

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET

**INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE
COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL EXIGIDA DE EMPREGADORES
RURAS PESSOAS FÍSICAS (FUNRURAL)**

CAIO ALEXANDRE ROSSETO DE ARAUJO

**Ribeirão Preto
MARÇO/2013**

Caio Alexandre Rosseto de Araujo

**INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE
COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL EXIGIDA DE EMPREGADORES
RURIS PESSOAS FÍSICAS (FUNRURAL)**

**Monografia apresentada como exigência parcial para
a obtenção do título de Especialista em Direito
Tributário pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET.**

**Ribeirão Preto
2013**

Dedico o presente trabalho aos meus pais Everaldo e Vilma, os quais me concederam o suporte mais que suficiente para a consecução de minha carreira jurídica, tanto no âmbito profissional quanto meio acadêmico, assim como meus irmãos Cleber e Ana, que sempre estiverem ao meu lado, e à minha namorada Renata, que não mediu esforços em apoiar a realização deste estudo e de dar prosseguimento ao sonho de ser advogado.

Agradeço à Deus, pois sem ele nada seria possível, tampouco desfrutar de todos os momentos vividos. Aos meus pais Everaldo e Vilma pela credibilidade a mim depositada em todos os momentos desta e de outras caminhadas. À minha namorada Renata, pelo incentivo, companheirismo e intensiva atenção. Aos meus amigos que comigo compartilharam momentos de angústia e medo, mas também de alegria e conquistas. Aos professores pela contribuição, dentro de suas áreas, pela dedicação e empenho que demonstraram no decorrer de suas atividades, cujos ensinamentos foram fundamentais à realização deste trabalho.

Para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder.

(Barão de Montesquieu)

RESUMO

O Estado Democrático Brasileiro possui uma extensa área territorial ocupada, em sua maior parte, por propriedades rurais que cultivam ao menos uma das várias atividades econômicas que se possa praticar no ambiente rural. Diante disso, a atividade agropecuária se tornou um dos maiores setores da economia nacional, motivo pelo qual nosso país é destaque no topo do *ranking* que elege os maiores exportadores de matéria-prima e produtos alimentícios *in natura* do mundo. Estes são os fatores que justificaram a realização do presente trabalho que se dedica à análise da norma jurídica que institui a contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural de proprietários pessoas físicas, com empregados, conforme o art. 25, inciso I e II, da Lei n. 8.212/91, denominada popularmente de “FUNRURAL”, tendo em vista que, recentemente, o Colendo Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade deste tributo em controle difuso de constitucionalidade, inclusive, com Repercussão Geral, nos termos do art. 543-B do CPC. No entanto, pairam dúvidas perante os Tribunais Regionais Federais acerca da exigibilidade desta exação no período posterior a edição da Lei n. 10.256/2001, bem como o fato de que poderá a mesma voltar a incidir sobre a folha de salários, aplicando-se o polêmico efeito repristinatório decorrente das decisões de declaração de inconstitucionalidade, fazendo parte, também, uma breve análise sobre a possibilidade de aplicação dos efeitos vinculativos da declaração de inconstitucionalidade em Controle Difuso e Concreto, conforme o caso em estudo. Além disso, o trabalho adotará, como postura linguística e análise jurídica, ensinamentos da Teoria Geral do Direito, tais como a Teoria da Norma Jurídica e os elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária que tocam a contribuição previdenciária objeto de estudo.

Palavras chave: Inconstitucionalidade; Contribuição Previdenciária; Comercialização de Produção Rural; “FUNRURAL”.

ABSTRACT

The Brazilian Democratic State has an extensive landed area occupied, mostly by rural properties that cultivate at least one of several economic activities practiced in a rural environment. Therefore, the agricultural activity became one of the biggest sectors of the national economy, the reason why our country is featured at the top of the ranking that selects the largest exporters of raw materials and unprocessed food products in the world. These are the factors that justified the creation of this work that is dedicated to the analysis of the legal norm that establishing the social tax incident above the commercialization of rural production of natural person, with employees, according to the section 25, subsection (I and II), of law 8.212/91, popularly called "FUNRURAL", considering that, recently, the Supreme Court declared the unconstitutional of this tax in diffuse control of constitutionality, by the way, with General Repercussion Legal System, pursuant to section 543-B of the Civil Process Law. However, there are doubts about the enforceability of this exaction in the period subsequent to the edition of the Law 10.256/2001 in the Federal Regional Court, as well as the fact that it can go back to apply on the payroll, applying the polemic reinvigoration effect decurrent from the decisions of declaration of unconstitutionality. Contain, also, a brief analysis about the possibility of applying the binding effects of the declaration of unconstitutionality in diffuse control, as the case study. In addition, this work will adopt as linguistic posture and legal analysis, teachings of the General Theory of Law, such as the Legal Norm Theory and the elements of the Matrix of Tax Incidence Rule that intrinsec the social security contribution object of study.

Key words: Unconstitucionality; Tax Social Contribution; Comercialization of rural product; "FUNRURAL".

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
1.1 Introdução ao Sistema Tributário Nacional.....	11
1.2 Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)	14
1.3 Espécies Tributárias.....	15
CAPÍTULO II – DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O RESULTADO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.....	21
2.1 Disposições Constitucionais	21
2.2 Evolução Legislativa	22
2.3 Regra Matriz de Incidência Tributária (art. 25, I e I, da Lei n. 8.212/91).....	23
2.3.1 Aspecto Material.....	25
2.3.2 Aspecto Subjetivo.....	28
2.4 Figura do Adquirente da Produção Rural.....	29
2.5 Inconstitucionalidade da Contribuição chamada “FUNRURAL”	29
CAPÍTULO III – PANORAMA JURÍDICO NA JURISPRUDÊNCIA	30
3.1 Importância da Jurisprudência.....	30
3.2 Posicionamento dos Tribunais Regionais Federais, STJ e STF	31
3.3 Houve alteração da RMIT pela Lei n. 10.256/01?	33
3.4 Possibilidade de Efeitos Repristinatórios da Norma Anterior.....	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
BIBLIOGRAFIA	37

INTRODUÇÃO

O cenário econômico brasileiro depende diretamente da agropecuária para manter a ascensão nas estatísticas mundiais de exportação, ao passo que, de acordo com recentes publicações veiculadas nos diários de notícias nacionais e internacionais, o Brasil é considerado um dos países com maior carga tributária em relação ao volume de riqueza gerada internamente, cujos índices de porcentagem de volume de tributos em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) se equiparam a países que ocupam as primeiras posições no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Levando em consideração a importância da agropecuária para a economia nacional, bem como do avanço arrecadatório do fisco, o presente trabalho se dedica a demonstrar o atual panorama jurídico a respeito da inconstitucionalidade da contribuição social prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, que recai sobre produtores rurais pessoas físicas com empregados, haja vista as recentes manifestações do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamentos do RE n. 363.852/MG e RE 596.177/RS, declarando a inconstitucionalidade desta exação.

Desse modo, levando em consideração as teorias gerais de direito e teorias de direito tributário, este pequeno estudo demonstrará de maneira mais técnica possível os referidos pontos controvertidos na Jurisprudência, visto que tais incertezas conceituais são causa de instabilidade nas relações comerciais, iniciando-se pela individualização da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, com análise sobre cada arquétipo que compõe a referida norma básica da incidência, fazendo um paralelo com as razões jurídicas que levaram a Suprema Corte Constitucional a declarar a inconstitucionalidade da exação intitulada de “FUNRURAL”.

Ademais, sendo constatada ofensa à Lei Suprema, passaremos a análise a respeito da possibilidade de conversão da exigência do referido tributo sobre a folha de salários, bem como se a Lei n. 10.256/2001, editada após a vigência da EC n. 20/98, teve o condão de convalidar a contribuição, sanado as irregularidades constitucionais preexistentes.

A análise crítica do presente trabalho é demonstrar eventual a ausência de preocupação com a questão pelo Poder Judiciário, que por sua vez, ora se ordena apenas levando em consideração o entendimento dos Tribunais Superiores, e ora se preocupam apenas com a possibilidade de diminuição do “fluxo de caixa” do Poder Público, esquecendo-se, portanto, dos ditames preconizados pela Constituição da República e pelas teorias de interpretação de norma jurídica aplicadas pelos dogmas da Ciência do Direito.

CAPÍTULO I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Introdução ao Sistema Nacional de Tributação

Para a criação de um Estado Democrático de Direito é imprescindível que se somem os seguintes requisitos: Território, Povo e Governo. No entanto, para que determinada nação seja reconhecida pelas demais como um País, definitivamente, exige-se que tenha um documento constituído de linguagem com força imperativa de onde se emanam as normas jurídicas mínimas garantindo direitos, prescrevendo deveres, ditando formas de governo, entre outras classes normativas.

Em sua extensa descrição, ao comparar com outras cartas, a Constituição da República Federativa do Brasil prevê inúmeros direitos e deveres, inclusive os fundamentais à vivência em sociedade, bem como outorgando e limitando os poderes da administração do Estado, conforme nos ensina o Professor Alexandre de Moraes ao conceituar a Constituição:

Constituição deve ser entendida como a lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à estruturação do Estado à formação dos poderes públicos, forma de governo e aquisições ao poder de governar, distribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos. [...] ¹

Dentre tais poderes, foi assegurado aos entes federativos os poderes de exigir tributos, como principal fonte de receita, para fins de que angariem recursos financeiros necessários ao custeio dos direitos fundamentais à sociedade. A partir disso, conforme bem conceitua o art. 3º do CTN², tributo seria a prestação pecuniária imposta por lei e exigida mediante atividade administrativa vinculada, de cunho compulsório, diversa de sanção que tenha finalidade de custear as despesas estatais.

Sendo assim, para que o Poder Público possa administrar o Estado, deve, sobretudo, dirigir-se à Lei Maior, onde estão previstos os ditames necessários a instituição da política econômica, mais precisamente nos títulos VI (Da Tributação e Do Orçamento) e VII (Da Ordem Econômica e Financeira).

A Constituição da República, no entanto, se trata da norma superior cujas regras foram formadas a partir da vontade do povo, responsável por eleger os parlamentares que

¹ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18 ed. São Paulo. Atlas, 2005. p. 2.

² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

juntos formaram em 1988 a Assembleia Constituinte. Com base nisso, é possível afirmar que o próprio povo permitiu que a administração do Estado instituisse tributos para fins de custear eventuais despesas necessários a sua subsistência.

Os ditames constitucionais (artigos 1º e 2º, da CRFB/1988) determinam que nossa nação seja dividida por meio do Pacto Federativo e com a harmonia da divisão dos três Poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário. Portanto, a União, os Estados e o Distrito Federal têm competência outorgada pela Magna Carta de exigir os tributos, desde que observadas as regras ali previstas, motivo pelo qual é possível concluir que o poder de tributar não foi concedido de maneira absoluta, uma mas, com os Limites ao Poder de Tributar, que, a princípio, de acordo com o rol do art. 150 do referido diploma, são divididos entre princípios e imunidades.

Os Princípios “(...) *são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder.*” conforme ensina Norberto Bobbio³, ao passo que as imunidades, se tratam de hipóteses previstas na própria Carta Superior que retiram do Poder Público a competência para exigir tributos, considerada, também, como uma forma de não-incidência qualificada, conforme bem expõe Paulo de Barros Carvalho:

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normais jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas⁴.

Neste ponto, antes de prosseguirmos com as preceitos constitucionais a respeito da tributação nacional, é válido esclarecer que competência tributária não se confunde com capacidade tributária, tendo em vista que a primeira é exclusiva dos entes tributantes, sendo impossível de transferi-la a outrem, porquanto representa a qualidade de pessoas que tem o poder de criar tributos mediante Lei, como corolário do Princípio da Legalidade previsto no inciso I, do art. 150 da CR. Ao passo que, a capacidade tributária se trata da qualidade que

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 30-35.

⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso Direito Tributário*. 19 ed. - São Paulo: Saraiva, 2009. p. 203.

uma pessoa jurídica de direito público tem de fiscalizar e cobrar tributos, mas jamais pode instituir (por lei).

Sendo assim, o Princípio da Legalidade está estritamente vinculado à competência tributária, haja vista a impossibilidade de se criar ou majorar um tributo senão mediante o veículo introdutor de normas competente, a saber, por lei ordinária ou por lei complementar, dependendo apenas da forma com que o Poder Constituinte Originário estabeleceu.

Além dos demais princípios defensores do contribuinte, tais como o Princípio da Isonomia (art. 150, II, CR), Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, “a”), Princípios da Anterioridade de Exercício e Nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”), Princípio da Capacidade contributiva, entre outros, a Lei Suprema estabeleceu os esqueletos normativos de cada tributo, pré-ordenando as hipóteses, situações e limites materiais que cada espécie tributária possa ser exigida, conforme trataremos um a um no tópico específico, contudo, a norma implícita que obriga o Poder Público a atender tais orientações é chamado de Princípio da Tipicidade, o qual encontra-se definido pelo emérito Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra primordial à compreensão da ciência do Direito Tributário: *Direito Tributário – Linguagem e Método*⁵, cujo trecho segue abaixo transcrito:

Pois bem, ente tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata conhecida como “regra matriz de incidência tributária.

Portanto, o sistema tributário nacional, como parte de um sistema jurídico onde se emanam normas jurídicas específicas aplicáveis as relações Estado x Contribuinte, é formado por regras e princípios previstos constitucionalmente, as quais ocupam o topo da hierarquia do ramo de Direito Positivo sob análise, vindo sucessivamente as Lei Complementares que, segundo a ordem dada pelo art. 146, III, da CFFB/1988, são competentes para dispor sobre as regras gerais de direito tributário, tendo caráter nacional, e, posteriormente, as Leis Ordinárias, competentes apenas para criar a maioria dos tributos, acompanhadas dos atos administrativos normativos constantes do artigo 100 do CTN, que por sua vez devem guardar

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4 ed. - São Paulo:Noeses, 2011, p. 303-304.

respeito às disposições normativas previstas nos diplomas referidos alhures, na tentativa de garantir a tão sonhada justiça fiscal.

1.2 Regra Matriz de Incidência Tributária

Ao dispor sobre normas jurídicas tributárias, deve-se antes definir o que seria norma jurídica. Aliás, a fonte de qualquer estudo jurídico deve partir da norma jurídica. Temos, então, que se tratam de ordens imperativas identificadas através da leitura e interpretação de enunciados prescritivos registrados em suporte físico linguístico, de onde se depreende que da ocorrência de determinado fato irromperá uma relação na qual um sujeito se obriga com o outro, tendo portanto de um lado um dever jurídico e de outro um direito subjetivo, conforme bem ensina o ilustre Professor Paulo de Barros:

“As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentre desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo. Reduzindo complexidades, podemos representar a norma jurídica da seguinte forma: $H \rightarrow C$, onde a hipótese (H) alude à descrição de um fato e a consequência (C) prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá provocar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, sendo o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.”⁶

Indiferentemente, a norma jurídica tributária se organiza da mesma forma, sendo que a relação jurídica decorrente sempre vai relacionar de um lado o Estado na posição de sujeito ativo, o qual tem um direito subjetivo, e de outro lado o contribuinte, ocupando a condição de sujeito passivo, tendo como participação o dever jurídico tributário.

Neste ponto, antes de prosseguir, cumpre destacar que objeto da relação constante no consequente da norma jurídica tributária pode ser tanto identificada como o pagamento do tributo *in pecunia* ou um dever instrumental, de sorte que o Código Tributário Nacional divide em obrigação principal e obrigação acessória.

Assim, a Regra Matriz de Incidência Tributária, nada mais é que o mínimo existencial da norma jurídica instituída com a missão de irromper uma relação jurídica tributária, isto é, acompanhando a fórmula proposta alhures, no antecedente da norma em questão há de se colocar elementos mínimos conhecidos como: aspecto material, chamado

⁶ *Ibidem*, p. 137.

também de *hipótese de incidência*⁷, que por sua vez reúne um verbo com um complemento; o aspecto temporal, entendido pelo momento no espaço-tempo onde a lei define quando acontecerá o evento descrito no aspecto material; e, por fim, o aspecto espacial, que se reveste da localização onde possa se instaurar a obrigação tributária.

Assim, no conseqüente, estaria consignado os outros elementos mínimos, sendo o aspecto subjetivo, composto pelos sujeitos, e o aspecto quantitativo, constituído pela base de cálculo e a alíquota, visto que o primeiro serve de parâmetro numérico sobre o qual o segundo irá se dirigir representando uma porcentagem.

Desta forma, caso a lei tributária institua tributo sem prever todos os elementos mínimos exigidos pela Regra Matriz de Incidência Tributária-RMIT, o tributo não poderá ser exigido e estará em flagrante violação aos ditames fundamentais do sistema tributário nacional, haja vista que tal norma basilar foi criada pelo Dogma de Direito Tributário a partir das proposições extraídas do próprio Texto Constitucional.

Para os fins de nosso estudo, após individualizarmos as modalidades de exigência tributárias estabelecidas pela Constituição Federativa do Brasil de 1988, a RMIT será utilizada para ajudar a identificar eventuais agressões ao sistema tributário nacional.

1.3 Espécies Tributárias

Após intensas discussões travadas no âmbito da Doutrina e Jurisprudência, atualmente não se definiu de forma unânime quantas espécies tributárias foram previstas pela Constituição da República, contudo, adotaremos, sem luxo de por menor, a teoria pentapartida, a qual defende a existência de cinco espécies tributárias, a partir das diferentes características encontradas entre os: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições gerais*, que se encontram definidas respectivamente nos seguintes dispositivos constitucionais: artigo 145, incisos I, II, e III, e artigos 148 e 149, da CF.

Entendemos que o Professor Márcio Severo Marques andou bem ao adotar as seguintes qualidades como critério de identificação e segregação das espécies tributárias, a saber a previsão legal de *exigência de vinculação da materialidade da hipótese de incidência a uma atividade estatal; exigência de destinação específica do produto da arrecadação; e*

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo. Malheiros: 1992. p. 53 e 54.

restituição, ao passo que nenhuma das espécies reúne as mesmas características, isto é, não podem ser indicadas em uma mesma classificação⁸

Passemos então a explorar cada uma das espécies:

A) Impostos

Podemos colher o conceito de imposto, a partir do texto constante do art. 16 do CTN, na medida em que não reúne qualquer das qualidades acima citadas como critério de dissociação das espécies tributárias, uma vez que *“não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado”*, conforme bem ensina Hugo de Brito Machado.⁹

Além da análise feita pelo ilustre professor no trecho supra transcrito, as hipóteses de incidência dos impostos, vale dizer, todas elas, encontram-se predefinidas no texto constitucional, divididas entre as competências dos entes tributantes nos artigo 153, referente as situações em que somente a União poderá exigir, artigo 155, referente aos Estados e o Distrito Federal, e, finalmente os Municípios no artigo 156, todos da CRFB/1988.

E mais, evidência que separa a definição desta espécie das demais é a de que a vinculação de sua receita a qualquer fundo, órgão ou despesa específica é expressamente proibida pela Constituição Federal, em seu art. 167, inciso IV, cuja característica é própria das contribuições gerais.

Há de se ressaltar, todavia, que há possibilidade de ser instituídos novos impostos com bases de incidência diversas daquelas já expostas, chamada também de competência residual da União, reconhecida pelo artigo 154 da Carta Republicana, sendo necessário respeitar a não-cumulatividade, que tais impostos tenham fato gerador e base de cálculo diversos dos previamente estabelecidos, bem como sejam instituídos mediante lei complementar.

Em suma, os impostos são uma das modalidades de custeio das despesas estatais, com as quais o Poder Público pode atribuir a quaisquer despesas públicas, sendo esta modalidade de tributação a principal fonte de renda dos cofres públicos¹⁰.

⁸ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo, Max Limonad, 2000. p. 225.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo. Malheiros. p. 318 e 319.

¹⁰ REGO, Alexandre. *Comentário aos artigos 145 a 162 da CF*. In: MACHADO, Antonio Claudio da Costa. (Org.). *Constituição Federal Interpretada*. Barueri: Manole, 2010. p. 848.

B) Taxas

As taxas, por sua vez, são exigidas a partir de uma contraprestação à uma atividade estatal prestada pelo sujeito ativo. Tais atividades podem ser prestadas por todos os entes federativos, inclusive o Distrito Federal, através dos serviços públicos, ou no exercício do poder de polícia, conforme art. 145, II da CR.

O poder de polícia, uma das hipóteses de incidência da espécie em tela, tem seu conceito disponibilizado pelo art. 78 do CTN, “*regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público*”, entre outras atividades particulares que preocupam a regular organização da sociedade.

A outra hipótese de incidência da taxa é a prestação do serviço público, desde de que seja específico e divisível, podendo ser utilizados pelo contribuinte ou, apenas, disponíveis a sua fruição ou seja, o serviço deve ser individualizado para cada contribuinte e deve ser determinado, tendo unidades autônomas de intervenção, bem como, conforme ensina H. B. Machado “*Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, inc. I).*”¹¹

Ademais, o §1º do art. 145 da CF proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos. Na mesma toada, o artigo 77, parágrafo único, do CTN dispõe que as taxas não podem ter base de cálculo e fato gerador idênticos aos que correspondam aos impostos.

É válido ainda, destacar que *taxa* não se confunde com *preço público e tarifa*. Sendo válido registrar, todavia, que muito tem se discutido sobre o conceito de serviço público, o qual, aparentemente é fácil de ser detectado, contudo, analisando casos concretos, como o do pedágio, por exemplo, é tarefa árdua ao intérprete do direito. No entanto, Eduardo Sabbag entende que, atualmente, o critério utilizado para esta diferenciação é seguinte: se o serviço é exclusivamente prestado pela administração pública, trata-se de taxa, se é delegado,

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 447.

há de se identificar se se trata de essencial à sociedade ou não, no primeiro caso será taxa e no segundo tarifa.¹²

C) Contribuição de Melhoria

A exação sob análise constitui espécie tributária autônoma, estabelecida pela Constituição Federal no art. 145, III, bem como pelos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Ao lado das taxas, como já antecipado acima, a contribuição de melhoria é provida da qualidade inerente a previsão legal de vinculação entre a materialidade da hipótese de incidência a uma atividade estatal, porém se diferencia daquelas por não ter necessidade de aplicar o resultado da arrecadação às despesas para a obra.

A lei prevê, como requisito de legalidade, que o total arrecadado diante do mesmo fato gerador não exceda o valor do custo total da obra, assim como o limite individual de contribuição não pode superar a própria valorização, segundo dispõe a parte final do art. 81 do CTN. Sendo válido analisar que o aspecto material da RMIT desta exação não é a realização da obra, mas, sim, a conseqüente valorização do imóvel situado nas *zonas de beneficiamento* ou *área de influência*, sendo esta também a base de cálculo. O sujeito passivo é o proprietário do imóvel, ou enfiteutas, titulares do domínio útil e os demais possuidores, haja vista que está diretamente ligado ao fato gerador da exação, embora não tenham justo título sobre o bem, mas exercem funções como se o tivessem¹³.

D) Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é considerado espécie tributária autônoma por ser única exação que tem como exigência a previsão legal do dever de restituição dos valores recolhidos a tal título pelos sujeitos passivos, dentro de um determinado período, com correção monetária. Tendo sua base normativa o artigo 148 da Constituição Federal.

Além do mais, esta espécie pode ter como hipótese de incidência qualquer situação fática do mundo fenomênico, até mesmo aquelas já previstas aos impostos e contribuições gerais, no entanto, deve necessariamente, sob pena de ofender o princípio da tipicidade, direcionar o produto da arrecadação ao atendimento às *despesas extraordinárias, decorrentes*

¹² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 398.

¹³ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.* p. 412-413.

da calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou então, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade de exercício, bem como o Princípio da estrita legalidade, uma vez que só pode ser instituído mediante lei complementar.

Portanto, suprida a necessidade temporária do Poder Público, a quantia recolhida aos cofres públicos deve ser devolvida aos respectivos contribuintes.

E) Contribuições

As contribuições, por um lado, se assemelham aos impostos, vez que as hipóteses de incidência de ambos podem decorrer do mesmo fato imponible. Porém, as contribuições trazem uma característica especial, assim como as demais espécies tributárias, qual seja o dever de previsão legal da destinação do produto da arrecadação, e se diferencia dos empréstimos compulsórios por não comportar devolução dos valores recolhidos, bem como não pode ser enquadrada no conceito de taxa, tendo em vista que seu aspecto material não está vinculado a uma atividade estatal.

É válido trazer à baila que o aspecto material da RMIT pode recair sobre fatos já previstos em relação aos impostos, exceto quando se tratar de contribuições previdenciárias (art. 195, CF), de acordo com o que ensina o Professor e Mestre Ricardo Conceição Souza, *“Ademais, não vemos nada que impeça a existência, na hipótese de incidência, de tantos quantos aspectos forem necessários para enquadrar a situação fática à norma”*¹⁴ representando, portanto, verdadeiro cheque em branco assinado pelo Constituinte Originário.

As contribuições gerais estão previstas no artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, e são de competência exclusiva da União, Com exceção da hipótese prevista no §1º, a qual permite a possibilidade dos Estados, Distrito Federal e Municipal, exigir contribuição dos seus próprios servidores para fins exclusivamente previdenciários.

Em relação aos âmbitos de direcionamento do produto da arrecadação, pode-se dizer que as contribuições são divididas entre: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse categorias profissionais ou econômicas,

Dentre as chamadas *contribuições para fiscais* ou *sociais*, ocorre uma subdivisão, entre três categorias: a) Contribuições Sociais Gerais (sistemas “s”, SESI, SEBRAE, SEST, etc.); b) Contribuições de Seguridade Social, que diz respeito o art. 195, I ao IV, CF (contribuições previdenciárias, PIS, COFINS, etc.); e c) Outras Contribuições Sociais (art.

¹⁴ SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 58.

195, §4º, CF). Por outro lado, em caráter extrafiscal, as contribuições de intervenção no domínio econômico, têm finalidade de controlar setores da economia, chamadas por CIDE assim o mesmo doutrinador tributarista “..., *por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.*”¹⁵. São exemplos dessa forma de contribuição: CIDE-Combustíveis; CIDE-Royalties, CIDE-Bebidas, etc.

Por fim, existem ainda as contribuições de interesse das categorias profissionais e de classe, sendo aquelas exigidas para manutenção de sindicatos e conselhos federais e regionais de profissionais autônomos, tendo grande debate na doutrina a respeito da natureza jurídica da anuidade exigida pela Ordem dos Advogados do Brasil de seus inscritos.

No entanto, O presente trabalho tem como objeto de estudo o regime jurídico inerente esta espécie tributária, em especial a que supostamente teria como base legal os dispositivos constantes do art. 195, da CRFB/88, a saber, as contribuições previdenciárias exigidas dos produtores rurais, pessoas físicas, com empregados, onde passaremos a tratar detidamente no Capítulo que se segue.

¹⁵ MACHADO. Hugo de Brito. *Op cit.* p. 430-431.

CAPÍTULO II – DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O RESULTADO DA COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO RURAL

2.1 Disposições Constitucionais

É importante iniciar a análise desta contribuição social sob o escopo constitucional, visto que a Lei Maior dispõe de vários preceitos normativos que regulam a matéria, conforme o art. 195, *caput*, da CR. Este dispositivo, estabelece que para os estritos fins de custeio da Seguridade Social, onde se vinculam a previdência, assistência social e saúde, somente é possível exigir contribuição sobre os sujeitos passivos que se enquadrem nas condições de empregador, trabalhador, importador e sobre quem auferir receita proveniente de concursos de prognósticos. No entanto, para os fins a que se destina o presente estudo, prenderemos as atenções ao primeiro sujeito, qualificado no inciso I, do aludido dispositivo constitucional.

Sobre o empregador a União poderá exigir contribuição sobre os seguintes eventos que possivelmente possam ocorrer no mundo real, de acordo com as alíneas alocadas no inciso I, do art. 195, da CF: folha de salários e rendimentos; receita ou faturamento e lucro.

Assim, é vedado ao referente ente federativo criar contribuição sobre outros fatos que não sejam os acima arrolados, a não ser se atender aos ditames proclamados no §4º do mesmo dispositivo, onde se encontra estabelecida a competência residual para instituir a contribuição sob análise, porém, somente respeitando o art. 154, I da CF¹⁶, isto é, desde que mediante lei complementar, que não seja sobre hipóteses de incidências e bases de cálculo já concedidos a outros entes federativos, bem como que respeite o princípio da não-cumulatividade, sendo válido, também observar que deve respeitar o §6º subsequente, do Diploma Pátrio, que determina o respeito à anterioridade nonagesimal.

O enunciado referente à competência residual é um dos maiores escudos do contribuinte a ser usado em face da audaciosa vontade do fisco de pretender criar contribuições sociais sobre inúmeros e quaisquer fatos, haja vista que a contribuição geral, em sim, pode ser criada sobre quaisquer fatos, mesmo que sua receita deva ter destinação pré-estabelecida. Assim, o foco do nosso trabalho, analisando a regra matriz de incidência que

¹⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 802.

estabelece a contribuição social, é saber se esta exação desrespeitou o este preceptivo constitucional.

2.2 Evolução Legislativa

Em razão da nação brasileira ser provida de um vasto território, sendo o quinto maior país do mundo em extensão territorial, sua maior parte é formada por propriedades particulares ou públicas destinadas ao cultivo da agropecuária ou protegida por leis ambientais, por se tratarem de reservas naturais. Diante disso, a produção rural é destaque do setor econômico brasileiro, sendo esta fonte de riqueza objeto de incidência do Poder Público, tendo seu início em 1955, com a criação do Serviço Social Rural vinculado ao Ministério da Agricultura, destinado à proteção dos trabalhadores rurais, - época em que a fiscalização sobre as condições de trabalho no campo se processavam de forma precária -, com base na edição da Lei n. 2.613/55, veículo de normas que estabeleceu a primeira contribuição sobre o setor, em seu art. 6º, *caput*, a qual recaía sobre os rendimentos dos empregados.

Posteriormente, foram editadas várias leis alterando as alíquotas da contribuição, merecendo destaque o Decreto n. 1.146/70, que revogou a referida contribuição, que já havia sido substituída pela unificação das contribuições sobre o salário perpetrada pela Lei n. 4.863/65, a partir de então, o produto da arrecadação teria, pela primeira vez, destinação ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL, conforme art. 6º, do Decreto-Lei n. 582/69, que criou o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária. Daí a origem da alcunha da contribuição objeto do presente trabalho.

Em seguida, com a edição da Lei Complementar n. 11/71, a aludida contribuição deixou, pela primeira vez na história, de recair sobre a folha de salários, e passou a incidir sobre a produção rural, contudo havendo substituição do fundo de arrecadação, que passara a ser o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, tendo sido também, a primeira hipótese de transferência da responsabilidade de recolher a contribuição, modalidade em que os adquirentes da produção rural tinham obrigação de reter o valor referente a tal tributo e repassar ao fisco, conforme artigo 15, inciso I, alínea “b”, da mencionada legislação.

Em ato subsequente à promulgação da atual Constituição da República, foi editada a Lei n. 8.212/91, criando a atual forma de sustento do Regime de Previdência Social, oportunidade em que no artigo 22, inciso I, restou restabelecida a incidência da contribuição social sobre a folha de pagamentos, sendo válido lembrar que o produto da arrecadação deixou de ser revestido a uma entidade específica do trabalhador rural, situação que continuou

até a vigência da Lei n. 8.540/95, passando a incidir, novamente sobre o resultado da produção rural, assim como em 1971, pois modificou a então redação do art. 25 da Lei n. 8.212/91, que tratava apenas de contribuição exigida sobre o produtor rural na qualidade de segurado especial (regime de economia familiar), que, por sua vez, exercia competência concedida pelo §8º, do art. 195, da CR.

A partir daí não houve alterações significativas sobre a regra matriz de incidência, tendo apenas a Lei n. 9.528/97, a qual modificou o critério quantitativo no tocante a alíquota, sendo esta a última alteração efetiva. No entanto, a Lei n. 10.256/01, promoveu apenas alteração no *caput* do art. 25, incluindo apenas menção a substituição obrigatória do art. 22 (sobre a folha de pagamentos), pois a partir deste momento não seria mais facultativo o recolhimento sobre a comercialização da produção rural, haja vista que, até então, havia opção entre a contribuição sobre a folha e sobre a comercialização da produção rural.

2.3. Regra Matriz de Incidência Tributária (art. 25, I e II, da Lei n. 8212/91)

Como já observado, a regra matriz de incidência da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural está prevista no art. 25, incisos I e II da Lei n. 8212/91, cuja redação atualizada com base na Lei n 10.256/01, segue abaixo vertida:

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: [\(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001\)](#)

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

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

Passaremos, então, a identificar um a um, os arquétipos mínimos essenciais à formação da RMIT.

Iniciando pelo antecedente da norma jurídica sob análise, temos que o aspecto material está concentrado nos incisos I e II do artigo 25, entendido pelo fato de auferir (verbo) receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (complemento), ao passo que o aspecto espacial encontra-se implícito, haja vista que a competência da exação foi outorgada apenas à União, portanto, este elemento é representado pelo território nacional, e por fim, o

aspecto temporal, aparentemente oculto, ocorre no instante em que se reconhecer o comércio da produção rural.

No conseqüente da aludida norma jurídica encontram-se os aspectos quantitativo e subjetivo, o quantitativo pode ser localizado nos mesmos dispositivos que preveem o aspecto material, pois a base de cálculo se compatibiliza diretamente com aquele outro, isto é, o valor recebido proveniente da comercialização da produção rural, ao passo que a alíquota é de 2,01% (dois inteiros e um centésimo por cento) sobre a referida base imponible.

Por fim, o aspecto subjetivo encontra-se no *caput* da norma sob análise e pode-se dizer que são dois sujeitos sobre a mesma regra matriz, a saber, “empregador rural pessoa física” e “segurado especial”, cujas definições têm base legal na alínea “a”, inciso V, do artigo 12 do mesmo veículo introdutor de normas, a Lei n. 8.212/91.

Assim sendo, é possível “traduzir” a norma jurídica tributária para fins didáticos de visualização explícita de todos os aspectos da RMIT, através da seguinte forma, Antecedente: dado o fato de auferir receita bruta proveniente da comercialização de produção rural (aspecto material), no território nacional (aspecto espacial), a qualquer tempo (aspecto temporal) → Conseqüente: o segurado especial ou o empregador rural pessoa física (aspectos subjetivos passivos) deverá recolher à União (aspecto subjetivo ativo) a importância de 2,01% sobre o valor percebido a título da referida comercialização (aspecto quantitativo).

Passado isso, ainda nos restam dúvidas em relação aos aspectos subjetivo e o quantitativo. Em relação ao primeiro, é possível afirmar que seriam duas regras matrizes diferentes utilizando os mesmos critérios da RMIT, ressalvado os contribuintes, tendo em vista que uma seria exigida do segurado especial e outra sobre o empregador rural pessoa física; ou, então, seria apenas uma regra matriz de incidência abrangendo duas identidades de contribuintes para compor o elemento relativo à sujeição passiva?

Ficamos com o primeiro posicionamento, haja vista que embora sejam compatíveis em quase todos os elementos, existem duas contribuições previdenciárias, sendo uma exigida do segurado especial e outra do empregador rural pessoa natural, haja vista que a própria Constituição da República, no §8º, do artigo 195, previu como uma das fontes de custeio da seguridade social a comercialização da produção rural apenas sobre o segurado especial, na medida em que o empregador rural estaria supostamente sujeito à outra disposição constitucional.

Em relação ao aspecto quantitativo, a mesma indagação se repete, seriam duas contribuições, uma referente ao inciso I, do art. 25, da Lei n. 8.212/91, e outra referente ao inciso II, do mesmo diploma, tendo em vista a diferença de finalidades, visto que a primeira

estabelece destinação à previdência geral, e a segunda ao fundo responsável pelo gerenciamento do Risco Ambiental do Trabalho – RAT, atual denominação do Seguro Acidentário do Trabalho – SAT.

De forma contrária, entendemos que se tratam de mesma contribuição, mas com uma regra relativa ao Direito Financeiro, no que tange à matéria de distribuição de receitas, isto é, ambas as contribuições serão recolhidas ao mesmo ente – mediante GPS (Guida de Previdência Social) -, porém cabe ao sujeito ativo dar cumprimento à norma que determina a divisão dos valores recolhidos pelo contribuinte na proporção aludida.

Portanto, individualizamos a norma jurídica objeto do presente trabalho, cabendo, por conseguinte, verificar eventuais contradições com a Carta Constitucional, conforme exposto em seguida.

2.3.1 Aspecto Material da RMIT

De acordo com o que já fora analisado alhures, o aspecto material da RMIT é identificado pela prescrição da norma de um fato que possivelmente possa ocorrer no mundo fenomênico, o qual, se for praticado pelo sujeito passivo também identificado na mesma norma, fará nascer a relação jurídica tributária. No entanto, em se tratando de contribuição social para fins de custeio da seguridade social, é necessário analisar se o fato impositivo sob análise foi indicado pelo artigo 195 da Constituição da República como uma das hipóteses de incidência.

No caso da contribuição prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, o critério material é entendido pelo evento da “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural”. Portanto, estaria este fato representado por uma das fontes de custeio disponibilizadas no mencionado dispositivo constitucional?

Para fazer esta análise, tem de se preocupar em enquadrar este conceito na alínea “b”, inciso I, do art. 195, do mesmo Diploma Pátrio, uma vez que a receita bruta, independente de sua procedência, não pode ser confundida com “folha de salários e rendimentos” (alínea “a”, inciso I, art. 195, CR) uma vez que esses valores são pagos pelo empregador a quem lhes tenha prestado serviço de maneira individual, ainda que não seja configurado o vínculo empregatício, assim como não pode ser confundida com “lucro” (alínea “c”, inciso I, do art. 195, CR), visto que este é representado pela diferença entre a receita e as despesas tidas pelo contribuinte.

O sujeito passivo não se trata de trabalhador (inciso II, art. 195, CR), nem de importador (inciso III, art. 195, CR) e o tal fato não provém de concursos de prognósticos, aliado ao fato de que o §8º, conforme dito alhures, representa a competência outorgada a União para instituir contribuição relativa ao segurado especial, e, no caso sob análise, trata-se de empregador rural pessoa física, o qual não pode ser confundido com aquele. Portanto, cabe analisar se é possível enquadrar receita bruta proveniente da comercialização da produção rural na definição de “faturamento” ou “receita bruta” (alínea “b”, inciso I, do art. 195, da CR).

Segundo o eminente Professor Paulo de Barros Carvalho, este conceito não pode ser depreendido da doutrina ou de leis tributárias, mas sim de interpretações de dispositivos legais atinentes ao Direito Privado¹⁷, haja vista que tem estreita ligação com os direitos das obrigações cíveis e títulos de créditos. Portanto, a interpretação que se colhe dos dispositivos constantes dos artigos 20 do Decreto-Lei n. 436/69, é a de que o conceito de faturamento é, em seus próprios termos, o“(...) *valor decorrente de vendas e prestações de serviços, ainda que eventualmente, não seja emitido o documento de fatura*”, que por sua vez, entende que é a “*tomada como a nota descritiva de mercadorias ou serviços, especificando qualidade, quantidade, preços e outras circunstâncias*”.

Com base nesse conceito, aparentemente a *receita bruta proveniente da comercialização da produção rural*, por ser representada pelo valor decorrente da venda de produtos rurais, se enquadraria no conceito de faturamento. Fato que nos força, a princípio, concluir que a União exerceu a competência estatuída no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição da República, muito embora o Egrégio Supremo Tribunal Federal tenha sustentado posicionamento divergente.

Contudo, por se tratar de sujeito passivo pessoa física, esta afirmação não parece ser a mais adequada, uma vez que não há em qualquer legislação brasileira a possibilidade de uma pessoa física auferir faturamento, como contraprestação a uma obrigação de dar ou de fazer, mas sim *rendimento*. Tanto é que as contribuições ao PIS e à COFINS, hodiernamente incidentes sobre o faturamento, não abrem possibilidade de incidir sobre pessoa física, independentemente de qual seja a atividade praticada, conforme se depreende da legislação do Imposto de Renda, a qual prevê a incidência das referidas contribuições sobre pessoas jurídicas (artigos 1º, 2º e outros, da Lei n. 9.430/96).

E mais, conforme explicitado acerca do conceito de faturamento, proveniente da definição de *fatura*, somente as empresas estariam obrigadas pelas leis cíveis a emitir fatura

¹⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. *Op. Cit.* p. 812.

nas tratativas negociais do âmbito cível. Assim, não há que se estender à possibilidade de uma pessoa física realizar *faturamento*.

Portanto, seguimos o entendimento segundo o qual trata-se de *rendimento* a hipótese de incidência da contribuição social sob análise, que por sua vez não se confunde com faturamento nem com receita bruta.

Conforme se depreende do julgado do STF em relação a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS, com a Lei n. 9.718/98 (RE 346.084/PR), que alterou o conceito de faturamento, equiparando-o ao de receita bruta, para fins de considerar quaisquer valores percebidos pelo sujeito passivo, independente da classificação contábil ou se proveniente do exercício da atividade empresarial, restou consignado que faturamento só pode ser o produto financeiro decorrente da atividade empresarial específica exercida pelo sujeito passivo, que por sua vez não se confunde com receita bruta (quaisquer entradas financeiras).

No caso, a base de incidência é exatamente o resultado da venda de produtos rurais, que não pode ser confundido com receita bruta ou faturamento, conforme bem assentou o Ministro Eros Graus “*Aqui a amplitude das expressões é ainda maior, uma vez que ‘receita bruta’ é espécie do gênero ‘resultado’, que por sua vez não pode ser equiparado a ‘faturamento’*”¹⁸.

Por outro lado, cumpre-nos estabelecer um corte cronológico a respeito do texto Constitucional à época em que passou a ser vigente a norma que alterou o aspecto material da contribuição social em epígrafe para “*receita bruta proveniente da comercialização da produção rural*” (art. 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pelo art. 1º, da Lei n. 8.540/92). O artigo 195, I, da CR, permitia apenas a incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes fontes de custeio: folha de salários, faturamento e lucro. Pois somente com a Emenda Constitucional n. 20/98, que foi incluída a expressão receita bruta.

Posteriormente, como já retratado no tópico específico relativo à evolução legislativa, adveio a Lei n. 9.528/97, que alterou apenas os incisos I e II, do art. 25, da Lei n. 8.212/91, em relação à alíquota, sendo que a partir de então restou estabelecida a atual regra matriz de incidência, sendo válido adiantar que a Lei n. 10.256/01 não alterou qualquer critério, mas apenas adicionou ao *caput* do referido artigo 25, a expressão “em substituição a contribuição do art. 22, incisos I e II”, tendo em vista que, até então, o recolhimento da contribuição sobre o resultado da comercialização rural era opcional, sendo possível, portanto, recolher sobre a folha de salários.

¹⁸ STF, RE 563.852. Relator. Ministro Marco Aurélio. Plenário. Voto-Vista. Fl. 10. DJe 22.04.2010.

Conclui-se, pois, que os dispositivos que estabelecem a regra matriz de incidência devem observar o texto constitucional anterior à EC. 20/98, a qual não previa receita bruta, como uma das hipóteses de incidência como fonte de custeio à Seguridade Social.

2.3.2 Aspecto Subjetivo da RMIT

Como bem esclarecido alhures, o aspecto subjetivo é representado pelas partes que compõem a relação jurídica tributária, estando de um lado o sujeito ativo, o qual exerce a qualidade de competente para instituição e exigência do tributo, e de outro o sujeito passivo, o qual tem o dever jurídico de prestar valores reproduzidos *in pecunia* àquele, após ter praticado a conduta prevista no suposto da regra matriz, quando tal fato tenha sido transformado em linguagem pela autoridade competente na forma prevista em lei (art. 142, CTN).

No caso da RMIT sob análise, o sujeito passivo está localizado no *caput* do art. 25, da Lei n. 8.212/91, isto é o “empregador rural pessoa física”, cuja definição completa encontra-se discriminada no artigo 12, inciso V, alínea “a”, do mesmo diploma legal, cuja redação segue abaixo transcrita:

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

(...)

V - como contribuinte individual: [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#).

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

Desta forma, vale destacar que, embora tenham dois sujeitos com características diferentes no *caput* do mesmo dispositivo, o empregador rural pessoa física não se confunde com o segurado especial, quanto a este, a Lei n. 8.212/91, em seu art. 12, inciso VII procurou conceituar como aquele “(...) residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar”, a qual é entendida pelo residente em imóvel rural que exerce atividade rural apenas para prover a subsistência de sua família, com o esforço físico dos membros, sem empregados permanentes, conforme definido no §1º do mesmo dispositivo.

Neste ponto, é válido esclarecer que o sujeito ativo, sendo a União como previsão implícita, exerceu a competência prevista no §8º, do artigo 195, da CR, no que tange ao

segurado especial, sendo que, caso a contribuição social exigida dos empregadores rurais pessoas físicas tivesse tal dispositivo como base legal, estaria viciada, posto que apenas se aplica ao referido segurado especial.

2.4 Figura do Adquirente da Produção Rural

De acordo com o art. 30, incisos III e IV, os adquirentes da produção rural têm o dever de reter valores equivalente ao montante a ser recolhido a título da contribuição previdenciária objeto de estudo. Contudo, cumpre-nos verificar, por ora, qual a natureza jurídica desta obrigação imposta a terceiro à relação jurídico tributário inicialmente tida entre o empregador rural e a UNIÃO. Seria uma hipótese de substituição tributária? Vejamos.

Como bem analisado no tópico antecessor, o sujeito passivo da RMIT sob análise é o empregador rural. Portanto, qualquer terceiro não integra diretamente a relação jurídico-tributário sob análise. Diante disso, temos que a obrigação de retenção não passa de mera obrigação acessória, ou melhor, mero dever instrumental de pessoa alheia à regra matriz, sendo tal obrigação uma opção do legislador para facilitar a fiscalização, haja vista a corriqueira ausência de formalidade por partes dos produtores rurais.

Assim, não se trata de substituição tributária, pois esta exige angularização obrigacional direta com o sujeito ativo, isto é, uma relação jurídica autônoma, deixando de lado o sujeito passivo primário. No caso em debate, isto não ocorre, tendo em vista que os valores a serem pagos são subtraídos do empregador rural, sendo uma relação semelhante ao do empregador comum, pessoa jurídica, que se obriga a realizar a retenção do imposto de renda sobre pessoa física (IRRF).

2.5 Inconstitucionalidade da Contribuição sobre a Comercialização da Produção Rural

Conforme já explanado, nosso entendimento segue a linha jurisprudencial que sustenta a inconstitucionalidade da contribuição social sobre o resultado da comercialização rural, mesmo após a alteração da Lei n. 10.256/01, haja vista que não há previsão constitucional que autorize a incidência de contribuição social sobre a hipótese de incidência inicialmente prevista pela alteração dada pela Lei n. 8.540/92, tendo, portanto, somente a Lei Complementar competência para estabelecer referida fonte de custeio, com base nas proposições explicitadas no tópico anterior, incidindo a aplicação do parágrafo 4º, do art. 195, da Constituição da República.

CAPÍTULO III – PANORAMA JURÍDICO NA JURISPRUDÊNCIA

3.1 Importância da Jurisprudência

Hodiernamente a jurisprudência tem papel muito importante na definição conceitual e jurídica acerca dos temas debatidos na pragmática jurídica. Sendo, senão o maior, um dos principais critérios a serem utilizados pelo operador do direito ao sustentar determinado argumento ou tese. Inclusive, no âmbito da *comon law*, este instituto jurídico tem força de lei. No Brasil, descendente jurídico do Direito Romano, a cada dia tem-se dado maior relevância.

Sobretudo, antes de dispormos a cerca de sua importância, cumpre-nos buscar a registro do seu conceito. Para nós, jurisprudência é um conjunto de julgados, assim entendidos por decisões colegiadas, sobre um determinado contexto jurídico utilizando um mesmo, tal como dispõe o Professor Eduardo Sabbag: “*a Jurisprudência designa o conjunto de soluções dadas pelo Poder Judiciário a questões de Direito, de forma reiterada e harmônica (no mesmo sentido)*”¹⁹

Portanto, diante de um determinado número de julgados reiterando o mesmo posicionamento, pode-se dizer que o Juiz estará adstrito a seguir tal entendimento, porém, é válido deixar claro que assim mesmo o Magistrado não está vinculado. Salvo se houver modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal ou em regime de repercussão geral ou recurso repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (artigos 543-B e 543-C do CPC).

Portanto a jurisprudência para a segurança jurídica é muito importante, conforme bem observou, logo em seguida Sabbag²⁰:

Sua importância para o Direito Tributário é inquestionável, por duas razões básicas: (I) tem a função de aclarar e dirimir dúvidas quanto à aplicação do Direito e (II) antecipar-se ao legislador no trabalho de lapidação de princípios e conceitos, atinentes ao fato gerador, a base de cálculo e demais elementos fundantes do direito.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 510

²⁰ *Idem*.

No caso da ciência ora em estudo, uma vez tendo sido julgado determinada questão tributária no âmbito de algum dos Tribunais Superiores, irradiam no cenário processual milhares de ações pleiteando a repetição do indébito e/ou afastamento de determinada exação ou regime de tributação. Dessa forma, os magistrados que compõem aludidas cortes devem tomar por base os melhores dogmas e estudos no âmbito da Doutrina, evitando, portanto, eventual desvirtuamento de conceitos jurídicos.

3.2 Posicionamento dos Tribunais Regionais Federais, STJ e STF

No âmbito das Cortes Regionais a questão não é unânime entre uma e outro Tribunal, razão pela qual gera na seara pragmática certo receio em relação ao critério utilizado pelos Desembargadores para chegarem as suas respectivas conclusões. Ao passo que, não se sabe ao certo se estão aplicando a hermenêutica de forma imparcial ou se trata de questão política, para fins de evitar excessivas perdas por parte do Poder Público.

Os Tribunais que têm acolhido a tese quanto a inconstitucionalidade são os Tribunais Regionais Federais das 1^a ²¹ e 4^a ²² Regiões, os quais aplicam como fundamento as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal. De outra parte, os Tribunais da 2^a ²³, 3^a ²⁴ e 5^a ²⁵ Regiões, entendem ser constitucional a contribuição a partir da edição da Lei n. 10.256/01, sob o argumento de que estaria amparada pela Emenda Constitucional n. 20/98, que inseriu na alínea “b”, do inciso I, do artigo 195 da Carta Republicana a expressão “receita bruta”, sanando, portanto, a mácula praticada pelas legislações anteriores.

Em síntese, a primeira divergência entre os aludidos Tribunais é quanto a alteração praticada pela Lei n. 10.256/01, se esta teria alterado a regra matriz de incidência, de forma suficiente a conferir azo de constitucionalidade à contribuição sobre a comercialização da produção rural exigida dos empregadores rurais pessoas físicas. No entanto, abordaremos tal questão na sequência.

No âmbito das Cortes Superiores, o Superior Tribunal de Justiça teria se manifestado anteriormente tocando o mérito da questão, no entanto, atualmente vem se

²¹ TRF-1, AC 0009901-42.2010.4.01.3600 / MT, Relator Luciano Tolentino Amaral. Sétima Turma. E-DJF 15.03.13, p. 519.

²² TRF-4, AC 5000418-62.2010.404.7109, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 22/03/2013.

²³ TRF-2, AC - APELAÇÃO CÍVEL – 462261. 200951040002689/RJ. Relator GERALDINE PINTO VITAL DE CASTRO. Terceira Turma Especializada. E-DJF2R - Data: 24/01/2012. p. 134135.

²⁴ TRF-3, AMS - APELAÇÃO CÍVEL – 340073. 0001617-89.2012.4.03.6002/MS. Relator COTRIM GUIMARÃES. Segunda Turma. E-DJF3 13.03.2013.

²⁵ TRF-5, Apelação Cível – AC553857/RN. 00067608620124058400. Relator Marco Bruno Miranda Clementino. Segunda Turma. TRF5 (DJE) - 07/03/2013 - Página 194.

manifestando no sentido de que se trata de matéria exclusivamente constitucional, portanto, deixa de tocar o mérito da causa, simplesmente negando seguimento aos Recursos Especiais interposto com o fito de questionar a causa²⁶.

Enquanto no STF, aparentemente, a questão está próxima de ser definida, conforme decisão proferida nos autos do RE n. 596.177/RS. No entanto, mesmo tendo decisão em regime de repercussão geral, alguns tribunais regionais, como visto acima, tem mantido a constitucionalidade da contribuição em análise, sob o argumento de que a Suprema Corte de Justiça não teria analisado a questão sob a égide da Lei n. 10.256/01. Ocorre, no entanto, que o Ministro Marco Aurélio, ao manifestar seu voto, afasta expressamente tal modalidade, com os seguintes termos: “*Veio à balha não uma lei complementar que atendesse ao artigo 195, §4º, da Carta Federal, mas uma lei ordinária, a nº 10.256/2001.*”²⁷.

De outra sorte, alguns Juízes de primeiro grau e Desembargadores têm se manifestado no sentido de que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das normas que atualmente preveem a exigência da contribuição, voltaria a vigor a lei anterior (art. 22, da Lei n. 8.212/91), a qual incidia sobre a folha de salários. Tais questões serão verificadas nos tópicos em seguida.

3.3 Houve alteração da RMIT pela Lei n. 10.256/01?

O primeiro julgado do Supremo Tribunal Federal sobre a questão em testilha (RE 563.852/MG), declarou a inconstitucionalidade da contribuição sobre a comercialização da produção rural dos empregadores pessoas físicas, em síntese sob os seguintes fundamentos: i) violação ao princípio da isonomia; ii) violação à vedação ao *bis in idem*; iii) necessidade de lei complementar (art. 195, paragra. 4.o, c/c art. 154, I, da CF), conforme voto do Ministro Cesar Peluso²⁸

Contudo, no dispositivo do referido acórdão não constou, expressamente, a Lei n. 10.256/01, isto é, supostamente, a análise da sobre a constitucionalidade da contribuição chamada de FUNRURAL, teria se limitado às alterações promovidas apenas pelas Leis n. 8.540/92 e 9.528/97.

Desta forma, há no âmbito da Jurisprudência, inclusive seguindo a tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, dúvida no que toca a possível convalidação da

²⁶ STJ, AREsp 187210/SP - 2011/0229825-4. Min. Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. DJe 09.08.2012

²⁷ STF, RE 596.177/MS. fl. 221.

²⁸ STF, RE 563.852/MG, fl. 734-735.

contribuição ao FUNRURAL, após a edição da Lei n. 10.256/01, seguindo o posicionamento firmado pelos Tribunais Regionais Federais das 2ª, 3ª e 5ª Regiões.

Como já abordado neste estudo, a referida legislação ordinária acrescentou apenas no *caput* do artigo 25, da Lei n. 8.212/91, a expressão “em substituição a contribuição do art. 22, incisos I e II”, cujo texto em nada altera a regra matriz de incidência tributária, que havia sido sedimentada pela Lei n. 9.528/97, isto é, no antecedente, aspecto material: resultado da comercialização da produção rural, aspecto especial: território nacional, aspecto temporal: a qualquer tempo; no consequente, aspecto subjetivo passivo: empregador rural pessoa física; aspecto subjetivo ativo: União; aspecto quantitativo: 2,01% (dois inteiros e um centésimo por cento) sobre o valor da comercialização da produção rural.

Ora, não se pode afirmar que tal legislação ordinária sanou os vícios de constitucionalidade permeados pelos diplomas anteriores, sob a equívoco fundamento de que, a Emenda Constitucional n. 20/98, inseriu ao lado de faturamento, a expressão “receita bruta”, conceito que enquadraria a hipótese de incidência prevista nos incisos I e II, do artigo 25, da Lei n. 8.212/92, a saber, “*receita bruta proveniente da comercialização da produção rural*”.

Ainda que tal conceito fosse possível ser enquadrado à definição de receita bruta, conforme entendeu em seu voto o então Ministro Eros Grau, nem assim estariam sanados os vícios de constitucionalidade, em que pese no primeiro julgado do STF tenha sido omissa em relação a Lei n. 10.256/01, posto que tal legislação não representa qualquer alteração na norma de incidência, tendo em vista que todos os seus critérios encontram-se estabelecidos pelas legislações anteriores, a saber, aspecto material e quantitativo estão previstos nos incisos I e II do artigo 25, os quais têm redação dada pela Lei n. 9.528/97.

Com base neste mesma exegese a Primeira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao julgar o Apelação/Reexame Necessário Nº 5000443-63.2010.404.7016, em decisão publicada no diário oficial em 25 de outubro de 2012, assim se manifestou:

(...)5. Permanece a exigência de instituição de lei complementar para instituir outra fonte de custeio da seguridade social, nos moldes do art. 195, § 4º, da CF, já que a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural não constitui base de cálculo identificada com receita ou faturamento.

6. A Lei nº 10.256/2001 somente alterou o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, que trata dos sujeitos passivos da contribuição. O fato gerador e a base de cálculo continuaram com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, anterior à EC nº 20/1998. Nessas circunstâncias, a alteração superveniente na Constituição não tem o condão de dar suporte de validade à lei já maculada por inconstitucionalidade.

Este posicionamento também é utilizado pela Desembargadora Federal do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, a Dra. Cecília Mello²⁹ (indicar referência ao acórdão).

E mais, o próprio Ministro Marco Aurélio, em seu voto condutor (RE 363.852/MG, entendeu que nem mesmo resultado da comercialização da produção rural poderia ser confundido com o conceito de receita bruta, “*comercialização da produção é algo diverso de 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'*”. Portanto, sob este prisma, ainda que a Lei n. 10.256/01 tivesse reeditado a regra matriz de incidência, ainda não estaria amparada pela Constituição Federal.

Portanto, seguimos o entendimento acima exposto, posto que numa análise detida, a Lei n. 10.256/01 não representa qualquer modificação na regra matriz de incidência.

3.4 Possibilidade de Efeitos Repristinatórios da Norma Anterior

No que toca aos Tribunais que entendem ser inconstitucional a contribuição em voga, alguns afirmam ser possível a aplicação dos efeitos repristinatórios à norma jurídica anterior a alteração que deu início ao vício constitucional, entendendo pela retomada da exigência da contribuição sobre a folha de pagamentos, nos termos do artigo 22, da Lei n. 8.212/91.

Tal entendimento encontra fundamento jurídico no sentido de que a inconstitucionalidade de uma norma implica, necessariamente, na subtração de sua eficácia jurídica e vigência, portanto, seu poder imperativo deixa de existir, ressurgindo a incidência da norma revogada, conforme excerto do voto (abaixo vertido) do Relator Desembargador Otávio Pamplona, na questão de ordem suscitada na Apelação Cível nº 5000552-77.2010.404.7210/SC, submetida ao julgamento da 1ª Seção do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, disponibilizada na imprensa oficial em 11 de julho de 2011:

Consectário disso, é que a lei inconstitucional não poderia alterar o panorama normativo, pois nula desde o início. Desse modo, a declaração de invalidade da lei tem efeito repristinatório em relação à legislação que pretendia promover alteração ou revogar. Ressalte-se que esse efeito repristinatório não se confunde com o fenômeno da repristinação da lei, pois, conforme pondera Clèmerson Melin Clève, o efeito repristinatório é 'o

²⁹ TRF-3, AI 2010.03.00.020795-3. Relatora Des. Fed. Cecília Mello, Segunda Turma. - D.J. 28/09/2010.

fenômeno da reentrada em vigor da norma aparentemente revogada. Já a reprivatização, instituto distinto, substanciaria a reentrada em vigor da norma efetivamente revogada em função da revogação (mas não anulação) da norma revogadora' ('A fiscalização abstrata de constitucionalidade', p. 246). Assim, enquanto o primeiro fenômeno tem aplicação no âmbito do controle de constitucionalidade, o segundo tem aplicação no plano da legislação, precisamente em relação à sucessão de leis no tempo.

(...)

Nessa toada, declarada a inconstitucionalidade, em relação ao empregador rural pessoa física, da contribuição incidente sobre a sua produção rural, subsiste a contribuição incidente sobre a folha de salários, cuja pretensão da lei inconstitucional era exatamente substituir, só não o fazendo por ser nula ab initio.

Em que pese parecer inusitada a aplicação deste entendimento, concordamos com seu raciocínio jurídico, haja vista que os efeitos da inconstitucionalidade, ainda que *inter partes*, são retroativos, isto é, anula-se os efeitos irradiados pela lei eivada de vícios constitucionais desde sua origem.

De outra sorte, o TRF da 1ª Região entende que não é legítima a aplicação de tal efeito, sob o fundamento de que aplica-se o Decreto-Lei nº 4.567/42, art. 2º, §3º: “(...) lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora pedido a vigência”³⁰.

No entanto, entendemos que para fins de compensação e ou repetição do indébito, não cabe a aplicação direta dos efeitos reprivatizatórios da inconstitucionalidade, haja vista que se trataria de crédito tributário sem o respectivo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Posto que a cobrança da contribuição, observado o prazo decadencial, se trata de direito subjetivo do sujeito ativo, o qual deve, em primeiro lugar, constituir o fato jurídico tributário com base na norma reprivatizada e posteriormente proceder a sua cobrança.

Em se tratando de uma lide onde o empregador rural pretende a declaração da inexistência de relação jurídica, bem como a repetição do indébito, observado o prazo prescricional de 05 (cinco anos) - aplicado às ações propostas antes da edição da Lei Complementar n. 118/05 -, deverá ser conferido o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente sem qualquer abatimento com valores que seriam devidos com base na folha de salários, por ausência de lançamento, bem como por desbordar dos limites da lide³¹.

³⁰ TRF-1, AC 0029315-35.2010.4.01.3500 / GO. Relator Des. Fed. LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA. Oitava Turma. 01/03/2013 e-DJF1 P. 1200.

³¹ TRF1, AC 0004304-68.2010.4.01.3802 / MG. Relator Des. Fed. LUCIANO TOLENTINO AMARAL. SÉTIMA TURMA. 01/03/2013 e-DJF1 P. 838.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evidente diversidade de decisões conflitantes sobre o assunto em tela deixa clara a dificuldade em que o Poder Judiciário está enfrentando para oferecer o requerido provimento jurisdicional sobre a inconstitucionalidade da contribuição social em voga.

A dificuldade é sentida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, o qual, ao nosso ver, é o grande responsável pela instabilidade jurídica perante os Tribunais Regionais por todo o território nacional. Ora, apenas o Ministro Marco Aurélio, em voto no RE n. 596.177/RS, deixou claro seu posicionamento quanto a permanência da inconstitucionalidade mesmo no período posterior a edição da Lei n. 10.256/01.

Analisando os votos do primeiro julgamento que declarou a inconstitucionalidade, percebe-se a falta de critério técnico por parte dos Ministros da Excelsa Corte, com o devido respeito aos nobres julgadores, pois entenderam que haveria bitributação com COFINS no caso, sem se atentarem ao fato de que o empregador rural não é sujeito passivo desta exação. Assim como quanto a possibilidade de ofensa ao princípio da isonomia, entendemos, também, não ter passado de mais um equívoco, haja vista que tal preceptivo só pode ser invocado quando analisado contribuintes situados no mesmo patamar característico.

No entanto, quanto ao aspecto da inconstitucionalidade formal, em que pese ainda pairar certa dúvida quanto a definição do aspecto material da RMIT da contribuição em estudo, entendemos que a Suprema Corte analisou de forma acertada o caso, haja vista que realmente, ao menos à época em que passou a ser vigente a atual regra matriz de incidência tributária (Lei n. 9.528/97), não havia na Magna Carta fonte de custeio que subsidiasse a exigência da contribuição sobre o resultado da comercialização rural.

Outra possível omissão praticada pelo Supremo é no sentido de definir se haverá ou não a aplicação de efeitos ripristinatórios decorrentes da declaração de inconstitucionalidade, bem como se tal efeito será aplicado dentro do processo ou, somente, em via autônoma. Sendo válido lembrar que tal questão foi suscitada, ao menos, na sustentação oral realizada pelo Procurador da Fazenda Nacional na sessão de julgamento do RE n. 596.177/RS.

Por fim, esperamos que finalmente, na decisão dos embargos de declaração do aludido recurso, o STF venha definir a questão, garantindo a tão sonhada clareza e firmeza em suas pronunciações, esperando pela aplicação dos efeitos vinculativos decorrentes do Regime da Repercussão Geral, que diz respeito ao artigo 543-B, do CPC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3 ed. Rio de Janeiro: Método, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 5 ed., ver. e atual. Niterói: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo. Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo. Malheiros: 1992.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo. Malheiros, 1999.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 4 ed. - São Paulo: Noeses, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo. Saraiva, 2007.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

HARADA, Kyioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo. Malheiros, 2008.

_____, _____, *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo. Malheiros: 2001.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo, Max Limonad, 2000

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias*. 2 ed. São Paulo. Bushatsky, 1974.

REGO, Alexandre. Comentário aos artigos 145 a 162 da CF. *In*: MACHADO, Antonio Claudio da Costa. (Org.). *Constituição Federal Interpretada*. Barueri: Manole, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

TORRES. Ricardo Lobo. O Princípio da Imunidade Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT, 1998.