

BRUNA DIAS MIGUEL

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO
FUNRURAL DEVIDA PELAS PESSOAS JURÍDICAS**

SÃO PAULO

2012

BRUNA DIAS MIGUEL

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO
FUNRURAL DEVIDA PELAS PESSOAS JURÍDICAS**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado perante o Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários, como
exigência parcial para a obtenção do
grau de Especialista em Direito
Tributário.

SÃO PAULO

2012

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar as características das Contribuições, delineadas no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, especialmente no que tange à constitucionalidade da incidência da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – “Funrural”, devida pelas Pessoas Jurídicas, instituída pela Lei n.º 8.870/94.

ABSTRACT

This work aims to analyze the characteristics of contributions delineated in article No. 149 of Federal Constitution from 1988, especially regarding the constitutionality of incidence of Rural Worker's Assistance Fund – Funrural established by Law No. 8.870/94, due by Legal Entity's.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
CAPÍTULO 1 – CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	7
1.1. Considerações iniciais.....	7
CAPÍTULO 2. BREVE HISTÓRICO ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ASSISTÊNCIA AO TRABALHADOR RURAL - FUNRURAL.....	15
CAPÍTULO 3. REGRA-MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL, DEVIDA PELO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA	17
3.1. Conceito	17
3.2. Antecedente da norma.....	18
3.2.1. Hipótese de incidência	18
3.2.1.1. Aspecto material	19
3.2.1.2. Aspecto espacial	20
3.2.1.3. Aspecto temporal	20
3.3. Consequente da norma.....	21
3.3.1. Aspecto Pessoal	21
3.3.1.1. Sujeito Ativo.....	22
3.3.1.2. Sujeito Passivo.....	23
3.3.2. Aspecto Quantitativo	24
3.3.2.1. Base de cálculo	24
3.3.2.2. Alíquota	25
CAPÍTULO 4 – AS INCONSTITUCIONALIDADES QUE MACULAM A CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL A SER RECOLHIDO PELAS PESSOAS JURÍDICAS	26
CONCLUSÃO	33
BIBLIOGRAFIA	35

INTRODUÇÃO

A instituição e majoração dos tributos é, e sempre foi, tema de grande relevância em nosso ordenamento jurídico, à medida que representam instrumentos de arrecadação de recursos financeiros pelo Estado, tendo competência para criá-los a União Federal, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que os tributos correspondem à principal fonte arrecadatória desses entes políticos, sendo de extrema importância a sua instituição e recolhimento por financiarem o próprio Estado, bem como custearem os serviços públicos de sua responsabilidade, notadamente a educação, saúde, segurança e transporte.

Desta feita, devido às necessidades de cada ente tributante, instituiu-se uma verdadeira saga arrecadatória pela criação de novos tributos ou mesmo pelo recolhimento dos já existentes, resultando, muitas vezes, em inúmeras inconstitucionalidades e ilegalidades, haja vista que extrapolam os limites instituídos ao poder de tributar.

Em relação à criação de tributos para o financiamento do Estado, é objeto de estudo do presente trabalho a constitucionalidade da denominada Contribuição ao Funrural, devida pelas Pessoas Jurídicas, instituída pela União Federal, por meio da Lei n.º 8.870/94, notadamente em seu art. 25, caput, incisos I e II.

Para tanto, discorrer-se-á no Capítulo 1 sobre o conceito de tributo e as suas respectivas classificações, a competência outorgada aos entes políticos para inovar no ordenamento jurídico por meio da instituição dos tributos e as características gerais de uma de suas espécies, qual seja, as contribuições.

No capítulo 2 será analisado o histórico da instituição da Contribuição ao Funrural, bem como a sua finalidade.

Já no Capítulo 3 deste trabalho, será analisada a Regra-Matriz da Contribuição ao Funrural, composta por aspectos que caracterizam a antecedente e a conseqüente da hipótese de incidência do referido imposto, bem como possibilita a sua exigência pela União Federal,

são eles: i) aspecto material (correspondente ao núcleo da obrigação tributária); ii) aspecto espacial (lugar em que deve ser recolhido o tributo); iii) aspecto temporal (quando deve ser recolhido o tributo); iv) aspecto pessoal (quem pode exigir o recolhimento e quem deve cumprir essa obrigação) e v) aspecto quantitativo (como calcular o montante a ser recolhido).

Por fim, o Capítulo 4 abordará, especificamente, acerca da instituição da Contribuição ao Funrural, devida pelas Pessoas Jurídicas, analisando a regra-matriz de incidência do tributo, concluindo-se, pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade de sua exigência.

CAPÍTULO 1 – CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1. Considerações iniciais

A Constituição Federal estabelece a partir de seu artigo 145 a instituição e recolhimento de tributos como uma das formas de arrecadação de recursos financeiros pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Essa exigência de tributos consiste na finalidade precípua de financiar o Estado. Assim, para atender às suas necessidades sociais, como a educação, a saúde e a segurança, o Estado os institui.

O Código Tributário Nacional, recebido como Lei Complementar no ordenamento jurídico brasileiro, estabelece em seu artigo 3º a definição de tributo, *in verbis*: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Nesse sentido, pode-se dizer que o tributo é instituído apenas por meio de lei, sendo cobrado e recolhido mediante uma atividade totalmente vinculada do Estado, não se aplicando critérios de conveniência, oportunidade ou discricionariedade. Ademais, o seu recolhimento é obrigatório, não podendo o contribuinte eximir-se dessa obrigação.

Já a expressão *que não constitua sanção de ato ilícito* é resultante do dever que o contribuinte possui de levar dinheiro aos cofres públicos, que é fato jurídico tipificado no ordenamento jurídico. Aliás, nem poderia ser diferente, pois dos fatos ilícitos nascem as multas, que possuem caráter punitivo e não se submetem, de forma alguma, ao regime dos tributos.

Em termos jurídicos, conceitua-se tributo como uma obrigação jurídica pecuniária que envolve o sujeito passivo – contribuinte que deverá levar dinheiro aos cofres públicos, sendo posto nesta situação mediante força de lei – e o sujeito ativo, que é uma pessoa pública.

Em relação às espécies, os tributos classificam-se em vinculados e não-vinculados, conforme critério adotado pelo mestre Geraldo Ataliba. De acordo com o ilustríssimo professor, serão tributos vinculados “*aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta)*” e não vinculados “*aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal*”¹.

Acerca da classificação bipartite dos tributos, são precisas as lições do ilustre Professor Aires F. Barreto²:

“Consiste esta classificação em distinguir os tributos em duas espécies, tendo por critério jurídico o aspecto material da hipótese de incidência. O grande mérito dessa classificação é que ela resulta da própria lei – dado jurídico supremo. Flui da lei posta, permitindo que do critério material do antecedente se extraia a espécie a qual pertence.”

Dessa feita, tem-se como tributos vinculados - as taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – os impostos. Em relação aos impostos, o método de classificação idealizado por Geraldo Ataliba coaduna perfeitamente com o artigo 16 do CTN, que dispõe sobre o conceito de imposto, *in verbis*: “*Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma atuação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”.

Cumpra salientar, outrossim, que existem outras classificações de tributos: a tripartite, a tetrapartite e a pentapartite.

A classificação tripartite é compreendida pelos impostos, taxas e as contribuições de melhoria, tendo sido a adotada pelo Código Tributário Nacional, conforme é possível inferir da leitura do artigo 145 da C.F. cumulado com o artigo 5º do Código Tributário Nacional. Por sua vez, a teoria tetrapartite surgiu nas décadas de 80 e 90 quando sobrevieram os empréstimos compulsórios e as contribuições, que conforme bem elucidou o professor Eduardo Sabagg *se tratava de nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por meio de lançamento. Ipso facto, tributos*

¹ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2008, p. 131.

² BARRETO, Aires F., *Curso de Direito Tributário Municipal*, 1ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 5.

eram.³ Essa teoria classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Por fim, tem-se a teoria pentapartida, que atualmente predomina na doutrina e no Supremo Tribunal Federal (RE 146.733; RE 138.284), sendo compreendida pelos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Assim, de acordo com a referida classificação de tributo, não há dúvidas de que as contribuições --- objeto do presente estudo --- possuem natureza jurídica tributária, estando enquadradas no conceito de tributo. Perfilhando do mesmo entendimento, são as preciosas lições de PAULO AYRES BARRETO⁴

“As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida.”

A instituição dos tributos é realizada – e apenas dessa forma pode ser – por intermédio de lei, em atenção ao princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, inciso II, da Constituição Federal e pelas pessoas político-constitucionais designadas para tanto, possuidoras de competência tributária outorgada por aquela.

No que concerne às Contribuições, o veículo introdutor para a sua instituição é a lei editada pela União Federal, tendo em vista a competência legislativa outorgada a esse ente federativo pela Constituição Federal, conforme se depreende da leitura dos artigos 22, XXII⁵, 149, “caput”⁶.

Ressalte-se, por oportuno, que há divergência doutrinária acerca da possibilidade de as contribuições serem instituídas por lei ordinária ao invés de lei complementar. Para aqueles que entendem que o veículo introdutor cabível é a lei complementar, tem como

³ SABBAG, Eduardo, *Direito Tributário*, 11ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 77 e 78.

⁴ BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 2ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 90

⁵ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) XXII – seguridade social;”

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

fundamento o disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, o qual define que caberá à lei complementar dispor sobre as normas gerais em matéria tributária, notadamente o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes. Entretanto, entende-se, como posicionamento mais adequado, que a instituição se dê por meio de lei ordinária, perfilhando das mesmas razões expostas pelo Prof. Tácio Lacerda Gama⁷:

“Não se pode aceitar a afirmação de que a lei complementar é requisito para o exercício da competência para a criação de contribuições, por três razões: *i.* a referência do art. 146, III, a, segunda parte da CF, é dirigida especificamente aos impostos; *ii.* as contribuições interventivas estão submetidas a um regime jurídico próprio, que não se confunde com o dos impostos; *iii.* mesmo em relação a esses a lei complementar não é colocada como pré-requisito para o exercício da competência tributária.”

Ademais, a lei complementar é exigida, apenas, para a instituição de outras contribuições, conforme determina o §4º, do art. 195, da C.F. Assim, não há dúvidas que as contribuições poderão ser instituídas mediante lei ordinária, pela União Federal, competente para tanto. Nesse contexto, cumpre traçar algumas considerações acerca da competência tributária.

Por competência tributária entende-se a aptidão atribuída às pessoas políticas para inovar no ordenamento jurídico, mediante a elaboração de normas jurídicas sobre tributos, criadas, tão somente, pela União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Essa possibilidade de inovar no ordenamento jurídico, contudo, exige cautela. Isso porque, embora o legislador possa exercer a competência que lhe foi outorgada de forma plena, deverá observar os contornos delineados pela Constituição Federal, a fim de não incorrer em inconstitucionalidades. É por esse motivo, que se diz que a competência tributária não comporta alargamento, uma vez que a liberdade fica restrita ao determinado pela Lei Suprema.

É importante ressaltar que a competência tributária diferencia-se de capacidade tributária ativa. Enquanto a primeira é conceituada como a possibilidade de legislar sobre

⁷ GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuições especiais. Natureza e Regime Jurídico in Curso de especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007, p. 1155.

normas jurídicas tributárias, sendo indelegável, a segunda é a característica de quem possui a aptidão de cobrar o tributo, a qual pode ser transferida. Acerca das diferenças sobre a competência e a capacidade tributária, destacam-se os ensinamentos do professor paulista PAULO DE BARROS CARVALHO⁸:

“O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no momento em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.”

Dessa forma, os entes da Federação, dotados de competência tributária, possuem a aptidão de legislar sobre normas tributárias e a capacidade tributária ativa de cobrança dos tributos, podendo delegar apenas essa última, conforme disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, especificamente em seus artigos 22, XXII e 149, foi outorgada competência tributária privativa à União Federal para instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nos seguintes termos:

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

Com efeito, conforme se depreende da leitura do supratranscrito dispositivo legal, as contribuições estão inseridas no contexto da parafiscalidade. Entretanto, pela abrangência do que se considera parafiscal, as contribuições são definidas, apenas, como especiais. O critério jurídico para informar a classificação normativa, empregado pelo constituinte, consiste na finalidade de cada uma delas, determinando que podem ser instrumentos de atuação nessas três áreas, representadas pela destinação legal do produto da arrecadação.

As contribuições sociais são aquelas destinadas a atender as despesas sociais. Conforme terminologia adotada pelo Supremo Tribunal Federal, são classificadas em: i)

p.⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, São Paulo: Editora Saraiva: 2007, p. 237.

direcionadas à seguridade social (art. 195 C.F.); ii) gerais, destinadas ao salário-educação (art. 212, § 5º, da C.F.), seguro desemprego (art. 239 da C.F.) e iii) outras contribuições sociais (art. 195, §4º, C.F.).

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico são destinadas a fomentar um setor específico da economia, como, por exemplo, a CIDE-combustível. A terceira espécie das contribuições são destinadas a beneficiar categorias profissionais, sendo arrecadadas por órgãos que regulam e fiscalizam profissões ou por entidades de comerciantes ou industriários.

Saliente-se que as contribuições são consideradas espécies tributárias autônomas, diferenciando-se das demais espécies tributárias. Com efeito, nas contribuições, diversamente do que ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria, a preocupação não está cingida às materialidades indicadas pela Constituição Federal, mas, sim, na adequação da causa, consubstanciada na necessidade de se instituir a contribuição, com o efeito, qual seja, o atendimento de uma determinada finalidade estatal.

Assim a destinação do produto arrecadado e a finalidade estatal são elementos essenciais para a classificação das contribuições como uma espécie tributária. Enquanto a finalidade está atrelada à causa da instituição da contribuição, respeitados os limites constitucionais da competência tributária, a destinação do produto arrecadado está jungida à observância dos princípios constitucionais da proporcionalidade, no que concerne à necessidade, adequação e proibição do excesso.

Portanto, uma contribuição tem a finalidade como requisito a legitimar a sua instituição, sendo certo que, conquanto possa ter fins extrafiscais, deve ser instituída para fazer frente a despesas específicas, senão a sua natureza jurídica será de imposto.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, com a finalidade de custear a Seguridade Social, estabeleceu a possibilidade de instituição de contribuições sociais, de competência da União Federal, cujas fontes de custeio são as seguintes: i) empregador, ii) trabalhador; iii) receita de concurso de prognósticos e iv) importador de bens ou serviços do exterior.

À época da promulgação da Magna Carta, no que tange ao empregador, poderiam ser instituídas contribuições sociais incidentes sobre as seguintes bases de cálculo: a) folha de salários, b) faturamento e c) lucro. Com a edição da Emenda Constitucional n.º 20/98, foi incluída, na alínea “b”, a possibilidade de instituição das contribuições sociais também sobre a receita.

Assim, a Constituição Federal acabou por definir o fato gerador e a base de cálculo das contribuições sociais previstas no artigo 195, estando o legislador a eles vinculados, não podendo desbordar o que foi traçado pela Magna Carta.

A título exemplificativo, merecem destaques as seguintes contribuições sociais, instituídas pela União Federal: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas (Lei n.º 7.689/1988), Contribuição para o Finsocial e PIS/PASEP (Lei n.º 7.894/1989) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (Lei Complementar n.º 70/91).

Nos termos do §4º do art. 195 da Constituição Federal poderão ser instituídas outras contribuições, destinadas a garantir ou manter o custeio da Seguridade Social, desde que obedecidos os requisitos previstos no art. 154, I, quais sejam i) ser instituída mediante lei complementar; ii) não sejam impostos previstos no art. 153; iii) sejam não-cumulativos e iv) não tenham fato gerador ou base de cálculo de outros impostos próprios dos discriminados nesta Constituição.

Não obstante os referidos requisitos, as contribuições poderão ter a mesma materialidade que foi atribuída à União para instituição, por exemplo, de impostos. Isso porque, conforme já salientado anteriormente, quando se trata de contribuições, a materialidade não é o parâmetro de verificação da constitucionalidade da lei instituidora da exação, mas, sim, a finalidade com que foi instituída.

A única ressalva que se faz é que as contribuições não poderão abranger fatos que, por ocasião da repartição constitucional de competências para a instituição de impostos

foram atribuídos como materialidade próprias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob pena de ferir o pacto federativo.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, citado pelo Professor Paulo Ayres Barreto⁹, na sua obra *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, “*Na medida em que as contribuições invadam as competências privativas dos Estados, DF, e Municípios, a União estará objetivando receitas que não lhes foram atribuídas pela CF, destruindo a federação, e comprometendo os recursos privativos destas pessoas públicas.*”

Desta feita, podemos chegar às seguintes ilações: a) as contribuições sociais, as CIDES e as contribuições de intervenção no domínio econômico só poderão ser instituídas pela União Federal, detentora de competência para tanto e b) a materialidade não é fator determinante para a definição da natureza do tributo, senão atrelada à destinação com que foi instituído, motivo pelo qual é possível instituir contribuições que tenham a mesma materialidade já atribuída à União para instituição, por exemplo, de impostos.

Traçadas essas preliminares, passar-se-á a tratar, especificamente, acerca da contribuição destinada ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (“Funrural”).

⁹ In MELO, Jose Eduardo Soares de, *Contribuições no Sistema Tributário*, in *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, p. 360.

CAPÍTULO 2. BREVE HISTÓRICO ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE ASSISTÊNCIA AO TRABALHADOR RURAL - FUNRURAL

O denominado Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – “FUNRURAL” - é uma contribuição criada, principalmente, para inserir o setor primário rural no Regime da Previdência Social, por ser considerado o mais deficitário do país.

A aludida contribuição incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural empregadores, pessoas físicas e pessoas jurídicas.

Nesse contexto, no que tange à pessoa física, a contribuição ao Funrural foi instituída pelo artigo 1º da Lei n.º 8.540/92, que alterou os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, IV, todos da Lei n.º 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528/97, tendo por base de cálculo a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.

Já em relação às pessoas jurídicas, a instituição da referida contribuição ocorreu com a publicação da Lei n.º 8.870/94, notadamente em seu art. 25, caput, incisos I e II, tendo estabelecido a mesma base de cálculo das pessoas físicas. Referido dispositivo, com a redação alterada pela Lei n.º 10.256/91, dispõe sobre a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição ao Funrural pela pessoa jurídica, que se dedicasse à produção rural, em substituição da contribuição prevista no art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91, incidente sobre a folha de salários.

É importante enaltecer que a instituição da referida contribuição, concernente ao produtor rural pessoa física, suscitou inúmeros questionamentos acerca de sua inconstitucionalidade, sendo que o Tribunal Pleno do E. Supremo Tribunal deu provimento ao Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG para desobrigar a empresa recorrente ao recolhimento da contribuição ao Funrural, declarando como inconstitucionais os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação atribuída pela Lei n.º 8.540/92, por entender, sinteticamente, que se tratava de nova fonte de custeio e, sendo assim, deveria ter sido instituída por meio de lei complementar, bem como que

resultaria em inequívoco *bis in idem* e, conseqüentemente, violava o princípio da isonomia, entre outras questões também abordadas, as quais foram cruciais para o posicionamento daquela E. Suprema Corte pela inconstitucionalidade.

Não obstante, assim como a contribuição a ser retida pelo produtor rural pessoa física, a contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa jurídica também padece de vícios insanáveis de inconstitucionalidade.

A fim de comprovar as inconstitucionalidades que maculam referida contribuição, é necessário, preliminarmente, perquirir acerca da regra-matriz de incidência tributária da contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas.

CAPÍTULO 3. REGRA-MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL, DEVIDA PELO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA

3.1. Conceito

Preliminarmente, antes de adentrar no conceito de Regra-Matriz de Incidência Tributária, é necessário traçar algumas considerações acerca da norma jurídica tributária.

Conforme preleciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho, para definirmos o que seria norma jurídica, faz-se necessária a sua classificação em: i) norma jurídica em sentido amplo e ii) norma jurídica em sentido estrito. Norma jurídica em sentido amplo seria aquela que abarca tanto as frases quanto os conteúdos. Já a em sentido estrito seria a interpretação que se faz da leitura das frases, dos conteúdos, contidos no suporte físico.

Nesse contexto, a Regra-Matriz de Incidência Tributária é considerada a estrutura lógica da norma, tendo por função definir a sua incidência quando praticado o fato jurídico tributário (que é o evento traduzido em linguagem competente, apto a gerar os efeitos jurídicos que lhe são próprios), fazendo nascer a obrigação tributária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁰, a obrigação tributária é “*a fenomenologia da incidência de tributos.*”

É composta pelo antecedente e pelo conseqüente da norma. O antecedente corresponde à descrição abstrata do fato previsto na norma, tendo como componentes os aspectos material (núcleo da norma), espacial (lugar em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário) e temporal (momento em que ocorre o fato impositivo).

Por sua vez, o conseqüente normativo corresponde ao fato jurídico tributário, que é a realização do fato previsto na hipótese tributária, quando ocorre o fenômeno da subsunção. É composto pelos aspectos pessoal (definição dos sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária) e o quantitativo (quantificação do montante a ser recolhido pelo sujeito passivo). Nas palavras da Prof. ^a Aurora Tomazini Carvalho, “sua função é instituir um comando que

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª edição, São Paulo, Ed. Noeses, 2009, p. 660

deve ser cumprido por um sujeito em relação a outro (ex.: “o contribuinte deve pagar a quantia x ao fisco”; “o réu deve cumprir a pena de reclusão de x a y anos ao Estado”).”¹¹

Em outras palavras, tem por função individualizar a relação jurídica-tributária, instituindo um dever ao sujeito passivo, que deverá ser cumprido em contrapartida a existência de um direito do sujeito ativo, quais sejam, o recolhimento do tributo e o direito ao seu recebimento, respectivamente.

3.2. Antecedente da norma

3.2.1. Hipótese de incidência

A hipótese de incidência tributária, segundo o entendimento do mestre GERALDO ATALIBA¹², é “*primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)*. É dizer, é a previsão abstrata de um fato que, ocorrendo no mundo físico, ensejará a incidência do tributo em questão.

A realização da hipótese no mundo concreto é denominada “fato imponible” ou “fato jurídico tributário”, sendo que deverá corresponder integralmente a todas as características previstas abstrata e genericamente na norma jurídica que instituiu o tributo. Assim, pode-se dizer que o fato subsume à norma (hipótese de incidência) quando corresponde rigorosamente às descrições nela contidas.

Sobre o fenômeno da subsunção preleciona PAULO DE BARROS CARVALHO¹³:

“(...) diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). (...) Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.”

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini, *Curso de Teoria Geral do Direito, Constructivismo Lógico-Semântico*, 2ª edição, São Paulo: Ed. Noeses, 2010, p. 297.

¹² ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 58.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 278 e 279.

A ocorrência do fato imponible --- realização no mundo físico do fato descrito genérica e abstratamente pela lei --- tem como consequência o nascimento da obrigação tributária (obrigação de dar), sendo considerada como principal a que tem por objeto o pagamento do tributo, por determinação de lei, que o sujeito passivo deverá prestar ao sujeito ativo, toda vez que ocorrer o fato típico correspondente à hipótese de incidência e, como “obrigação acessória” ou “dever instrumental” ou “formal” (na linguagem esclarecida por Paulo de Barros Carvalho) a infração cometida (obrigação de fazer).

Por fim, conforme já salientado anteriormente, a hipótese de incidência, considerada como antecedente da norma, possui um critério material, um critério espacial e um critério temporal. Já no consequente da norma (ocorrência do fato imponible, do mandamento) haverá um critério pessoal e um quantitativo.

Examinar-se-á, a seguir, esses critérios com ênfase na Contribuição ao Funrural, devida pelo produtor rural Pessoa Jurídica.

3.2.1.1. Aspecto material

O aspecto material é considerado como o núcleo da norma. Consoante o entendimento de JÚLIO M. DE OLIVEIRA E CAROLINA ROMANINI MIGUEL o aspecto material “*consiste na descrição do fato imponible, que necessariamente refere-se a um comportamento que, quando traduzido em linguagem competente, enseja a cobrança do tributo*”.¹⁴ Esse comportamento das pessoas poderá consistir em um dar, fazer, ou até mesmo um ser.

De forma sintética, o aspecto material é compreendido pelo verbo + complemento, que devem estar sempre presentes, representando o comportamento humano. Assim, como exemplo de ações humanas tem-se o critério material do Imposto sobre a Renda: ter acréscimo patrimonial (dependeu de uma conduta humana que teve como consequência o aumento de seu patrimônio e a incidência do IR). Por outro lado, quanto aos verbos indicativos de estado, pode-se exemplificar o critério material do IPTU: ser proprietário de imóvel urbano (verbo: ser proprietário – ter a propriedade; complemento: imóvel urbano).

¹⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva, organizadores, *ISS LC 116*, Curitiba: Editora Juruá, 2004, p. 287.

A contribuição objeto do presente estudo foi instituída pela Lei n.º 8.870/94, notadamente pelo art. 25, incisos I e II, que preconizam o seguinte:

“Art.25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte:
I – dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;
II – um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.”

Assim, da leitura do supratranscrito dispositivo legal, o aspecto material da contribuição ao Funrural é ser empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural.

3.2.1.2. Aspecto espacial

O aspecto espacial também está presente na hipótese de incidência tributária e caracteriza-se como indicador da área em que haverá a incidência do tributo definido em lei. É dizer, entende-se por aspecto espacial a indicação do lugar em que se considera ocorrido o fato tributário e, dessa forma, passível de tributação.

Desta feita, considerando que a contribuição ao Funrural, devidas pelo produtor rural pessoa jurídica, foi instituída pela União Federal, por meio da Lei n.º 8.870/94, possui eficácia em âmbito nacional.

Por fim, a fim de verificar o momento em que se reputou ocorrido o fato tributário faz-se necessário analisar o aspecto temporal das contribuições.

3.2.1.3. Aspecto temporal

O aspecto temporal caracteriza-se como o instante em que ocorreu, se consumou o fato imponible, fazendo nascer a obrigação tributária, que consiste na relação-jurídica entre credor e devedor unidos por meio de uma prestação pecuniária – no dever por parte do devedor, consubstanciado no pagamento do tributo e, no direito do credor em receber essa quantia.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵ discorre sobre o assunto ressaltando a importância de se conhecer o exato momento da ocorrência do fato tributário:

“Compreendendo o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso momento acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – pagamento de certa prestação pecuniária. (...) O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”.

Ressalta-se que o momento em que se reputa como ocorrido o fato imponible é previsto explícita ou implicitamente pela lei, sendo que a sua fixação não pode ser anterior ao acontecimento do fato, sob pena de violação direta ao princípio da anterioridade. Desta feita, é possível concluir que há um limite constitucional intransponível da descrição do fato imponible.

O aspecto temporal é de suma importância para fins de incidência tributária, uma vez que essa nasce no momento em que se materializa a hipótese de incidência descrita na lei por meio da ocorrência do fato tributável. Assim, para a legislação tributária o que importa é o resultado, não produzindo efeitos jurídicos todo o processo que desencadeia aquele.

Assim, no que tange à contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas, reputar-se-á ocorrido o fato imponible no momento em que forem comercializados os produtos rurais.

3.3. Consequente da norma

3.3.1. Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal da incidência tributária é a qualidade que determina os sujeitos que integrarão a obrigação tributária, nascida com a ocorrência do fato imponible no mundo físico. PAULO DE BARROS CARVALHO define o aspecto pessoal como: “*o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da*

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva: São Paulo, 2007, p. 293.

relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, de outro.”¹⁶

Compõem o aspecto pessoal os sujeitos ativo e passivo. É denominado sujeito ativo aquele que detém o direito de exigir o cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo. Por sua vez, será sujeito passivo aquele que deverá efetuar o recolhimento dos tributos, instituídos em lei, comumente denominado de contribuinte.

3.3.1.1. Sujeito Ativo

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o credor da obrigação tributária, que pode exigir do sujeito passivo o cumprimento dessa. Nas palavras de GERALDO ATALIBA: “*É o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo*”.¹⁷

A designação do sujeito ativo somente pode ser feita pela lei. Nesse diapasão, a Constituição Federal outorgou aos entes federativos a aptidão de criar tributos --- ou seja, atribuiu-lhes competência tributária ---, por meio de lei e de forma abstrata, sendo que esta deverá conter todos os aspectos da hipótese de incidência (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo).

Devido a essa competência tributária, as pessoas político-constitucionais são designadas como sujeito ativo da obrigação tributária, responsáveis pela exigência da prestação pecuniária do sujeito passivo, que for de suas competências. Nesse sentido, prescreve o art. 119 do CTN que: “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”

Contudo, referido dispositivo legal merece ressalvas. Isso porque, muito embora a pessoa jurídica de direito público, dotada de competência tributária, seja a designada para exigir o cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo, é possível nomear outros entes, públicos ou privados, para o recolhimento dos tributos que foram instituídos, figurando, nesses casos, como sujeitos ativos da obrigação tributária. Diz-se que, nestes casos, o que se

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva,, 2007, p. 314.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Ed. Malheiros, 2008, p. 83.

transfere é a capacidade ativa. É dizer, é transferida a capacidade de recolhimento dos tributos, permanecendo incólume a titularidade da competência tributária dos entes federativos, sendo essa intransferível.

Diante dessa possibilidade de transferência de capacidade ativa, podemos perceber o quão falho é o supratranscrito artigo 119 do CTN. Isso porque não são apenas os entes públicos que podem exigir o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, mas também, outros entes, públicos ou privados, nomeados por aqueles como responsáveis. Sobre esse assunto, já advertiu o mestre PAULO DE BARROS CARVALHO:

“O preceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão-somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadores de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. (...) Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente, de admitirmos a ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos.”¹⁸

Portanto, podemos concluir que o que é indelegável é a instituição dos tributos, ou seja, a competência, tendo em vista que, por meio desta inova-se no ordenamento jurídico, todavia, a capacidade ativa, de que também são dotados os entes federativos, pode ser transferida a outros entes, por meio de nomeação.

Após breve divagação sobre a possibilidade de transferência da capacidade ativa dos entes federativos, deve-se retornar ao objeto de nosso estudo. No presente caso, a contribuição ao Funrural, devida pelo produtor rural pessoa jurídica, foi instituída pela União Federal, cabendo, apenas, a esse ente federativo, a exigibilidade do seu recolhimento e a aplicação das penalidades, na hipótese de descumprimento dessa obrigação principal pelo sujeito passivo.

3.3.1.2. Sujeito Passivo

Sujeito passivo da relação jurídico-tributária, por sua vez, é o responsável pelo recolhimento da prestação pecuniária. Em outras palavras, é aquele que tem o dever de levar

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 330 e 331.

dinheiro aos cofres públicos toda vez que praticar o fato impositivo descrito na hipótese de incidência tributária.

No caso das contribuições sociais, elencadas no art. 195, a Constituição Federal contemplou como sujeitos passivos da obrigação tributária i) o empregador, ii) o trabalhador iii) a pessoa que obtiver receita de concurso de prognósticos e o iii) importador, os quais, ocorrido o fato tributário previsto na norma, deverão proceder ao recolhimento da exação.

Especificamente em relação à contribuição ao Funrural, o art. 25 da Lei n.º 8.870/94 estabeleceu como sujeito passivo da obrigação tributária o empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural.

3.3.2. Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo, também considerado como precursor da norma, permite-nos identificar o quantum da prestação pecuniária objeto da relação jurídico-tributária. Para tanto, são componentes desse aspecto a base de cálculo e a alíquota.

3.3.2.1. Base de cálculo

A base de cálculo tem como objetivo quantificar o objeto da prestação pecuniária. Nas palavras de LUCIANO AMARO é “(...) *a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita por lei*”.¹⁹

Assim, a base de cálculo de todo e qualquer tributo relaciona-se com o seu aspecto material. A fim de elucidar, toma-se como exemplo o IPVA: o aspecto material é ser proprietário de veículo automotor, enquanto a base de cálculo (para se quantificar o valor a ser recolhido) corresponderá ao valor venal do veículo.

Entretanto, é importante ressaltar que a base de cálculo deve manter uma relação mínima com a capacidade contributiva do contribuinte, bem como ao fato tributário.

¹⁹AMARO, Luciano da Silva, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Ed. Saraiva, 2005, p. 264.

No caso da contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas, a base de cálculo definida pelo art. 25, inciso I, da Lei n.º 8.870/94 é a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.

Para quantificar de modo exato o quantum devido, é necessário analisar a alíquota, que incidirá na base cálculo.

3.3.2.2. Alíquota

Para o cumprimento da obrigação tributária é indispensável que o sujeito passivo tenha conhecimento do quantum devido aos cofres públicos. Esse valor é adquirido pela aplicação da alíquota na base de cálculo (dimensão do aspecto material, mas também pela alíquota, que incidirá sobre a base de cálculo, obtendo-se o valor devido).

De acordo com GERALDO ATALIBA: *“O resultado da aplicação da alíquota sobre a base imponible, em cada fato imponible, é que enseja determinar o quantum correspondente a cada obrigação tributária.”*

Nota-se, portanto, que alíquota corresponde a um percentual, uma unidade de medida, que aplicada sobre a base de cálculo revela o *quantum*, o montante que deverá ser recolhido pelo contribuinte, afim de que cumpra satisfativamente a obrigação tributária.

Assim, nos termos do artigo 25, inciso I, da Lei n.º 8.870/94, a alíquota prevista para a Contribuição ao Funrural é de 2,5% sobre a receita bruta, proveniente da comercialização de sua produção.

Delineada a Regra-Matriz de Incidência Tributária, passar-se-á a analisar a constitucionalidade da contribuição destinada ao “Funrural”, devida pelas pessoas jurídicas.

CAPÍTULO 4 – AS INCONSTITUCIONALIDADES QUE MACULAM A CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL A SER RECOLHIDO PELAS PESSOAS JURÍDICAS

A contribuição ao Funrural, conforme já consignado anteriormente, foi instituída com o fim precípuo de inserir o setor primário rural, considerado o mais deficitário do país, no regime da Previdência Social, a fim de que desfrutassem os benefícios por ele proporcionados.

Por sua vez, ao empregador --- rural e não rural, tendo em vista a unificação dos Regimes Previdenciário e Urbano --- foi imputado o recolhimento de contribuições incidentes sobre as seguintes bases de cálculos: i) folha de salários; ii) receita (após a EC n.º 20/98) ou faturamento e iii) lucro (artigo 195, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal).

Com efeito, o produtor rural pessoa jurídica está sendo compelido ao recolhimento de contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção (Funrural) quando já recolhe outra contribuição incidente sobre a mesma base de cálculo, qual seja, a COFINS. Tal exigência resultou na ocorrência do fenômeno denominado “bis in idem”, expressamente vedado pelo art. 154, I, da Constituição Federal, conforme restará demonstrado.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Mello²⁰ *no bis in idem o fato jurídico é tributado por uma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo); além de cogitar-se de uma mesma base imponível.*

A Lei n.º 8.870/94, em seu artigo 25, “caput” e incisos I e II, estabeleceu que os empregadores rurais pessoas jurídicas deveriam recolher a contribuição sobre a receita de comercialização em substituição à contribuição sobre folha de salários, prevista no artigo 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91.

²⁰ MELLO, José Eduardo Soares de, *Curso de Direito Tributário*, 7ª edição, São Paulo: Editora Dialética, 2007, p. 155.

Ao ter assim procedido, incorreu em inequívoco *bis in idem*, à medida que impôs ao empregador rural, pessoa jurídica, o recolhimento de duas contribuições sobre a mesma base de cálculo e com a mesma destinação, a saber: i) a incidente sobre a receita bruta proveniente da venda de sua produção, prevista no art. 25, caput, incisos I e II, da Lei n.º 8.870/94, destinada à seguridade social, cujo fundamento é o artigo 195, I, “b”, da C.F., e ii) a COFINS, incidente sobre o faturamento, também destinada ao financiamento da seguridade social, cujo fundamento constitucional é o mesmo: o art. 195, I, “b”, da Carta Magna.

É dizer, o empregador rural (produtor rural pessoa jurídica) está obrigado ao recolhimento de duas contribuições incidentes sobre a mesma base de cálculo, exigidas por um único ente federativo (União Federal) e com a mesma destinação, qual seja, o custeio da Seguridade Social.

É cediço que a Constituição Federal veda, expressamente, em seu art. 154, I, a ocorrência de *bis in idem*, não podendo haver duas contribuições com o mesmo fato jurídico tributário ou base de cálculo. Assim, considerando o fato de que a contribuição ao Funrural possui a mesma base de cálculo da COFINS, encontrando o seu fundamento de validade no mesmo artigo desta, a outra conclusão não se poderia chegar senão a de ser inconstitucional a referida contribuição.

Ademais, referida contribuição não possui fundamento de validade constitucional, uma vez que a Cofins já foi instituída com base no art. 195, I, “b”, esgotando a possibilidade de incidência sobre o faturamento.

A corroborar esse entendimento, cumpre destacar trecho do voto do Ilustre Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira, prolatado quando do julgamento do processo n.º 1999.71.00.021280-5/RS²¹, pelo Pleno do Egrégio Tribunal Regional da 4ª

²¹ Confira-se a ementa do julgado, extraída do sítio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: TRIBUTÁRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, CAPUT, INCISOS I E II E § 1º, DA LEI Nº 8.870/94. CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A PRODUÇÃO RURAL, EQUIVALENTE A FATURAMENTO. SAT.SENAR. EMPREGADOR PESSOA JURÍDICA. COFINS. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, ART. 195, I E SEU § 4º). BITRIBUTAÇÃO.
1. O STF, ao julgar a ADIn n.º 1103-1/DF, em 18-12-1996, DJU de 25-04-97, na qual a Confederação Nacional da Indústria visava a declaração de inconstitucionalidade do parágrafos do art. 25 da Lei n.º 8.870/94, não conheceu da ação quanto ao "por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada", declarando inconstitucional o § 2º desse dispositivo legal: "sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado", nova

Região, que decretou, em sede de Arguição de Inconstitucionalidade, a inconstitucionalidade da contribuição ao Funrural devido pelas pessoas jurídicas:

“Como visto, o legislador não atentou para o fato de que o produtor rural pessoa jurídica é equiparado à empresa, assim como a receita bruta da comercialização da produção rural é equiparada a faturamento. **Nessa condição já arca com uma contribuição social incidente sobre o faturamento, a COFINS (art. 195, I, b), esgotando a possibilidade constitucional de instituição de contribuição, através de lei ordinária, sobre o faturamento.**”(grifos nossos)

E nem se diga, outrossim, que a Constituição Federal autorizaria esse tipo de instituição, tomando como exemplo o PIS, que possui a mesma base de cálculo da COFINS. Isso porque, neste caso, a Constituição previu, em seu artigo 239, a instituição do PIS e a da COFINS no artigo 195, I.

É dizer, referidas contribuições possuem fundamentos de validade constitucionais distintos, discriminados em diferentes artigos. Ademais disso, a destinação das contribuições também se revelam distintas: a) o PIS tem por finalidade financiar o programa de seguro desemprego e abono, nos termos do §3º do art. 239, da C.F. e b) a COFINS a de financiar a

fonte de custeio da Seguridade Social não prevista no art. 195, I, somente autorizada pelo art. 195, § 4º, mediante lei complementar, prevista no art. 154, I, da Lei Magna.

2. Na oportunidade, como visto, não foi julgada a inconstitucionalidade do caput e também dos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.870/94, estes objeto da presente arguição.

3. A modificação da base de cálculo das contribuições sociais do empregador rural pessoa jurídica para a produção rural foi motivada pelo maior retorno financeiro, pois a contribuição sobre a folha de pagamento, dada a histórica informalidade das relações de trabalho desenvolvidas no meio rural e a mecanização da produção agrícola, não satisfazia a necessária e obrigatória previsão de cobertura total de financiamento da previdência e assistência social do homem do campo.

4. O art. 25, caput, incisos I e II e § 1º da Lei 8.870/94, ao enquadrar o empregador, pessoa jurídica, como contribuinte sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, à alíquota de 2,5%, 0,1% para o SAT e 0,25% para o SENAR, contrariou frontalmente os artigos 195, §§ 4º e 8º, da CF/88, ocasionando dupla inconstitucionalidade sob o aspecto material, não se tratando de um simples alargamento da sujeição passiva para atingir contribuinte diverso, mas também bitributação, porque fez incidir novamente o tributo sobre o faturamento, que é previsto no artigo 195, § 8º, da Carta Magna.

5. O Produtor rural pessoa jurídica é equiparado a empresa, assim como a receita bruta da comercialização da produção rural é equiparada a faturamento, sobre o qual já incide a COFINS (art. 195, I, b), esgotando a possibilidade constitucional de instituição de contribuição, através de lei ordinária, sobre a mesma base de cálculo.

6. O art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF/88 impede a superposição de contribuição à Seguridade Social com mesmo fato gerador. Não se assemelha o caso concreto à admissão constitucional da mesma base de cálculo para a COFINS (art. 195, I), PIS (art. 239), contribuição aos entes de cooperação integrantes do sistema S (art. 240), hipóteses em que a Carta Magna autoriza a superposição tributária sobre fatos geradores símeis, em razão de terem fundamentos de validade diferenciados, possuindo gênese em dispositivos dispersos.

7. Igualmente atingido pela inconstitucionalidade do § 1º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94, que modificou a base de cálculo da contribuição ao SENAR para 0,1% sobre a produção rural, aumentada para 0,25% pela Lei n.º 10.256/2001, subsiste a contribuição nos moldes do art. 3º, I, da Lei n.º 8.315/91, que criou esse serviço, à alíquota de 2,5% sobre a folha de salários.

8. Muito embora entenda o STF que o conceito de faturamento engloba o produto da venda da produção, nos moldes da Lei 8.870/94, há de ser inofismavelmente reconhecida a inconstitucionalidade ventilada porque o art. 195, parágrafo 4º da CF/88 possibilita a genetização de outras fontes de custeio que não aquelas previstas expressamente.

9. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, integralmente, para declarar inconstitucional o art. 25, caput, incisos I e II e § 1º da Lei 8.870”

seguridade social como um todo, sendo certo que, no caso da contribuição ao FUNRURAL, o fundamento de validade e a destinação é o mesmo --- art. 195, I, “b” ---, o que não se pode admitir.

No voto do ilustre Desembargador Federal Álvaro Junqueira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, já comentado anteriormente, também restou consignado que a contribuição ao PIS não caracteriza *bis in idem*, nos seguintes termos:

“A vedação do “bis in idem” não é somente observada em relação a impostos (art. 154, I), mas, igualmente, direcionada à superposição de contribuições à seguridade social com idêntico fato gerador. Exemplo muito citado e discutido é a COFINS (art. 195, I) e o PIS (art. 239). Entretanto, a origem da legitimidade de ambas é diversa, art. 195 e 239 da CF, assim como as contribuições destinadas aos entes de cooperação integrantes do sistema S, art. 240 da CF, hipóteses em que a Carta Magna autoriza a superposição tributária entre fatos geradores símeis. Os fundamentos dos tributos são diferenciados, possuindo gênese em dispositivos dispersos, admitindo, portanto, a incidência, tanto quantos forem os fundamentos, não obstante a reprovação econômica da sistemática.”

Desta forma, resta inequivocamente demonstrado que a inclusão do empregador rural, pessoa jurídica, como sujeito passivo da contribuição ao Funrural incorre em inequívoco *bis in idem*, devendo recolher a contribuição ao Funrural e a COFINS incidentes sobre a mesma base de cálculo e com igual destinação, o que é amplamente vedado pela Constituição Federal, devendo ser afastado o recolhimento da aludida contribuição.

Agregue-se a isso o fato de que a cobrança em duplicidade imposta ao empregador rural pessoa jurídica (que terá que recolher a COFINS, incidente sobre o faturamento e a contribuição incidente sobre a receita bruta resultante da venda dos produtos rurais, ambas com fundamento de validade no artigo 195, I, “b”, da Constituição Federal) viola, inequivocamente, o princípio da isonomia tributária, consagrado peremptoriamente no artigo 150, II, da Constituição Federal, o qual prevê:

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

(...)

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

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 foi unificado o regime da previdência social, não havendo mais distinção entre a Previdência Rural e a Previdência Urbana. A unificação da previdência social trouxe uma consequência, sobretudo, importante, à medida que equiparou o empregador rural ao não-rural e vice-versa, imputando-lhes a observância do disposto no artigo 195, I, daquele diploma legal. Em outras palavras, tanto um quanto o outro deveriam recolher as contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento (e a receita, após a Emenda Constitucional n.º 20/98) e o lucro.

Por esse motivo, pode-se afirmar que a inclusão do empregador rural pessoa jurídica como sujeito passivo do recolhimento da contribuição prevista no art. 25, caput, incisos I e II, da Lei n.º 8.870/94 acabou por onerar aquele em detrimento do empregador não-rural, que deveria recolher apenas as contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, estando desobrigado ao da contribuição incidente sobre a receita bruta advinda da comercialização da produção.

Tal imputação representa inequívoca dupla tributação ao empregador rural, que se encontra em nítida situação de desvantagem em relação ao empregador não-rural --- o empregador rural foi mais onerado ao pagamento de tributos do que o não-rural ---, o que demonstra patente violação ao princípio da isonomia tributária, considerando que ambos foram equiparados pela Constituição Federal, encontrando-se em situações equivalentes, o que, *per si*, justifica o recebimento do mesmo tratamento tributário. Isto porque, o empregador não-rural está sujeito ao pagamento com base na folha de salários, ao passo que o empregador rural deverá recolher a contribuição sobre a receita de comercialização, nitidamente mais onerosa do que a folha de salários.

Em outras palavras, recolher a contribuição sobre a receita em substituição da folha de salários onerou muito mais o empregador rural que o não-rural. Isso porque, efetuando o cálculo do montante que seria devido, tendo por incidência a contribuição sobre o resultado da produção da comercialização, obtém-se valor muito superior em comparação ao elaborado com base na folha de salários.

A título de elucidação, citamos exemplo dado pelo Prof. Francisco de Assis e Silva, membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – USP, quando escreveu o artigo “A

inconstitucionalidade constante do Funrural ou novo Funrural, desde sua origem até as mais recentes alterações legislativas”, extraído do sítio <http://www.agricont.com.br/artigos/funrural.htm>:

“Apenas para ter uma ideia de discrepância arrecadatória, sob qualquer análise, é sabido que, por exemplo, para a criação de gado, para cada 1.000 rezes na Fazenda, a empresa vai depender de 1 a no máximo 2 empregados. Portanto se em uma Fazenda de 100 mil cabeças de Gado, ter-se-ia, 100 empregados. Com média salarial de R\$ 1.000,00 cada qual, ter-se-ia uma folha de salários de R\$ 100.000,00. **Com isto, uma Contribuição Normal sobre a Folha em torno de R\$ 28.000,00. A mesma Fazenda atendendo a lei e recolhendo pelo FUNRURAL, em substituição à Folha, ao vender sua produção de 100.000 cabeças de Gado, ao preço de R\$ 59,00 (preço de São Paulo em 27/02/04), haveria de recolher aos cofres da previdência algo em torno de R\$ 1.982.400,00.** Ou seja, infinitas vezes sobre o valor que deveria recolher com base a FOLHA de salários.”

Da análise do supratranscrito exemplo constata-se, na prática, a enorme diferença existente entre a aplicação de uma e outra base de cálculo --- *in casu*, receita bruta decorrente da comercialização da produção em detrimento da folha de salários. Tal fato demonstra, uma vez mais, a quebra do princípio da isonomia, tendo sido o empregador rural muito mais onerado do que o não-rural, o que não se pode admitir.

Em suma: o empregador rural deverá recolher três contribuições incidentes sobre a receita --- a COFINS, o PIS e a do Funrural, em substituição à folha de salários --- enquanto que o empregador não-rural está compelido ao recolhimento das duas primeiras, incidentes sobre a receita, estando desobrigado da contribuição ao Funrural, o que demonstra inequívoca quebra do princípio da isonomia.

Nesse sentido é o trecho do brilhante voto do ilustre Desembargador Federal Álvaro Junqueira, quando do julgamento da arguição de inconstitucionalidade em recurso de apelação em mandado de segurança n.º 1999.71.00.021280-5, que declarou inconstitucional o art. 25, caput, incisos I e II, da Lei n.º 8.870/94:

“Nesse andar, se criada previsão legalmente válida da contribuição do produtor rural pessoa jurídica sobre o faturamento, estar-se-á criando uma terceira contribuição social sobre a mesma base de cálculo. Assim, o produtor rural pessoa jurídica passará a arcar com três contribuições incidentes sobre o faturamento – COFINS, produção rural e PIS e o pior as duas primeiras com fundamento de validade único, enquanto as demais empresas urbanas, a título de ilustração, contribuem somente com duas, em virtual afronta ao princípio da isonomia (art. 150, II, CF/88) sem concorrer para tal qualquer justificativa jurídica, de ordem racional, a não ser o motivo econômico.”

Portanto, a outra conclusão não se poderia chegar senão pela total inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas: seja pela ocorrência de *bis in idem*, em nítida afronta ao artigo 154, I, da Constituição Federal, seja pela violação ao princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, do mesmo diploma legal.

Por fim, cumpre salientar que, atualmente, a exigência da Contribuição ao Funrural do produtor rural pessoa jurídica não se encontra pacificada na jurisprudência, não tendo sido apreciada a matéria pelo E. Supremo Tribunal Federal.

Não obstante isso, cumpre destacar que a matéria é objeto do RE n.º 573.706²², de relatoria do Ilustre Ministro Celso de Mello. Referido recurso encontrava-se sobrestado até o julgamento final do RE n.º 363.852/MG, no qual se discutia a inconstitucionalidade da contribuição ao Funrural devida pelo produtor rural pessoa física.

Em sessão de julgamento ocorrida em 04/03/2009, foi proferido despacho reconhecendo que a matéria objeto do presente estudo não se equiparava a discutida no RE n.º 363.852/MG, motivo pelo qual determinou o prosseguimento do processamento do recurso, nos seguintes termos:

“DESPACHO: Cabe acentuar, preliminarmente, que o resultado do julgamento, pelo Plenário desta Corte, do RE 363.852/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, não se revelaria aplicável ao presente caso, motivo pelo qual afasto o sobrestamento de fls. 318.

Passo, em consequência, a examinar o presente recurso extraordinário. **E,** ao fazê-lo, determino que se ouça a douta Procuradoria-Geral da República.”

A despeito de ter sido determinado o prosseguimento do julgamento do RE n.º 573.706, ressalta-se que, até o presente momento, não foi apreciada a matéria pelo E. Supremo Tribunal Federal, tampouco a existência ou não de repercussão geral, estando os autos conclusos ao Ministro Relator Celso de Mello.

²² Recurso Extraordinário interposto pela União Federal nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 1999.71.00.021280-5, julgada procedente pelo Pleno do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região para declarar a inconstitucionalidade do art. 25, “caput”, incisos I e II e §1º, da Lei n.º 8.870/94.

CONCLUSÃO

A instituição de tributos é uma das formas de arrecadação de recursos financeiros pelos entes federativos, visando o financiamento do Estado, uma vez que o recolhimento de referidas exações é utilizado para o bem comum como, por exemplo, a educação, saúde, segurança, bem como a sustentação do próprio ente político.

Nesse contexto, as Contribuições correspondem a um dos tributos considerados como recursos financeiros, previstas no artigo 149, da Constituição Federal. A instituição e a majoração do referido tributo foi outorgada a todos os entes federativos, no que concerne às elencadas no primeiro dispositivo legal e, apenas, à União, no que se refere ao segundo, dotados de competência tributária privativa.

Ressalta-se que, embora a União Federal tenha autonomia, podendo exercer a sua competência de forma plena, por meio, inclusive, de inovações no ordenamento jurídico, deverá atuar observando os contornos delineados pela Constituição Federal.

A Regra-Matriz Constitucional das Contribuições compreende os aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, responsáveis por discriminar as características do referido tributo, de modo a possibilitar a sua incidência.

A contribuição ao Funrural, instituída pelo art. 25, da Lei n.º 8.870/94, tem por finalidade o custeio da Seguridade Social, devendo ser recolhida pelo produtor rural pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, comercializando os seus produtos.

Referida contribuição foi instituída com a mesma base de cálculo da Cofins, prevista no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, incorrendo em inequívoco *bis in idem*, o que é amplamente vedado pela Magna Carta, conforme dispõe o seu art. 154, I. Ademais, considerando que já havia uma contribuição (a Cofins) tendo como base de cálculo o faturamento (art. 195, I, “b”), não há fundamento de validade constitucional a sustentar a instituição e exigência da aludida contribuição.

Por fim, a instituição da contribuição ao Funrural violou o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, porquanto o empregador rural foi mais onerado com o recolhimento das contribuições, estando obrigado ao recolhimento da COFINS, do PIS e da contribuição ao Funrural (em substituição à folha de salários), enquanto que o empregador não-rural está compelido ao recolhimento, apenas, das duas primeiras, incidentes sobre a receita, estando desobrigado da contribuição ao Funrural.

Diante de todo o exposto, a outra conclusão não se poderia chegar senão pela total inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II, da Lei n.º 8.870/94, instituidora da contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas, devendo ser expulsa do ordenamento jurídico, sob pena de sua exigência fazer ruir todo ordenamento jurídico, considerando a violação à Constituição Federal.

Por fim, cumpre salientar, que a matéria objeto do presente estudo ainda não foi apreciada pelo E. Supremo Tribunal Federal. Tem-se notícia que a discussão da inconstitucionalidade da contribuição ao Funrural, devida pelas pessoas jurídicas, é objeto do recurso Extraordinário n.º 573.706, de relatoria do Ilustre Ministro Celso de Mello, o qual, até o presente momento, não teve a sua repercussão geral apreciada.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, São Paulo: Editora Saraiva: 2007.

BARRETO, Aires F., *Curso de Direito Tributário Municipal*, 1ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo, *Direito Tributário*, 11ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 2ª edição, São Paulo: Ed. Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARRETO, Aires F., *ISS na Constituição e na Lei*, São Paulo: Editora Dialética, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva, organizadores, *ISS LC 116*, Curitiba: Editora Juruá, 2004.

AMARO, Luciano da Silva, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda, *Contribuições especiais. Natureza e Regime Jurídico*, in *Curso de especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007.

MELLO, José Eduardo Soares de, *Curso de Direito Tributário*, 7ª edição, São Paulo: Editora Dialética, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini, *Curso de Teoria Geral do Direito, Constructivismo Lógico-Semântico*, 2ª edição, São Paulo: Ed. Noeses, 2010.

Sítios consultados:

www.stf.jus.br

<http://www.agricont.com.br/artigos/funrural.htm>

www.trf4.jus.br