Legislação Tributária.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM A SEGURIDADE SOCIAL

1.1 Contribuições Sociais

As Contribuições Sociais são uma espécie tributária autônoma, ligadas necessariamente a uma prestação positiva do Estado a um determinado grupo social.

Em seu conceito, conforme as lições de Ricardo Lobo Torres¹ estão presentes necessariamente dois elementos, o primeiro é a atividade estatal levada a efeito no interesse de um grupo social, o segundo é própria vantagem social que esse grupo auferir.

Assim, as Contribuições “lato sensu” podem ser conceituadas como “Tributo devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”².

As contribuições sociais, por sua vez, caracterizam-se por serem tributos que possuem finalidade constitucionalmente definida, ou seja, uma vinculação à destinação específica, como, por exemplo, a intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme art. 149 da Constituição Federal, bem como a Seguridade Social, nos termos do art. 195 do diploma constitucional.

Fábio Zambitte Ibrahim³ conceitua a seguridade social “como o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Para cumprir sua finalidade, a Seguridade Social necessita de recursos financeiros e o seu financiamento é feito por toda a sociedade, de forma direta, por meio das contribuições sociais, e de indireta, com recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados, DF e Municípios.

Dentre as contribuições sociais para a Seguridade Social, tem-se aquela do produtor rural, prevista no art. 195, § 8º, da CF, que é o objeto do presente estudo.

O Produtor Rural é um dos segurados obrigatórios da Seguridade Social, devendo o mesmo contribuir com recursos para o Sistema Protetivo. A sua contribuição se dá de forma diferenciada das contribuições da população urbana, isto porque, dada as peculiaridades dessa atividade, a cobrança mensal seria de duvidoso êxito, podendo levar, inclusive, à inviabilidade desse segmento. É o que nos lembra Fábio Zambitte Ibrahim⁴:

A cobrança mensal do segmento rural certamente iria provocar sua inviabilidade econômica, excluindo diversos trabalhadores do sistema

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar. 2007. p. 467.

2 *Ibidem*, p. 467.

3 IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2011. p. 5.

4 IBRAHIM, op. cit. p. 277.

previdenciário, e deixando inúmeras empresas da área rural em situação de inadimplência.

Dessa assertiva evidencia-se a importância da contribuição para a Seguridade Social desse grupo social, uma vez que, não contribuindo para o Sistema Securitário, os mesmos estariam dele excluídos e não estariam protegidos dos infortúnios sociais previsíveis e imprevisíveis, como, por exemplo, a velhice, acidentes do trabalho, maternidade, incapacidade laboral temporária, etc. Ainda que sua contribuição se dê de forma diferenciada, a mesma tem respaldo em um grupo de Princípios Constitucionais que serão elencados a seguir.

1.2 Princípios constitucionais securitários

A contribuição social do Produtor Rural Pessoa Física é justificada por um grupo de Princípios Constitucionais Securitários que impõem a necessidade da construção de um malha contributiva para formação da base de custeio apta a implementar as políticas públicas que visam minorar os riscos cobertos pelo sistema.

Esses princípios também firmam a necessidade de que toda a sociedade contribua para o sistema securitário, distribuindo o ônus contributivo para todos os seus componentes.

Esse efeito distributivo baseia-se na necessidade da formação de um pacto baseado na solidariedade e na igualdade de seus componentes, onde seus integrantes contribuem para o sistema compulsoriamente e de forma igualitária.

A proteção coletiva busca, através de pequenas contribuições individuais, a formação de um fundo de financiamento suficiente que viabilize a concessão de prestações previdenciárias previamente estabelecidas em lei.

Assim, passaremos a conceituar parte dessa base principiológica que informa o sistema de custeio previdenciário e que justificam a criação da Contribuição Social para o Produtor Rural Pessoa Física.

1.2.1 Princípio da Igualdade

O Princípio da igualdade está previsto no art. 5º, caput, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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:

Em relação a esse princípio é feita uma distinção entre a igualdade na lei e igualdade perante a lei. Esta corresponderia à aplicação da lei aos casos concretos nos exatos termos estabelecidos pelos textos normativos, mesmo que isso levasse à discriminações em relação aos seus destinatários, ou seja, ressalta o aspecto formal desse princípio. Já aquela, seria a vedação da existência de

discriminações nos diplomas legais, salvo as autorizadas pela Constituição, o que traduz o aspecto material desse princípio.

Dessa forma, a igualdade perante a lei seria direcionada a todos que aplicam as normas jurídicas e a igualdade na lei teria como destinatários tanto os legisladores, quanto os aplicadores dos diplomas legais.

José Afonso da Silva destaca que, em que pese sua importância na literatura estrangeira, essa distinção é desnecessária entre nós, pois a doutrina e jurisprudência têm por sinônimo esses conceitos:

Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como jurisprudência já firmaram, há muito tempo, orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei. O princípio significa, para o legislador – consoante Seabra Fagundes – “que, ao elaborar a lei, deve reger, com iguais disposições – os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas, e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a quinhó-las ou gravá-las em proporções às suas diversidades⁵.

O Princípio da Igualdade veda as diferenciações desarroçadas, não justificadas por situações de fato ou valores constitucionais. Em síntese, o Princípio da Igualdade pode ser definido como o tratamento isonômico aos iguais e tratamento desigual aos desiguais na medida de sua desigualdade, sendo vedado ao legislador a edição de normas discriminatórias, bem como ao aplicador que, ao aplicar a lei no caso concreto, não pode criar ou aumentar as desigualdades, que, por ventura, estejam previstas na legislação.

1.2.2 Princípio da solidariedade

A Solidariedade do Sistema Securitário está positivada no art. 3º, I, da Constituição Federal de 1988, quando dispõe que constitui um dos objetivos da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A solidariedade do Sistema impõe a filiação compulsória de todos os trabalhadores e a contribuição obrigatória para a manutenção da rede protetiva.

É este princípio que obriga aos Poderes Públicos a adoção de um conjunto de ações integradas que visem assegurar a todos os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Conforme disposto no art. 195 da Constituição Federal.

Gilmar Ferreira Mendes⁶ assim conceitua o Princípio da Solidariedade:

5 DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 215.

6 MENDES, Gilmar Ferreria, et. al. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1.299.

Iniciando pela seguridade social, como um todo, pode-se dizer que ela tem entre os seus princípios fundamentais o princípio da solidariedade, na medida em que abrange um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, à assistência social, com financiamento de toda a sociedade, mediante recursos orçamentários e contribuições sociais destinados ao custeio de prestações que são devidas não apenas aos segurados, mas também – na vertente da assistência social – a todos os que dela necessitarem, independentemente de contribuição (CFB, arts. 198, 195 e 203), o que, afinal, significa concretizar, nesse específico setor, um dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil – “construir uma sociedade justa e solidária” – enunciado no art. 3º, I, da Constituição.

Um exemplo prático da aplicação desse princípio foi a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal, RE 437640/RS, que declarou a Constitucionalidade da contribuição do aposentado pelo RGPS que retorna à atividade:

A Turma iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se sustenta que a exigência de contribuição previdenciária de aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social que retorna à atividade, prevista no art. 12, § 4º da Lei 8.212/91 e no art. 18, § 2º da Lei 8.213/91, viola o art. 201, § 4º da CF (“A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: ...§4º É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei”). O Min. Sepúlveda Pertence, relator, acompanhado pelo Min. Eros Grau, negou provimento ao recurso por considerar que a aludida contribuição está amparada no princípio da universalidade do custeio da Previdência Social (CF, art. 195), corolário do princípio da solidariedade; bem como no art. 201, § 11, da CF, que remete, à lei, os casos em que a contribuição repercute nos benefícios. Asseverou, ainda, tratar-se de teses cuja pertinência ao caso resulta, com as devidas modificações, da decisão declaratória da constitucionalidade da contribuição previdenciária dos inativos do serviço público (ADI 3105/DF e ADI 3128/DF, DJU 18.2.2005). Após, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista do Min. Carlos Britto. RE 437640/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 22.6.2005. (RE-437640)

Fábio Zambite Ibrahim ⁷ leciona que este

7 IBRAHIM, op. cit. p. 65.

É o princípio securitário de maior importância, pois traduz o verdadeiro espírito da previdência social: a proteção coletiva, na qual as pequenas contribuições individuais geram recursos suficientes para a criação de um manto protetor sobre todo.

1.2.3 Princípio da universalidade da cobertura de atendimento

O princípio da Universalidade da cobertura de atendimento possui um aspecto objetivo que se relaciona ao atendimento de cobertura de todos os riscos sociais, e uma dimensão subjetiva que busca proteger todos os participantes do sistema securitário.

Este princípio visa tutelar todas as necessidades sociais relativas ao sistema securitário, dessa forma todos os participantes do sistema têm o direito público subjetivo de exigir do Estado a adoção de políticas públicas que minorem os riscos cobertos pelo sistema, tais como: a idade avançada, a impossibilidade de retornar ao trabalho, a morte, etc

Fábio Zambite Ibrahim define a universalidade de cobertura e atendimento “como inerente a um sistema de seguridade social, já que este visa ao atendimento de todas as demandas sociais na área securitária. Além disso, toda a sociedade deve ser protegida, sem nenhuma parcela excluída.”⁸

Esse autor lembra que os princípios não atuam isoladamente, mas sim com interação dos demais, sofrendo limitações em seu campo de atuação.

Dessa forma o princípio da Universalidade da cobertura de atendimento é limitado pela preexistência do custeio.

1.2.4 Uniformidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural

O Princípio da Uniformidade e Equivalência das Prestações entre a População Urbana e Rural é uma conquista dos trabalhadores rurais que, até o advento da Constituição de 1988, não tinham seus direitos previdenciários devidamente assegurados.

Antes da Constituição Cidadã, essa parcela da população tinha uma proteção securitária assemelhada a um direito assistencial.

Este princípio tem sua previsão no artigo 194, parágrafo único, inciso II, da CF/88, que impõe a equivalência das prestações securitárias entre os trabalhadores urbanos e rurais, vedando a criação de benefícios diferenciados.

Este princípio é um desdobramento do princípio da igualdade, que veda o tratamento diferenciado entre aqueles que estejam em igualdade de situações.

Com base no Princípio da Igualdade somente são aceitas diferenciações entre trabalhadores Urbanos e Rurais desde que estejam baseadas na

8 IBRAHIM, op. cit., p. 66.

isonomia material e que sejam razoáveis, não podendo converter - tais diferenciações - em odiosos privilégios em favor de uma determinada categoria em detrimento de outra.

1.2.5 Equidade na forma de participação no custeio

Este princípio tem por fundamento a capacidade contributiva dos participantes no sistema de custeio.

Dessa forma, a contribuição para o sistema securitário deve levar em conta a capacidade econômica daqueles que contribuem para o mesmo.

A materialização desse princípio ocorre no estabelecimento de diversas alíquotas cuja base é a faixa de ganho salarial dos trabalhadores. Com base nesse princípio é que, por exemplo, foram estabelecidas alíquotas e base de cálculo diferenciada para os trabalhadores: Empregado, Avulso e doméstico, cuja alíquota mínima é de 8% incidente sobre um salário mínimo até R\$ 1.106,90 e a alíquota máxima 11,00 %, incidente sobre os ganhos dos trabalhadores que estejam entre R\$ 1.844,84 até 3.689,66, valores atualizados até 16 de junho de 2010.⁹

Assim, este princípio impõe àqueles que têm maiores renda uma contribuição mais elevada do que aqueles com menor poder econômico.

É a busca do tratamento isonômico entre os contribuintes, que visa dar efetividade ao disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, o qual veda o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente.

Outro aspecto relevante, é que esse princípio possibilita a adoção de alíquotas variadas de contribuição para empresas com base em fatores predeterminados em lei, tais como a rotatividade de mão de obra, o índice de acidentes, etc.

A própria Constituição prevê, em seu art. 195, parágrafo 9º, a possibilidade de adoção dessas alíquotas em razão da atividade econômica e da intensa utilização de mão de obra, do porte da empresa ou das condições estruturais do mercado de trabalho. Dando, portanto, concretude a este princípio.

Assim, com base nesse princípio é possível o estabelecimento de alíquotas diferenciadas entre os participantes do sistema securitário, desde que se levem em conta a capacidade contributiva dos mesmos e que tais desequilíbrios estejam baseados em critérios predeterminados e razoáveis.

1.2.6 Diversidade da base de financiamento

Previsto no parágrafo único, do art. 194, inciso VI, da CF 88 e tendo enumeradas distintas bases de incidência de contribuições para a seguridade social em seu art. 195, esse princípio remonta às ideias apresentadas por Beveridge, que tinha como base que o financiamento do

9 IBRAHIM, op. cit., p. 22.

sistema securitário deveria ocorrer pela criação de impostos cobrados de toda a sociedade, já que este modelo visava a universalidade de atendimento, objetivo buscado pelo Sistema Securitário criado pela Constituição Federal do Brasil, conforme as lições de Fábio Zambite Ibrahim.¹⁰

A Constituição Federal foi além e prevê uma base multifacetada para o financiamento da Seguridade Social, prevendo uma fonte tríplice de financiamento que se soma a outras contribuições, como a dos importadores.

As bases para o financiamento da Seguridade social, elencadas na Constituição Federal são:

Recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre:

Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Receita ou faturamento;

O lucro;

Do trabalhador e demais segurados da previdência social;

Receita de concurso de prognósticos;

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

Sobre o resultado da comercialização da comercialização de produtos pelo produtor, parceiro, o meeiro e o arrendatário rural e o pescador artesanal.

A diversidade da base de financiamento tem por escopo garantir a manutenção do sistema securitário, evitando oscilações abruptas na fonte de recursos utilizadas para o custeio das políticas públicas que serão estabelecidas visando a coberturas dos riscos sociais.

2 FONTES DE CUSTEIO DA PREVIDENCIA SOCIAL DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA

2.1 Considerações sobre a evolução histórica da contribuição para O FUNRURAL

O primeiro diploma legal que buscou instituir um sistema de seguridade para o meio Rural foi a Lei 2.613/55. Este diploma legal instituiu uma entidade autárquica denominada “Serviço Social Rural” que tinha por

¹⁰ IBRAHIM, op. cit., p. 51.

finalidade a prestação de serviços sociais no meio rural, visando a melhoria das condições de vida da sua população, tais como a melhoria da alimentação, vestuário, habitação, promover a aprendizagem e o aperfeiçoamento das técnicas de trabalho, fomentar, no meio rural, a economia das pequenas propriedades e as atividades domésticas, dentre outras.

O sistema de custeio, instituído para fazer frente às despesas que essas políticas públicas demandariam, foi composto de três contribuições.

Este diploma legal, originariamente, em seu artigo 6º, instituiu a contribuição no percentual de 3% incidente sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exercessem atividades, todas elencadas naquele artigo, tais como, indústria do açúcar, indústria de laticínios, indústria do mate, extração do sal, matadouros, etc.

Já no parágrafo 4º do mesmo artigo foi criado um adicional à contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões de 0,3%, incidente sobre o total de salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural.

Finalmente, em seu artigo 7º, previu que as empresas de atividades rurais que não estivessem enquadradas no art. 6º, contribuiriam para o Serviço Social Rural com 1% (um por cento) do montante e da remuneração mensal para os seus empregados.

Posteriormente, foi editada a Lei 4.863/65 que majorou as alíquotas previstas no art. 6º, § 4º, da lei 2613/55, em 0,4%.

Na década de 70, foi editada a Lei Complementar nº 11 que instituiu o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), cuja execução foi atribuída a uma Autarquia denominada FUNRURAL (Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural).

O Programa de Assistência ao Trabalhador Rural instituiu a Previdência do Trabalhador Rural e seus dependentes, prevendo os seguintes benefícios: aposentadoria por velhice; aposentadoria por invalidez; pensão; auxílio-funeral; serviço de saúde; serviço social.

Para efeitos dessa lei, era considerado trabalhador rural a pessoa física que prestasse serviços de natureza rural a empregador, mediante remuneração de qualquer espécie, bem como o produtor, proprietário ou não, para efeitos legais, que sem empregado, trabalhasse na atividade rural, individualmente ou em regime de economia familiar.

O financiamento do sistema securitário, instituído por essa lei complementar, foi previsto em seu artigo 15, por meio de uma contribuição de 2% (dois por cento) que era devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais, prevendo uma majoração de 2,6% (dois e seis décimos por cento) da contribuição das empresas de que trata o art. 3º do Decreto-lei 1.146, de 31 de dezembro de 1970, sendo que, desse valor, 2,4% seria destinado ao FUNRURAL.

Com advento da Constituição Federal de 1998, essa diversidade de sistema securitário perdeu o substrato jurídico, pois a nova Ordem Constitucional vedou o tratamento diferenciado entre as populações Urbana e Rural.

Dessa forma, qualquer diferenciação até então aceita, colidiria com o Princípio da Igualdade e com o disposto no art. 194, inciso II, CF 88, que estabeleceu a uniformidade e equivalência dos benefícios entre as populações Urbana e Rural.

Visando dar concretude a esses preceitos Constitucionais, foi editada a Lei nº 7.787/99, que igualou as contribuições entre os trabalhadores Urbanos e Rurais.

Após, foi editada a Lei 8.213/91, que extinguiu o regime de seguridade diferenciado entre trabalhadores Urbanos e Rurais até então existente.

Cumpra-nos esclarecer que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um regramento específico para a instituição de novas fontes de custeio para a Previdência Social que por sua relevância será analisada a seguir.

2.2 A Constituição de 1998 e a exigência de lei complementar para a instituição de novas fontes de Custeio da Previdência

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 195, parágrafo 4º, que a lei poderá instituir outras fontes de Custeio destinadas à manutenção ou expansão da seguridade social, desde que obedecido o disposto no artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

Trata-se da chamada competência residual que foi outorgada à União e que autoriza a instituição de impostos além dos expressamente previstos no texto Constitucional, desde que instituídos por lei complementar, que sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Assim, os requisitos para o exercício da competência residual, na criação de impostos, são cumulativos, devendo-se inovar na base de cálculo e fato gerador, não podendo o novo tributo ser cumulativo e sua instituição deve se dar por meio de lei complementar.

A classificação dos tributos é a pedra de toque para a compreensão dos limites instituídos pela Constituição para o exercício da Competência residual em relação às Contribuições Sociais.

Geraldo Ataliba¹¹ ressalta a importância da classificação dos tributos nos seguintes termos:

E estes regimes erigem-se sobre princípios constitucionais impostergáveis pela administração e pelo legislador. Daí a absoluta necessidade de sua estrita observância. De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação, que engendra direitos públicos subjetivos dos contribuintes,

11 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 124.

que não podem ser, pelo legislador e pelo administrador, ignorados, diminuídos, modificados, comprimidos ou deformados.

Aí está a magnitude da importância da classificação dos tributos, principalmente quando tão extensa e minuciosamente prestigiada pelo próprio texto constitucional, como ocorre no Brasil (ao contrário de outros sistemas, onde a escassez de regras constitucionais resulta de ampla liberdade legislativa).

O primeiro critério para classificar os tributos foi o legal. O próprio CTN em seu artigo 5º optou por uma classificação tripartida do conceito de tributo. Para esse diploma legal, os tributos seriam classificados em impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Contudo, essa classificação não especifica qual é a natureza jurídica das Contribuições sociais, especificamente as destinadas ao custeio da seguridade social.

Buscando o enquadramento dessas exações ao critério legal, Luciano Amaro¹² lembra que já se afirmou que as Contribuições Sociais teriam natureza jurídica de taxa, quando pagas pelos trabalhadores, ou impostos, quando pagas pela empresa.

A insuficiência dessa solução é manifesta, pois as taxas, conforme dispõe o artigo 77 do Código Tributário Nacional, são vinculadas a uma atividade Estatal.

Isso não ocorre nas Contribuições Sociais, uma vez que as mesmas são vertidas em benefícios a toda a sociedade, inclusive àqueles que não tenham efetivado qualquer contribuição para o sistema de custeio no que tange às ações de saúde e assistência social.

Luciano Amaro leciona que “as contribuições poderiam não se legitimar como taxas: ou por não corresponderem ao exercício do poder de polícia nem à prestação de serviço público divisível, ou por terem a base de cálculo igual à dos impostos.”

Esse mesmo doutrinador apresenta uma classificação, que é a mais aceita, dividindo os tributos em quatro espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições (de melhoria, sociais, econômicas, corporativas e de iluminação pública), empréstimos compulsórios.

A importância das contribuições sociais como espécie distinta dos impostos deve-se ao fato de se reconhecer quais requisitos devem ser preenchidos no exercício da competência residual. A jurisprudência discutiu se no exercício dessa competência era necessário o preenchimento de todos os requisitos elencados no art. 154, I, da CF/88 ou se somente bastaria a edição de lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE-2584/RS estabeleceu que, para a instituição de novas contribuições sociais, deveria ser atendido apenas o requisito formal de serem, as novas exações, criadas através de lei complementar.

12 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 62.

EMENTA: Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não- cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.

Assim, a criação de nova fonte de custeio para previdência social, que não estivesse arrimada em uma das hipóteses elencadas no texto Constitucional, somente seria legitimamente instituída se o fosse através de lei complementar, sendo vedada a sua criação por lei ordinária.

A fixação desses conceitos e sua amplitude são de suma importância para a compreensão da constitucionalidade da instituição da contribuição social do produtor rural pessoa jurídica, bem como a fixação dos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade da lei 8.540 e da lei 9.528/97 que regiam a matéria até a edição da lei 10.256/01, que hoje trata do assunto. Agora passaremos a analisar os fundamentos da declaração de inconstitucionalidade da contribuição do produtor rural pessoa física instituída pela legislação anterior a emenda constitucional nº 20.

2.3 A Inconstitucionalidade da Lei 8.540/92 e Da Lei 9.528/97

Sob a égide da Constituição de 1988, buscando dar uniformidade ao sistema de custeio previdenciário, foram editadas as leis 8.540/92 e 9.528/97, que deram nova redação ao artigo 25 da lei 8.212/91.

Estes diplomas legais instituíram uma nova contribuição social que incidiria sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural pessoa física.

Essa legislação, porém, foi questionada judicialmente, sob o argumento que não haveria previsão Constitucional para a instituição da referida contribuição.

Os litigantes sustentavam que a Constituição Federal somente autorizou a criação de contribuições sociais incidentes sobre o produto da comercialização, no caso dos produtores rurais, que exerçam suas atividades no regime de economia familiar, conforme disposto no artigo 195, § 8º, da Constituição Federal de 1988.

Não havendo, pois, previsão Constitucional para a exação criada pela legislação infraconstitucional em comento, o que de fato ocorreu foi a instituição de nova fonte de custeio em desrespeito ao disposto no art. 195, § 4º, c/c 154, I, ambos da CF, ou seja, a criação de nova fonte em violação às regras da competência tributária residual.

Dessa forma, somente através de lei complementar é que o custeio a cargo do produtor rural pessoa física poderia ser legitimamente instituído.

A questão restou decidida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 363.852/MG. No caso concreto foi declarada a inconstitucionalidade da contribuição social do empregador pessoa física, prevista no artigo 25 da lei 8.212/91, com redação determinada pelas leis 8.540/92 e 9528/97, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que houve a criação de uma nova fonte de custeio sem observância da edição de lei complementar, uma vez que a incidência da contribuição dos produtores rurais pessoa física sobre o proveniente da comercialização de sua produção configuraria nova base de cálculo sem previsão Constitucional.

O Supremo Tribunal também estabeleceu que o conceito de receita bruta não se confunde com o conceito de faturamento previsto no art. 195, I, da CF/88, com redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998.

O Ministro Marco Aurélio de Melo, relator do julgamento, consignou em Voto:

Assentou o Plenário que o § 2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 fulminado ensejara fonte de custeio sem observância do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, sem a vinda à balha de lei complementar. O enfoque serve, sob o ângulo da exigência desta última, no tocante à disposição do artigo 25 da Lei nº 8.212/91. É que, mediante lei ordinária, versou-se a incidência da contribuição

sobre a proveniente da comercialização pelo empregador rural, pessoa natural. Ora, como salientado no artigo de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, houvesse confusão, houvesse

sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do § 8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produtor que não conta com empregados e exerça atividades em regime de economia familiar. Já estava ele alcançado pela previsão imediatamente anterior – do inciso I do artigo 195 da Constituição. Também sob esse prisma, procede a irresignação, entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso do faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo “faturamento”, no inciso I do artigo 195, o vocábulo “receita”. Então, não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar.

É de se ressaltar que o acórdão declarou a inconstitucionalidade até que fosse editada outra lei, com base na emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998. Nos seguintes termos:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário 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 a 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. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade da fonte de custeio criada pelas leis 8.540/92 e 9528/97 em sede de controle difuso de Constitucionalidade, bem como a superveniência da Emenda Constitucional nº 20/98, é necessária a análise dos efeitos dessa decisão sobre a mudança legislativa que sobreveio a esta, efetivada pela lei 10.256/2001, que novamente modificou o 25 da lei 8.212/91, recriando a fonte de custeio que foi anteriormente declarada inconstitucional. Para tanto estabeleceremos, no tópico a seguir, os limites objetivos e subjetivos da decisão que, em sede de controle concentrado, declara a inconstitucionalidade de uma norma.

2.4 Efeitos Do Controle Difuso de Constitucionalidade

Com a declaração de inconstitucionalidade da lei 8.540/92, em sede de controle difuso de constitucionalidade, faz-se necessária uma breve análise sobre os efeitos dessa decisão e seus reflexos sobre a contribuição social do empregador rural pessoal física, bem como sua eficácia em relação a terceiros.

Primeiramente, devemos esclarecer que a ideia de controle de Constitucionalidade emana da rigidez constitucional. Constituição rígida é aquela que possui um sistema mais solene para que ocorram mudanças em seu texto.

A Constituição Federal do Brasil é uma Constituição rígida, tendo em vista as regras procedimentais estabelecidas em seu art. 60, para que possa ocorrer uma mudança em seu texto.

O controle de constitucionalidade também deriva do princípio da supremacia da constituição, que coloca a constituição como a pedra de toque do sistema jurídico, devendo, com ela, serem compatíveis todas as normas infraconstitucionais, sob pena de inconstitucionalidade.

É a chamada compatibilidade vertical das normas jurídicas, onde as normas inferiores somente serão válidas se forem compatíveis com as normas de grau superior.

Estando a norma inferior em choque com a norma superior, os efeitos da declaração de Constitucionalidade variam sobremaneira, dependendo da teoria que se utiliza para definir a natureza jurídica dessa declaração.

Existem duas grandes teorias que buscam explicar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. A teoria da nulidade, presente no sistema americano e a teoria da anulabilidade, presente no sistema austríaco.

No sistema austríaco a declaração de inconstitucionalidade da norma gera a anulabilidade da norma inconstitucional. Neste sistema, a norma inconstitucional é válida até a decisão que declarou sua inconstitucionalidade.

Para aqueles que aceitam a teoria da anulabilidade, a declaração de inconstitucionalidade tem natureza jurídica constitutiva e produz efeitos *ex nunc*, ou seja, a norma declarada inconstitucional produz validamente efeitos até a sua declaração de constitucionalidade, é o que doutrina Pedro Lenza¹³.

Já no sistema americano, a lei inconstitucional é considerada nula, e, conseqüentemente, ineficaz desde sua origem. A declaração de constitucionalidade tem natureza jurídica declaratória e seus efeitos são *ex tunc*. Neste sistema a norma é inválida desde a origem, não produzindo efeitos jurídicos válidos.

Os dois sistemas buscaram atenuar seus postulados, não sendo aplicados atualmente em sua pureza. Os efeitos das teorias da anulabilidade e da nulidade sofreram temperamentos para evitar decisões que ofendam os postulados da

13 LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 241.

segurança jurídica, boa-fé e coisa julgada. É nesse sentido que surge, por exemplo, a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

O Brasil adotou o sistema americano, optando, dessa forma, pela teoria da nulidade da norma inconstitucional. Carlos Roberto Siqueira Castro lembra-nos que¹⁴:

Entre nós brasileiros, a tradição amplamente majoritária na perspectiva tanto da doutrina quanto da jurisprudência, tem sido a de honrar o modelo de controle de constitucionalidade das leis cunhado pelo Constituinte de 1891, a sua vez haurido no assim chamado controle jurisdicional difuso, de que foi protótipo inspirador a judicial review norte-americana. Este paradigma, como se sabe, ao tempo da promulgação de nossa primeira Constituição republicana, ainda encampava a teorização ortodoxa que avistava nulidade absoluta e ineficácia plena na lei incondizente com a Constituição. Fazia-o na trilha do raciocínio articulado pelo Chief Justice Marshall no caso *Marbury vs. Madison*, no ano de 1803, [...]. Para essa festejada visão, que até hoje é determinante para o direito público brasileiro, a lei inconstitucional configura genuína *contradictio in terminis*, na medida em que falta-lhe o fundamento de validade corporificado no estatuto que ocupa a presidência do sistema jurídico, este informado, desse modo, pelo princípio da hierarquia e rigidez.

A teoria da nulidade da norma inconstitucional mostra-se mais adequada para explicar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Isto porque a Constituição tem, no ordenamento jurídico, uma posição de supremacia. Assim, admitir que uma norma inconstitucional possa produzir efeitos é o mesmo que negar vigência à Constituição naquele período.

Luís Roberto Barroso leciona neste sentido¹⁵:

A lógica do raciocínio é irrefutável. Se a Constituição é lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isso representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí por que a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.

Ocorre, porém, que a teoria da nulidade acarreta insegurança jurídica, tornando a defesa de sua aplicação uma tarefa árdua.

14 CASTRO, Carlos Roberto. Da Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos em Face das Leis nos 9.868 e 9.882/99. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *O Controle de Constitucionalidade e a Lei n.º 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 58.

15 BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.

Isto porque é inegável que diversas relações jurídicas são entabuladas com base na lei que foi declarada inconstitucional. A aplicação pura da teoria da nulidade tornaria o sistema jurídico precário e a ausência de um mínimo de segurança teria impactos na ordem econômica, social e políticas imensuráveis. Diante desse fato, foi inevitável adotar uma atenuação da regra geral da nulidade.

Com esse desiderato, foi editada a Lei nº. 9.868/99, que rege o processamento e julgamento da ação declaratória de inconstitucionalidade, que em seu artigo 27, previu expressamente a possibilidade da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A técnica da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade tem sua aplicação condicionada ao preenchimento de requisitos, quais sejam, a existência de razões de segurança jurídica, em que na análise do caso concreto demonstre que a aplicação retroativa da declaração de inconstitucionalidade possa causar instabilidade das relações jurídicas regidas pela lei inconstitucional, ou que o interesse social seja de tal monta que justifique a modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade da norma.

A respeito do tema, Gilmar Ferreira Mendes destaca que¹⁶:

Tal como observado, o princípio da nulidade continua a ser a regra no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente importante, manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, a não-aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio. O princípio da nulidade somente há de ser afastado se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social. Entre nós, cuidou o legislador de conceber um modelo restritivo também no aspecto procedimental, consagrando a necessidade de um quorum especial (dois terços dos votos) para a declaração de inconstitucionalidade com efeitos limitados.

Portanto, no direito brasileiro adota-se a teoria da nulidade, sendo que o ato normativo declarado inconstitucional, no controle concentrado

16 MENDES, Gilmar Ferreria, et. al. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2011. p. 1204.

ou difuso, é nulo ab initio, retroagindo os efeitos da decisão à data da sua entrada em vigor do diploma declarado inconstitucional, podendo-se ter seus efeitos modulados no caso concreto.

Fixada a retroação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade e a possibilidade de modular seus efeitos, passaremos a analisar o requisito procedimental, a denominada “Reserva de Plenário”, para que possa haver a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso.

O controle difuso, também chamado de controle repressivo, é realizado por qualquer juiz ou tribunal que, no caso concreto, declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Quando a declaração de inconstitucionalidade é declarada por tribunal, a Constituição exige o voto da maioria absoluta de seus membros ou do Órgão especial do tribunal, é a chamada cláusula de Reserva de Plenário.

O artigo 97 da Constituição tem a seguinte redação:

Art.97 Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Essa regra não se aplica nos casos em que já houver manifestação do Pleno do Tribunal ou do Órgão Especial ou do STF sobre a inconstitucionalidade de uma lei.

Esta regra está prevista no artigo 481 do CPC:

Art. 481. Se a alegação for rejeitada, prosseguirá o julgamento; se for acolhida, será lavrado o acórdão, a fim de ser submetida a questão ao tribunal pleno.

Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

A reserva de plenário mostra-se como condição de eficácia da declaração de inconstitucionalidade e sobre o tema o Supremo Tribunal editou a súmula vinculante nº10: “Viola a cláusula de reserva de plenário a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare inconstitucional uma lei, afaste a sua incidência”.

A cláusula de Reserva de Plenário não se aplica ao juiz monocrático, uma vez que a exigência Constitucional é dirigida aos tribunais, nem tampouco às turmas recursais dos juizados especiais, uma vez que essas turmas não podem ser confundidas com tribunais.

O Supremo Tribunal Federal também definiu, quando do julgamento do RE 361.829, que a reserva de plenário não se aplica a ele mesmo, uma vez que o controle difuso de constitucionalidade é inerente à missão institucional do próprio tribunal.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO.

AUSÊNCIA. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal. 2. Não há falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez inexistente o caráter infringente de anterior acórdão embargado, mas, apenas, o aspecto supletivo processualmente previsto. 3. O encaminhamento de recurso extraordinário ao Plenário do STF é procedimento que depende da apreciação, pela Turma, da existência das hipóteses regimentais previstas e não, simplesmente, de requerimento da parte. 4. O STF exerce, por excelência, o controle difuso de constitucionalidade quando do julgamento do recurso extraordinário, tendo os seus colegiados fracionários competência regimental para fazê-lo sem ofensa ao art. 97 da Constituição Federal. 5. Embargos de declaração rejeitados.”

Fixado o rito procedimental para a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, impõe-se a verificação dos efeitos dessa decisão para as partes e para terceiros.

A regra geral é que os efeitos da decisão no controle difuso de constitucionalidade seja “inter partes” e “ex tunc”.

O efeito limitado às partes do processo deve-se aos limites subjetivos da coisa julgada que não afeta terceiros que não participaram do processo.

J.E. Carreira Alvim, assim definiu os limites subjetivos da coisa julgada¹⁷:

Quando se trata de delimitar os limites subjetivos da coisa julgada, cuida-se de estabelecer em relação a que pessoas a sentença passa em julgado.

17 ALVIM, J.E. Carreira. *Teoria Geral Do Processo*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2007. p. 345.

Esse tema é dos mais controvertidos, em doutrina e, até o momento não se chegou a resultados satisfatórios.

A sentença passa em julgado em relação às partes na causa (*res iudicata facit ius inter partes*), não em relação a terceiros, estranhos à demanda (*res inter alios iudicata tertio non nocet*).

Em que pese os efeitos da coisa julgada ser limitado aos litigantes, a Constituição possui um regramento próprio que prevê a possibilidade da extensão a terceiros dos efeitos da decisão que, em controle difuso, declara a inconstitucionalidade da lei.

O artigo 52, inciso X, da CF/88, atribui ao Senado Federal a competência privativa para suspender a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF.

A possibilidade de suspensão de leis abrange todas as esferas federativas, podendo o Senado Federal suspender leis federais, estaduais e municipais. Os efeitos dessa decisão são “*ex nunc*” (não retroage) e “*erga omnes*” (para todos).

Não podemos deixar de mencionar a teoria da transcendência dos motivos determinantes da sentença que busca abstrativar o controle difuso de constitucionalidade, fazendo com que uma decisão que declara a inconstitucionalidade em um caso concreto tenha força vinculante transcendente para casos análogos, cujo fundamento jurídico seja o mesmo daquele já declarado inconstitucional. É o que defende Gilmar Ferreira Mendes¹⁸:

A exigência de que a eficácia geral da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em casos concretos dependa de decisão do Senado Federal, introduzida entre nós com a Constituição de 1934 e preservada na Constituição de 1988 (art. 52, X), perdeu parte do seu significado com a ampliação do controle abstrato de normas, sofrendo mesmo um processo de obsolescência. A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuiriam, certamente, para que se mitigasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de poderes – hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de emenda constitucional, por que lhe haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?

A única resposta plausível nos leva a acreditar que o instituto da suspensão pelo Senado Federal assenta-se hoje em razão exclusivamente histórica.

18 MENDES, Gilmar Ferreria, et. al. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1029.

Contudo, a matéria não está definida no STF. Pedro Lenza¹⁹ (2012) lembra que somente com uma reforma Constitucional é que se poderia adotar essa teoria, uma vez que ela nega vigência ao art. 52, inciso X, da CF/88.

[...] por todo exposto, embora a tese da transcendência decorrente do controle difuso pareça bastante sedutora, relevante e eficaz, inclusive em termos de economia processual, de efetividade do processo, de celeridade processual (art. 5º, LXXVIII – Reforma do Judiciário) e de implementação do princípio da força normativa da Constituição (Konrad Hesse), afigura-se faltar, ao menos em sede de controle difuso, dispositivos e regras, sejam processuais, sejam constitucionais, para a sua implementação.

O legislador previu a possibilidade da objetivação do controle concentrado através do mecanismo da repercussão geral, um processo que antes era marcadamente subjetivo e ganha contornos de defesa do direito material.

Dessa forma, submetido um Recurso extraordinário ao rito da repercussão geral, a decisão tomada neste processo vinculará o judiciário na resolução de casos análogos. O rito a ser seguido está assim disciplinado no Código de Processo Civil:

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.

Finalmente a última consideração a se feita é que declarada a inconstitucionalidade da lei haverá a repristinação da legislação por ela revogada.

Essa é uma Consequência lógica da adoção da teoria da nulidade das normas inconstitucionais. Tendo a declaração de inconstitucionalidade, em regra, eficácia “ex tunc”, a norma declarada inconstitucional não terá validamente produzido efeitos e a consequência de sua retirada do mundo jurídico é a restauração da vigência da legislação que por ela foi revogada.

Neste sentido, Luís Roberto Barroso²⁰:

A premissa da não-admissão de efeitos válidos decorrentes do ato inconstitucional conduz, inevitavelmente, à tese da repristinação da norma revogada. É que, a rigor lógico, sequer se verificou a revogação no plano jurídico. De fato, admitir-se que a norma anterior continue a ser tida

20 BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 93-93.

por revogada importará na admissão de que a lei inconstitucional inovou na ordem jurídica, submetendo o direito objetivo a uma vontade que era viciada desde a origem. Não há teoria que possa resistir a essa contradição.

Fixados o rito a ser seguido para a declaração de inconstitucionalidade e os limites objetivos e subjetivos dessa declaração, agora analisaremos os efeitos da declaração de inconstitucionalidade efetivada no RE 363.852/MG e seus efeitos jurídicos em relação à contribuição social do empregador rural pessoal física instituída pela 10.256/01. Antes, contudo, são necessárias algumas considerações sobre esse recurso e seus efeitos jurídicos.

2.4.1 feitos Do Julgamento do RE 363.852/MG

O primeiro efeito jurídico a ser destacado pela declaração de inconstitucionalidade, firmada no julgamento do RE 363.852/MG, que julgou inconstitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pelas leis 8.540/92 e 9528/97, é que os efeitos dessa declaração foram retroativos até a edição dessas leis.

Isso porque até o presente momento não houve a modulação dos efeitos dessa decisão, pendendo ainda o julgamento de embargos de declaração da Fazenda Nacional que visam justamente essa modulação.

Dessa forma, não havendo manifestação expressa do STF no sentido de modular os efeitos de sua decisão, impõe-se a retroação da decisão até a edição das leis declaradas inconstitucionais.

Um ponto importante a ser ressaltado é que o julgamento do RE 363.852/MG não se deu sob o rito da repercussão geral. Dessa forma, seu julgamento não terá nenhum efeito sobre o julgamento de outros recursos, que não terão seu curso sobrestado, não influenciando, assim, no julgamento de outras demandas.

Desta feita, o efeito dessa declaração de inconstitucionalidade somente aproveitará às partes litigantes no processo, não aproveitando a qualquer terceiro.

O aspecto temporal é outro fator que teve uma forte influência nos limites desse julgado, devendo ser analisado para fixação dos limites objetivos da declaração de inconstitucionalidade.

O referido recurso extraordinário foi distribuído em 27/08/1998, através dele houve a arguição de inconstitucionalidade da legislação então vigente.

Assim, a referida declaração de inconstitucionalidade não abrangeu a lei 10.256/01 que, sob a égide da emenda constitucional nº 20, recriou a contribuição social do produtor rural pessoa física. Sendo seus efeitos limitados temporalmente às leis 8.540/92 e 9528/97.

Finalmente, a declaração de inconstitucionalidade levou à repristinação da legislação anterior, sendo que, aqueles que obtiveram êxito judicial em ver declarada a inconstitucionalidade das Leis 8.540/92 e 9528/97, serão regidos pela Lei Complementar nº 11 de 1971.

Esclarecido que a declaração de inconstitucionalidade efetivada pelo RE 363.852/MG está limitada às partes e temporalmente até a edição de nova legislação que trate do assunto, buscaremos demonstrar a constitucionalidade da lei 10.256/01, que sobre a égide da emenda constitucional nº 20, instituiu a contribuição social do produtor rural pessoa física.

2.5 Emenda Constitucional nº 20 e a Lei 10.256/2001

O principal fundamento para a declaração da inconstitucionalidade das leis 8.540/92 e 9528/97 foi a ausência de suporte constitucional autorizativo para a instituição dessa contribuição.

A Suprema Corte declarou que os conceitos de receita bruta e faturamento não se confundem e quando da edição das leis 8.540/92 e 9528/97, o texto constitucional somente autorizava a instituição de contribuições sociais incidentes o faturamento e o lucro, silenciando quanto ao vocábulo receita.

Dessa forma, instituindo uma nova contribuição social incidente sobre a receita bruta dos trabalhadores rurais pessoa física, foi criada uma nova fonte de custeio não prevista na Constituição Federal afeta à competência residual, que deveria ser exercida através de lei complementar, conforme disposto no artigo art. 154, I, da CF/88.

Visando superar esse vício de inconstitucionalidade foi editada emenda constitucional nº 20/98, que deu nova redação ao artigo 195, CF/88, fazendo constar expressamente a possibilidade de criação de uma contribuição social incidente sobre a receita bruta do produtor rural. O artigo 195, CF/88, ficou com a seguinte redação:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

II - dos trabalhadores;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

No julgamento do RE 363.852/MG, ficou consignado expressamente que era declarada a inconstitucionalidade da contribuição social dos produtores rurais pessoas físicas até que nova legislação, arrimada na emenda constitucional nº 20/98, instituísse a referida contribuição.

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 a 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.

O mesmo entendimento ficou consignado no julgamento do RE 585.684, no qual foi declarado que a inconstitucionalidade dessa exação limitou-se à legislação anterior a emenda constitucional nº 20/98. A decisão teve a seguinte ementa:

Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou constitucional a Contribuição Social destinada ao Custeio da Seguridade Social cobrada com base na produção rural e devida por empregadores que fossem pessoas físicas (art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 8.540/1992 - “Funrural”).

Em síntese, sustenta-se violação dos arts. 150, I e II, 154, I, 195, I e 198, § 8º da Constituição.

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos 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. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001. O pedido subsidiário para condenação à restituição do indébito tributário, com as especificidades pretendidas (compensação, correção monetária, juros etc) não pode ser conhecido neste momento processual, por falta de prequestionamento (pedido prejudicado devido à rejeição do pedido principal).

Devolvam-se os autos ao Tribunal de origem, para que possa examinar o pedido subsidiário relativo à restituição do indébito tributário, bem como

eventual redistribuição dos ônus de sucumbência. Publique-se. Int.. Brasília, 10 de fevereiro de 2011.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Dessa forma, a edição da lei 10.256/01, já sob a vigência da emenda constitucional nº 20, criou legitimamente a contribuição social do produtor rural pessoal física, devendo, portanto ser afastado qualquer arguição de vício de inconstitucionalidade.

Sucedo, porém, que esse diploma legal somente modificou o caput do artigo 25, da lei 8.212/91, fazendo referências aos seus incisos, onde consta as alíquotas de contribuição instituídas pelas Leis 9.528/97 e 8.540/92, que foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

O artigo 25, da lei 8.212/91, ficou com a seguinte redação:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

- 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

- 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92).

§ 2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92).

§ 3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos. (Incluído pela Lei nº 8.540, de 22.12.92)

A questão que se impõe é: não tendo a lei reescrito os incisos do art. 25 da lei 8.212/91, teria permanecido a inconstitucionalidade apontada anteriormente pelo STF? Para deslinde dessa questão, não podemos olvidar que a declaração de inconstitucionalidade pelo RE 363.852/MG foi efetivada em sede de controle

difuso, sem a aplicação do mecanismo da repercussão geral, tendo, portando, seus efeitos limitados às partes litigantes naquele feito. Tampouco houve a manifestação do Senado Federal suspendendo os diplomas legais que foram objeto de controle de legalidade.

Assim, esses diplomas legais estavam em plena vigência quando da edição da lei 10.256/01. Não podemos deixar passar ao largo que esses incisos aplicam-se também ao segurado especial e não foram afetados pela declaração de inconstitucionalidade do RE 363.852, que não abarcou essa classe de segurados.

Dessa forma, estaríamos diante de uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, estando em plena vigência os diplomas legais declarados inconstitucionais.

Isto porque, ao declarar a inconstitucionalidade da exação, que instituiu a contribuição social do produtor rural pessoa física, o Supremo Tribunal Federal excluiu sua aplicação àquela hipótese que a ele foi submetida, não alterando, por consequência, o seu programa normativo, permanecendo seu texto em vigor.

Gilmar Ferreira Mendes²¹, ao comentar a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade sem redução de texto de uma lei que majorou um determinado tributo sem a observância do princípio da anterioridade, assentou que “como se vê, essas decisões não levam, necessariamente à cassação da lei, uma vez que ela poderá ser aplicada, sem nenhuma mácula, já no próximo exercício financeiro.”

Portanto, a modificação feita no caput do art. 25 pela lei 10.256/01, com a remissão aos incisos que continha as alíquotas a serem aplicadas ao sistema de custeio do produtor rural especial, teria levado à homologação de tais alíquotas, com a encampação desses incisos que passaram a fazer parte da lei nova, sanando definitivamente o vício de constitucionalidade existente outrora.

3 INEXISTENCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E A INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM

Em que pese termos demonstrado a superação da inconstitucionalidade originária da contribuição social do produtor rural pessoa física, pela edição da lei 10.256/01, esse diploma legal repetiu o mesmo teor da legislação antiga que foi declarado inconstitucional.

Ocorre que o relator do RE 363.852 apontou, além da necessidade de lei complementar, outros dois vícios, que maculariam a instituição da contribuição social do produtor rural pessoa física incidente sobre a comercialização de sua produção.

O primeiro foi a ocorrência de “bis in idem”, ou seja, um mesmo fato gerador sendo tributado mais de uma vez pelo mesmo ente federativo, não havendo previsão Constitucional que vede a sua ocorrência.

21 MENDES, Gilmar Ferreria, et. al. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1186.

Cumpre-nos esclarecer que as competências tributárias estão expressamente previstas no texto Constitucional para as três esferas federativas.

Dessa forma, a instituição de um novo tributo incidente sobre um mesmo fato gerador de outra exação, por ente federativo detentor da competência para sua criação, deve ser compreendida como majoração da exação anteriormente criada, ainda que sobre outra denominação. Isto porque a natureza jurídica do tributo é determinada pelo seu fato gerador, conforme dispõe o art. 4º do Código Tributário Nacional.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim, não havendo ofensa a outros princípios que regem a tributação, como por exemplo, ofensa à capacidade contributiva, não há que se falar em inconstitucionalidade pela simples majoração de tributo pelo ente competente para sua instituição, ou seja, o “bis in idem”, por si só, não gera nulidade da exação criada. A jurisprudência é nesse sentido:

CONSTITUCIONAL.TRIBUTÁRIO.COFINS-IMPORTAÇÃO. PIS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. CONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. BASE DE CÁLCULO. FIXAÇÃO DE CONCEITO DE “VALOR ADUANEIRO”. ADMISSIBILIDADE. SENTENÇA REFORMADA. 1. A decisão proferida pelo STF na ADC nº 18, determinou a suspensão de todas as ações em trâmite cujo objeto envolva a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98 (inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP). Precedente: STF, ADC 18 MC/DF, MIN. MENEZES DIREITO, TRIBUNAL PLENO, DJE-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008. Prazo e prorrogações esgotados. 2. Na sessão de 11/04/2012, da Quarta Seção deste Tribunal, a Questão de Ordem suscitada nos Embargos Infringentes 0016794-43.2005.4.01.3400-DF, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, consistente na manutenção da suspensão dos julgamentos, restou rechaçada, por maioria. Foram liberados, portanto, os órgãos fracionários para o julgamento meritório das controvérsias que giram em torno do assunto, em razão da cessação dos efeitos da ordem de sobrestamento determinada anteriormente pela Corte Suprema. 3. A identidade dos fatos geradores das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação não caracteriza bis in idem, devendo prevalecer aqui a orientação já esposada pelo egrégio Supremo Tribunal Federal em relação ao PIS e COFINS sobre faturamento. 4. O PIS- importação e a COFINS-importação foram instituídos pela Medida

Provisória 164/2004, posteriormente convertida na Lei 10.865/04, a qual foi editada em 29/01/2004, fixando a produção de seus efeitos a partir de 1º de maio do mesmo ano, em respeito ao prazo de 90 dias exigido para a instituição das contribuições à seguridade social (art. 195, parágrafo 6º, da CF/88), sendo respeitado o princípio da anterioridade. 5. É possível a instituição de contribuições sociais através de Medida Provisória, sendo desnecessária a edição de lei complementar para tal finalidade, tendo em vista que os tributos aqui tratados têm previsão no próprio Texto Constitucional. 6. O legislador ordinário, ao regular a matéria atinente às contribuições sociais previstas no art. 195, IV, c/c art. 149, parágrafo 2º, II e III, da CF/88, nada mais fez que, no âmbito de sua competência e para efeitos restritos àquela lei, fixar o conceito que se pretendeu dar à expressão “valor aduaneiro” para a incidência dos tributos ali instituídos, no caso, o COFINS e o PIS sobre a importação de produtos estrangeiros. 7. O alcance dado à citada expressão não exacerbou a previsão constitucional, porquanto ali não houve a conceituação de “valor aduaneiro”, ficando a encargo da lei explicitar a sua extensão, definindo, desta forma, a base de cálculo das ditas contribuições sociais. 8. Assim, a Lei nº 10.865/2004 não ampliou a expressão “valor aduaneiro” derivado do art. VII do GATT 1994; sendo adequado constitucionalmente a inclusão, na base de cálculo das contribuições questionadas, dos valores referentes ao ICMS- Importação e das próprias contribuições. 9. Apelação da impetrante não provida. Apelação da União e remessa oficial providas, para denegar a segurança. (AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 200438000451580).

O Ministro Marco Aurélio de Mello aponta a ocorrência de “*bis in idem*” na seguinte passagem de seu voto no RE 363.852:

A regra, dada a previsão da alínea “b” do inciso I do referido artigo 195, é a incidência da contribuição social sobre o faturamento, para financiar a seguridade social instituída pela lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1999, a obrigar não só as pessoas jurídicas, como também aquelas a ela equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda – artigo 1º da citada lei complementar. Já aqui surge duplicidade contrária à carta da República, no que, conforme o artigo 25, incisos I e II, da lei 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. Vale frisar que, no artigo 195, tem –se contemplada situação única em que o produtor rural contribui para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado de sua comercialização da produção, ante o disposto no § 8º do citado artigo 195 – a revelar que, em se tratando de produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e pescador artesanal bem como dos respectivos cônjuges que exerçam

atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, dá-se a contribuição para seguridade social por meio de aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. A razão do preceito é única: não se ter, quanto aos nele referidos, a base para a contribuição estabelecida na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Carta, isto é, a folha de salários. Daí a cláusula contida no § 8º em análise “...sem empregados permanentes...”.

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, Na fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

O “*bis in idem*” apontado pelo relator, referente à exação prevista no art. 195, I, “b”, da CF, não ocorre de fato, isto porque a contribuição sobre a folha de salários foi substituída pela contribuição sobre o resultado da comercialização, conforme redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Outro fato que afasta a existência de “*bis in idem*” é que o produtor rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, nos termos do art. 1º, LC 70/91 e do art. 150, Decreto nº 3.000/99, cuja redação é a seguinte:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela

legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

- as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “a”);
- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”);
- as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

- médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “a”, e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);
- profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “b”);
- agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “c”);
- serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “d”);
- corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “e”);
- exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “f”);
- exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não

explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “g”).

Da leitura dos dispositivos transcritos verifica-se que não há enquadramento do produtor rural pessoa física em nenhum dos incisos, o que demonstra a não ocorrência do “*bis in idem*”.

Já a pretensa ofensa ao princípio da igualdade, é apontada na seguinte passagem do Ministro Marco Aurélio de Mello, relator do RE 363.852:

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, Na fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

Imperioso observar que o princípio da igualdade não impõe um tratamento linear entre os cidadãos, mas permite que se estabeleçam diferenciações entre aqueles que encontrem em situações distintas, como já apontado neste trabalho.

A simples existência de tratamento tributário diferenciado entre produtores rurais “com” e “sem” empregados não é suficiente para macular este princípio.

É necessário, para tanto, que seja demonstrado objetivamente que esta diferenciação cria um odioso privilégio entre categorias que estão em igualdade de condições, o que de fato não ocorre.

Da análise do voto do Ministro relator verifica-se que a ofensa ao princípio da isonomia consistiria no tratamento mais gravoso imposto aos trabalhadores rurais “com” empregados que, além de contribuírem com a contribuição sobre a folha de salários, também estariam obrigados a contribuir para a COFINS que incidiria sobre o seu faturamento, colocando-os em posição mais gravosa em relação aos produtores rurais “sem” empregados que somente contribuiriam com a exação incidente sobre sua comercialização. Conforme ressaltado anteriormente o empregador rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, tenha ou não empregados.

Assim, não sendo o empregador rural pessoa física contribuinte da COFINS, o tratamento mais gravoso ao produtor rural “com empregado” não ocorre, uma vez que a tributação que incide sobre o produtor rural “com” ou “sem” empregado é a mesma, não havendo a mácula à isonomia apontada pelo relator.

A jurisprudência dos Tribunais é pacífica nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. EMPREGADOR RURAL. COOPERATIVA

AGRÍCOLA (SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO). LEI Nº 8.212/91 ALTERADA PELA LEI 8.540/92. CONSTITUCIONALIDADE.

É devida a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural, instituída pela lei ordinária nº 8.540/92, que alterou a Lei nº 8.212/91, e sem que este fato cause afronta ao inciso I do art. 195 (c/c art. 154-I) da Constituição Federal, bem como a criação, in casu, da figura do responsável tributário, de acordo com o art. 128 do Código Tributário Nacional. Assim, o adquirente, o consignatário ou a cooperativa, que adquiram produtos rurais ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física para recolher a contribuição devida à seguridade social pelo produtor rural. Somente não há sub-rogação do adquirente, quando este é estrangeiro ou consumidor, no varejo, como dispõe o inciso X, a, do art. 30, da Lei 8.212/91, sendo que a figura do responsável tributário já estava prevista no art. 128 do CTN. A contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, que é devida pelo empregador rural, pode ser instituída por lei ordinária, porque compreendida no art. 195, I, da Constituição Federal, haja vista que o conceito de receita bruta se equipara ao de faturamento, de acordo com a interpretação conferida pelo STF, no julgamento da ADIn 1.103-3, ocasião em que foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 2º do art. 25 da Lei 8.870/94.

Não se trata de novo FUNRURAL, extinto pela Lei nº 7.787/89 - mas sim - de nova incidência de contribuição social sobre o faturamento, nos termos do inciso I do art. 195 da Carta Magna, cujos sujeitos passivos são os produtores rurais.

Os produtores rurais, não obstante dispensados de contribuir sobre a folha de salários - no que pertine à contribuição patronal - não se eximem do recolhimento da parte relativa a seus empregados, afastando quaisquer alegações acerca da ocorrência de bi-tributação.

Apelação não provida.

(AC 2000.01.00.062548-3/MG, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 p.258 de 17/07/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. EXIGIBILIDADE. BITRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. 1. A partir do advento da L 8.212/1991, é exigível a contribuição ao FUNRURAL do empregador rural pessoa física, sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, com fundamento no inc. I e § 8º do art. 195 da CF 1988. 2. Não há bitributação ou infringência ao princípio da não-cumulatividade, em virtude de a contribuição ao FUNRURAL devida pelo empregador rural pessoa física ter a mesma base de cálculo da COFINS, seja porque a contribuição não foi criada em decorrência da competência residual conferida pelo § 4º do art. 195 CF 1988, seja porque as pessoas físicas

não são sujeitos passivos da COFINS. (TRF4, AG 2008.04.00.027135-3, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Marcelo de Nardi, D.E. 04/11/2008)

Assim, não há qualquer vício que macule a proibição de imposição de “bis in idem” ou ao princípio da isonomia, sendo a contribuição do produtor rural também constitucional sobre esse aspecto.

Ademais, a tributação, em um Estado Democrático de Direito, é um instrumento posto à disposição da sociedade para atingir os seus objetivos. Não se fala mais em submissão do contribuinte ao Estado quando do pagamento dos tributos, mas sim em um dever fundamental, daqueles que compõe a sociedade, de contribuir para sua organização e manutenção.

Dessa forma, a constitucionalidade da norma que instituiu a contribuição social do produtor rural deve ser aferida também em relação aos princípios que regem a Seguridade Social. A desoneração desse setor da sociedade, em relação à sua contribuição para a seguridade social, viola os princípios da Solidariedade, Diversidade da Base de Financiamento, Equidade na forma de participação no custeio.

Sem esta contribuição, o sistema securitário restaria privado de recursos necessários para concretizar os princípios da Uniformidade e Equivalência de Prestações entre as Populações urbana e rural e o Princípio da Universalidade da cobertura de atendimento, por serem prestações sociais que demandam um aporte de recursos públicos, os quais devem ser custeados em parte pela Previdência Social e em parte por toda a sociedade, por meio das contribuições sociais.

A tributação do produtor rural, pois, deve ser concebida como um instrumento posto a serviço do Estado para que o mesmo concretize as políticas sociais estabelecidas na Constituição Federal, possibilitando o cumprimento de um dos grandes objetivos do nosso Estado democrático de Direito que é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse Sentido leciona Leandro Paulsen:

O modo de ver a tributação alterou-se muito nas últimas décadas. Já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de Hobin Hood, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido. A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção.

MARCO AURÉLIO GRECO ressalta a importância de se evoluir de uma visão do ordenamento tributário meramente protetiva do contribuinte para outra que nele enxergue a viabilização das políticas sociais. Transitamos do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente

estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito, mas também Social, enfim, para um Estado Democrático de Direito, como estampa o art. 1º da nossa Constituição da República. Isso dá lugar a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade. Demonstra que Constituição brasileira de 1967 foi uma Constituição do estado brasileiro, enquanto a de 1988 é da sociedade brasileira. Naquela, em primeiro lugar estava a organização do poder; nesta, os direitos fundamentais tem precedência. Naquela, a tributação era ainda foi uma Constituição do Estado brasileiro, em que primeiro se dispunha sobre a estrutura do poder, seus titulares, suas prerrogativas e sobre os bens públicos para, só então, cuidar da tributação como simples suporte do estado, aparecendo os direitos fundamentais apenas ao seu final, como um resguardo devido à sociedade civil. Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade. Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. (<http://intranet.receita.fazenda/administracao/rf10/estruturaaizacional/superintendencia-regional/disit/biblioteca-disit/cursos/curso-de-direito-tributario-leandro-paulsen/aula-1>).

Portanto, os princípios securitários acima elencados autorizam a tributação dos produtores rurais e estes também devem ser considerados quando da análise da constitucionalidade da exação imposta a este segmento social.

4 CONCLUSÃO

A contribuição social do empregador pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção foi instituída pelas leis 8.540/92 e 9.528/97, que deram nova redação ao artigo 25 da lei 8.212/91.

Sucedee que, quando da edição desses diplomas legais, não havia na Constituição Federal a previsão para que houvesse a instituição de uma contribuição social incidente sobre a receita bruta dos produtores rurais pessoa física.

O Supremo Tribunal Federal já havia assentado a tese de que o faturamento não era sinônimo de receita, assim, a instituição dessa contribuição

configurou-se como sendo a instituição de nova fonte de custeio para previdência social, que somente poderia ser legitimamente instituída através de lei complementar, conforme dispõe o artigo 150, inciso I, da CF/88.

Arguindo a inconstitucionalidade dessa contribuição, foi impetrado, junto ao Supremo Tribunal Federal, o RE 363.850/MG, que foi julgado procedente, consignando que a inconstitucionalidade estava limitada até a edição de nova legislação que criasse a contribuição sob a égide da emenda constitucional nº 20, que modificou o artigo 195, fazendo constar expressamente a possibilidade de criação de contribuição social incidente sobre a receita, o que dispensaria a necessidade de lei complementar.

No julgamento do referido recurso especial, o relator, ministro Marco Aurélio de Mello, apontou mais dois fundamentos para o reconhecimento da inconstitucionalidade, o primeiro foi a existência de “*bis in idem*” entre a contribuição instituída e a COFINS, o que resultaria em uma dupla oneração vedada pela constituição.

O segundo fundamento foi a quebra da isonomia que deve existir entre os empregadores rurais “com” e “sem” empregados, uma vez que aqueles seriam mais severamente onerados que estes, já que aqueles contribuiriam para a COFINS e estes não.

Visando buscar a superação da inconstitucionalidade apontada, após a edição da emenda a constituição nº 20, foi editada a lei 10.256/01 que instituiu novamente a contribuição do produtor rural pessoa física nos exatos termos que fora instituída pelas leis que foram declaradas inconstitucionais.

A partir desse fato, em que pese ter sido superado um fundamento da declaração de inconstitucionalidade apontado no RE 363.852/MG, surgiu o questionamento se os outros fundamentos, ofensa à proibição ao “*bis in idem*” e ao princípio da isonomia, não tornaria, também, essa legislação inconstitucional.

A resposta que se impõe é a negativa, pois os vícios apontados pelo eminente relator daquele recurso especial não existem, já que os produtores rurais não são elencados na legislação que rege a COFINS como sendo contribuintes dessa Contribuição Social.

Assim, não sendo os mesmos contribuintes da COFINS não há qualquer mácula aos princípios da isonomia ou da proibição do “*bis in idem*”, sendo legítimo concluir que, após a emenda constitucional nº 20, a contribuição social do produtor rural pessoa física incidente sobre sua receita bruta foi legitimamente instituída, não havendo que se falar em inconstitucionalidade dessa norma.

REFERÊNCIAS

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese De Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

MENDES, Gilmar Ferreria, et. al. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

ALVIM, J.E. Carreira. *Teoria Geral Do Processo*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2007.

DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARROSO, Luiz Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar. 2009.

BRASIL. *Planalto*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9964.htm. Acesso em: 16 out. 2013, às 11:00 h.

BRASIL. *Planalto*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 16 out. 2013, às 11:00 h.

BRASIL. *Planalto*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm. Acesso em: 16 out. 2013, às 11:00 h.

BRASIL. *Justiça Federal*. Disponível em: <http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Brasil. Acesso em: 10 jan. 2014, às 22:00h.

BRASIL. *Receita Federal*. Disponível em: <http://intranet.receita.fazenda/administracao/rf10/estrutura-organizacional/superintendencia-regional/disit/biblioteca-disit/cursos/curso-de-direito-tributario-leandro-paulsen/aula-1>. Acesso em: 17 jan. 2014, às 18:00 h.

